

Inntektsføring:

Foretakenes agentprovisjoner og rapportering

Om salgsinntekter føres som brutto (prinsipal) eller netto (agent), har stor betydning for nøkkeltall og benchmarking selskaper i mellom. Vi mener å ha indikasjoner på at en del inntekter som rapporteres brutto, burde ha vært rapport netto.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor
Kjell Magne Baksaas
Høgskolen i Vestfold



Partner
Kristian Nørstebo
Grant Thornton

Baksaas er høgskolelektor og har i tillegg en bistilling som fagansvarlig Regnskap i Grant Thornton AS.
Synspunkter som kommer frem, står for forfatterens egen regning.

Føring av salgsinntekter som brutto (prinsipal) eller netto (agent) er spørsmål om klassifisering og presentasjon. Mens prinsipalen inntektsfører hele salgssummen som salgsinntekter, skal agenten bare inntektsføre sin provisjon. Dette har ingen innvirkning på resultatet i årsregnskapet, men har derimot stor betydning for nøkkeltall og benchmarking mellom selskaper. I dag er det ofte ikke mulig å finne ut om et foretak anser seg selv som prinsipal eller agent. Dette er etter vår mening problematisk. En grov kartlegging innen ulike bransjer indikerer at mange foretak står overfor problemstillingen, men at denne er tillagt liten vekt. I tillegg mener vi å ha indikasjoner på at det finnes uheldig praksis ved at en del inntekter rapporteres brutto, mens realitetene er at foretakene er agenter og rapporteringen skulle vært netto.

Vi oppfatter at det på dette området er like regler innen IFRS og god regnskapsskikk i Norge. Etter vår mening har imidlertid ikke regnskapsspråkene klare nok regler. IASB har i et vedlegg til IAS18 *Driftsinntekter*¹, foreslått nøyere regulering av når et foretak opptrer som agent og når man

er prinsipal ved salg av varer og tjenester. Vi kommer i denne artikkelen med våre forslag til høringskommentarer.

Regnskapene skal gi beslutningsnyttig informasjon til brukergruppene. Det er fokus på størrelsen av salgsinntektene til et foretak i mange sammenhenger.

Om et foretak fører inntekter brutto (som prinsipal) eller netto (som agent), påvirker som sagt ikke resultatet i årsregnskapet, men har derimot stor innvirkning på forholdstall og nøkkeltall. Eiere og ledelse, spesielt i nystartede virksomheter og vekst-selskaper, legger ekstra stor vekt på utviklingen av salgsinntekter, men også ellers har utviklingen av salgsinntektene stor innvirkning på analyser og beslutninger.

Vår mening underbygges av en studie Angela K. Davis publiserte i 2002 over hvor stor betydning salgsinntektene hadde for kursutviklingen² til børsnoterte foretak. Funnene beviser at responsen på børskursen var større ved offentliggjøring av salgsinntektene enn ved offentliggjøring av resultatene. Artikkelen viser at salgsinntektene ble overrapportert av selskaper som kunne påvirke sine salgstall. Spesielt gjaldt dette for selskaper som hadde en større andel av aktive individuelle investorer. Analysen omhandlet tidsrommet både før og etter den store kursnedgangen på New York-børsen i april 2000.

En selger er prinsipal når enheten selger i eget navn, under sitt eget ansvar og egen risiko. Agenter er kun mellommenn mellom prinsipal og sluttkunde. I utgangspunktet kan det virke innlysende hvem som er hva, men som diskusjonen senere i artikkelen viser, er vurderingen ganske kompleks.

Problemområdet blir ytterligere komplisert ved at mange bedrifter opptrer som prinsipal i noen varekategorier/kundesegmenter og agenter i andre. En avtale kan derfor også inneholde både prinsipal- og agentsalg.

Substans og form

Regnskapsreglene har som mål at substans skal overstyre form. «Informasjonen skal presenteres etter sitt økonomiske innhold og ikke kun i samsvar med juridisk form.» (Kristoffersen, 2008 s. 149)³. Etter vår vurdering bør det ikke være avgjørende at agenten fakturerer kunden for hele vederlaget. «Det følger av kravet til opptjening at inntekt mottatt på tredjemanns vegne ikke skal resultatføres.» (NRS(D) *Regnskapsføring av inntekt*, punkt 5.2)⁴

Det er litt overraskende at god regnskaps-skikk i USA (US-GAAP), som vi skal se senere, legger vekt på formaliteten, altså om selgeren fremstår som agent eller ikke, mens den norske anbefalingen legger mye mindre vekt på formalitetene.

Effekter av og motivasjon for ulike rapportering

Ved endringer fra agent (nettoinntekt) til prinsipal (bruttoinntekt), kan nøkkeltallene for inntekts- og resultatgrader endres dramatisk. Et eksempel: Sluttkunden betaler 200 for et IT-program. Selskap A har rettighetene til programmet, og Selskap B selger dette programmet til sluttkunden. Det er avtalt mellom selskapene at Selskap B skal ha 5 % bidrag fra salget. Vi forutsetter at Selskap B har andre driftskostnader lik 5. Driftsresultatet blir dermed 5 (200*5 %-5) uavhengig av type inntektsføring. Opplysningene i dette avnittet er ikke tilstrekkelige for å kunne avgjøre om Selskap B er en agent eller prinsipal.

Definisjon av prinsipal og agent

Definisjon på prinsipal: Foretaket er ansvarlig for en byttetransaksjon med sin kunde. Foretaket leverer vare/tjeneste mot kundens oppgjør. Hele salgsinntekten rapporteres som inntekt i regnskapet (brutto). Direkte kostnader i forbindelse med salget rapporteres som varekostnad.

Definisjon på agent: Foretaket knytter kontakt og får i stand en byttetransaksjon mellom et annet foretak og sluttkunden. Som ytelse for tjenesten, mottar agenten en provisjon eller beholder deler av kundens betaling som provisjon. Agenten rapporterer sin agentprovisjon som salgsinntekt (netto).

Dersom transaksjonen bokføres som agentprovisjon i Selskap B, vil inntekten bli 10 (5 % av 200). Dette vil fremstå som lite, men på grunn av at agenten ikke har noen varekostnad, vil driftsmarginen være god, hele 50 % (5/10).

Motsatt blir det dersom Selskap B bokfører salget som prinsipal. Da er inntekten høy, 200, men med en høy varekost, er driftsmarginen lav, 2,5 % (5/200). Eksempelet ovenfor viser at selv om driftsresultatet og årsoverskuddet er likt i begge tilfeller, fremstår resultatregnskapet og tilhørende analyse markert forskjellig. Problemer for regnskapsbrukere kan oppstå dersom foretak gjør «små justeringer» i inntektsføring som gir store utslag på nøkkeltall fra periode til periode. Sammenligningsgrunnlag mellom ulike selskaper vil også bli meningsløs.

Selskaper i ulike situasjoner kan ha ulike motiver for sin regnskapsrapportering. Et selskap som er i oppstart- og utviklingsfase, vil ha større fokus på utviklingen i inntektene enn resultatet. Dette kan gi selskapet insitamant til å presentere så høye omsetningstall som mulig. En mulig børsnotering kan også være et insitamant for det samme. Vi antar at i en oppgangskonjunktur vil foretakene, og investorer på børsen, ha fokus på vekst i inntektene, mens det i nedgangstider vil være mer fokus på høye resultatgrader.

Børsen oppsummerer problemstillingen i sitt sirkulære fra 2000: «Når omsetningstall har stor betydning for prising av selskapene, kan det forekomme at selskapene ønsker å vise omsetningen brutto selv om inntektene har karakter av å være kommisjonsinntekter. For selskaper som går med overskudd, kan det på den andre siden være insitamant til å foretrekke nettoføring siden dette gir bedre nøkkeltall (marginene blir bedre sett i forhold til omsetningen etc).»⁵

Nedenfor utdyper vi teorien bak problemstillingen og løsninger internasjonalt. Deretter ser vi på noen eksempler innen ulike bransjer som indikerer at mange foretak er

involvert i problemstillingen, men at praksis legger liten vekt på spørsmålet. Til slutt har vi gitt en høringsuttalelse til IASBs forbedringsforslag.

Regnskapsstandarder

For norske selskaper er det to ulike regelsett å forholde seg til. Børsnoterte foretak må følge IFRS⁶. Andre foretak kan velge å følge IFRS eller regnskapsloven og norsk god regnskapsskikk.

Vi vil i denne artikkelen behandle begge regnskapsspråkene, men mener at det ikke er prinsipiell forskjell mellom dem på dette området.

God regnskapsskikk i Norge

Innenfor norsk god regnskapsskikk finnes det, som allerede nevnt, et diskusjonsnotat fra Norsk RegnskapsStiftelse om Regnskapsføring av inntekt. Problemområdet som denne artikkelen omhandler, er indirekte behandlet. Vi henviste til standarden i kapitlet om substans og form. RegnskapsStiftelsen sier videre: «Den formidlede inntekt er ikke opptjent av foretaket og tilfører i seg selv ikke virksomheten økonomiske fordeler. Det er kun den provisjon/kommisjon virksomheten eventuelt har krav på som skal resultatføres.» (NRS(D) Regnskapsføring av inntekt, punkt 5.2)³ Diskusjonsnotatet gir lite veiledning ut over dette ved vurdering av når inntekter skal presenteres brutto eller netto.

Oslo Børs utgav i 2000 et børs sirkulære om inntektsføring⁴ som fokuserer på problemstillingen. Vi har gjengitt et sitat fra sirkulæret ovenfor.

IFRS

Dagens reguleringer om inntekter innenfor IFRS finner vi i IAS 18 *Driftsinntekter*. Definisjonene i IAS 18 punkt 8 skjelner mellom inntekter og agentprovisjon slik: «Driftsinntekter omfatter bare bruttotilgang av økonomiske fordeler som foretaket selv mottar eller har til gode. ... Tilsvarende vil bruttotilgang av økonomiske fordeler i et agentforhold omfatte beløp som er innkrevd

på vegne av oppdragsgiver, og som ikke fører til økning av foretakets egenkapital. Beløp som innkreves på vegne av oppdragsgiver, er derfor ikke å anse som driftsinntekter. Driftsinntekter er i slike tilfeller provisjonsbeløpet.» Ut over dette gis det i dagens standarder med vedlegg ingen veiledning.

IASB har også i år sendt ut et årlig forbedringsforslag med høringsfrist 7. november 2008. Som et av 8 forslag har de inkludert et tillegg i appendikset til IAS 18 om kriterier for å skille mellom prinsipal og agent. Appendikset er en del av regnskapsspråket IFRS, men er ikke med i EUs forordningsvedtak og dermed heller ikke en del av den norske IFRS-forskriften.

I regnskapsprofesjonen internasjonalt er det i gang et stort arbeid om inntektsføring. IASB, som utgir av IFRS, og FASB, som utgir av god regnskapsskikk i USA (US-GAAP), har felles konvergeringsprosjekter. Et av prosjektene omhandler inntektsføring (revenue recognition), og IASB har varslet at de vil komme med et diskusjonsnotat i 4. kvartal 2008.

De nasjonale standardsetterne i Europa har allerede laget et diskusjonsnotat om inntektsføring.⁷ I dette notatet tas det til orde for at inntekter er et vesentlig brutto begrep (se pkt. 2.14/ 2.15), men temaet i vår artikkel er ikke nevnt som en særskilt problemstilling.

I mangel på klare retningslinjer foreskriver kildehierarkiet i IFRS⁸ at man skal se hen til hva andre standardsettere har av regler for området. Det mest aktuelle er pr. i dag å se hvilke regler som finnes i amerikansk god regnskapsskikk (US-GAAP)⁹.

Som et resultat av «dot.com-boblen» på slutten av 1990-tallet, så amerikanske børsmyndigheter at det var behov for å regulere når et foretak kunne inntektsføre et salg som prinsipal i motsetning til når foretaket kun kunne inntektsføre nettoprovisjonen som agent. Uttalelsen «EITF 99-19 Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent» ble utgitt 16. mars 2000.¹⁰

Regnskap

På denne tiden hadde IASB ikke kommet langt i sitt arbeid med modernisering av IFRS, og dette var også før EU-forordningen om at alle børsnoterte foretak innen EU skulle benytte IFRS.¹¹ De britiske standardsetterne med sin UK-GAAP¹² vedtok i 2003 å behandle skjelningen mellom agent/prinsipal i et vedlegg til FRS 5¹³.

Kriterier for å skille mellom agent og prinsipal

Forslag til endring i IAS 18

I høringsforslaget fra IASB står det (oversatt av oss):

Et foretak opptrer som prinsipal når det er eksponert for de betydelige risikoer og avkastningsmuligheter som er forbundet med salg av varer eller tjenester. Indikatorene som enten hver for seg eller i kombinasjon indikerer en prinsipalrolle:

- Foretaket har det primære ansvaret for levering av varene eller tjenestene til kunden eller oppfyllelsen av kontrakten, for eksempel ved å være ansvarlig for at kunden godtar varene eller tjenestene.
- Foretaket har varelagerrisiko før eller etter salget, under transport eller ved retur.
- Foretaket har rett til å fastsette prisen for varen eller tjenesten, enten direkte eller indirekte, for eksempel ved å tilby tillegg av varer og tjenester.
- Foretaket har kredittrisikoen for at kunden betaler.

Et foretak opptrer som en agent når det ikke er eksponert for en betydelig risiko og avkastning forbundet med salg av varer eller levering av service. En indikator som tilsier at foretaket agerer som en agent, er at beløpet foretaket tjener er forhåndsdefinert enten som et fast beløp pr. transaksjon eller en fastsatt prosent av beløpet som faktureres kunden.

Ut fra US-GAAP, UK-GAAP og artikler har vi listet opp enkelte kriterier som bør telle med i helhetsvurderingen om et foretak er prinsipal eller agent i en salgstransaksjon.

Momenter for rapportering av brutto salg (prinsipal)

Sterke indikatorer:

- Ansvar for levering. Selgere som har påtatt seg ansvar overfor kunden for å levere en ønsket vare eller tjeneste, er å anse som prinsipal i transaksjonen.
- Lagerrisiko ved varesalg. En prinsipal selger en vare vedkommende allerede eier. Eieren har risiko som stort sett kan deles inn i tre: 1) produktet kan

bli fysisk ødelagt, 2) varen kan bli ukurant eller ha liten omløpshastighet, 3) leverandøren kan endre prisen i markedet. EITF 99-19 (US-GAAP) legger vekt på at lagerrisiko eksisterer dersom foretaket eier varen før salget eller har risiko for at kunden returnerer varen («back-end inventory risk»)¹⁴. Avtaler med leverandør som reduserer eller eliminerer risikoen for selgeren, må selvfølgelig tas med i vurderingen, for eksempel returret eller prisgaranti. Risikoen for fysisk ødeleggelse under transport skal også telle med, men er ikke en sterk indikator.

Amerikanerne og britene har fokusert på flere kriterier, mens Oslo Børs har lagt avgjørende vekt på lagerrisiko ved å si: «Avgjørende forhold ved vurdering av brutto- eller nettoføring, vil være hvorvidt selskapet på noe tidspunkt faktisk har risiko for og kontroll med varene. Dersom selskapet har overtatt eiendomsrett for varene slik at varenes gevinst- og tapspotensial er overført, skal det i de fleste tilfeller foretas bruttoføring. Har derimot selskapet ikke på noe tidspunkt overtatt risiko for og kontroll med varene, skal det foretas nettoføring. I slike tilfeller vil de økonomiske realitetene tilsie at selskapet formidler tredjeparts varer eller tjenester.»

- Ved tjenestesalg; ansvar for arbeid utført av underleverandører «A similar and equally strong indicator of gross reporting exists if a customer arrangement involves services and the company is obligated to compensate the individual service provider(s) for work performed regardless of whether the customer accepts that work.» Et foretak i prinsipalrollen er forpliktet til å betale for tjenestene som er utført av tjenesteleverandører uavhengig av om sluttkunden godtar tjenesten (EITF99-19).¹⁰
- Fastsette salgsprisen. Den ansvarlige kan i forhandlinger med kunden fastsette salgsprisen. Salgsprisen kan også fastsettes indirekte ved å tilby tilleggsvarer eller tjenester eller tilpasse betingelsene i en lenket transaksjon.¹⁵ Dette momentet vektlegges som en sterk indikator for prinsipalrollen i UK-GAAP, mens US-GAAP har punktet med som tilleggsmoment.¹⁶

Tilleggsmomenter:

- Ved tjenestesalg; selgeren utfører en del av tjenesten som leveres. Utførelse av deler av tjenesten medfører et større ansvar for hele tjenesten.

- Ved varesalg; selgeren modifierer varen som leveres. Det at selve varen modifieres, teller med i hvem som er ansvarlig for vareleveransen.
- Selgeren har anledning til å endre produktet som selges (Ler, 2008).¹⁷
- Har kredittrisikoen. I en del salg vil oppgjøret være kontant, betaling med kredittkort og lignende som nærmest eliminerer risikoen. Oslo Børs mente derimot at innenfor det norske opptjeningsprinsippet, var dette momentet irrelevant i forhold til hvordan transaksjonen skulle vurderes: «Det faktum at selskapet har kredittisiko, vil ikke ha betydning for vurdering av hvorvidt det skal foretas brutto- eller nettoføring. Kredittisiko knytter seg til pengestrømmen og får følgende kun betydning for vurderingen av den fordring som anskaffes.»⁴
- Bestemmer valg av leverandør. En prinsipal har rett til fritt å velge hvilke leverandører vedkommende skal hente sine varer og tjenester fra.
- Kan bestemme karakteren av, typen og spesifikasjonene til varen eller tjenesten. I tillegg er prinsipaler ofte involvert i fastsettelsen av produkt- og servicespesifikasjoner.

Legg merke til at det ikke er et kriterium at salget utføres i eget navn.

Momenter for rapportering av netto agentprovisjon

En agent vil normalt ikke være eksponert for hovedfordelene og de største risikoene knyttet til transaksjonen. Normale kriterier vil være:

- Prinsipalen har hovedansvaret for oppfyllelsen av leveransen. Så snart ordren er bekreftet, vil agenten normalt ikke være videre involvert i oppfyllelsen av avtalen.
- Agentens økonomiske bidrag er forhåndsdefinert, enten ved fast beløp pr. transaksjon eller en fast prosent av beløpet kunden betaler.
- Agenten bærer ikke lager og har normalt heller ingen kredittisiko, bortsett fra tilfeller der vedkommende mottar ekstra betaling fra prinsipalen for å håndtere en slik risiko. Oslo Børs oppsummerer i kapitlet om Netthandel fravær av lagerrisiko slik: «Hvis kunden ikke ønsker varene som tilbys, vil ikke selskapet bli påført noe tap siden varene ikke kjøpes inn før kunden har gitt bindende forhåndstilsagn. Det medfører i realiteten at risiko for og kontroll med varene overføres direkte fra tredjepart til kunden.»⁴

Om agenten tilkjennegir at vedkommende er agent, tillegges som tidligere nevnt ikke vekt i forslaget fra IASB. I de amerikanske reglene er dette et av kriteriene, og disse tar også med i vurderingen hvem som utsteder ordrebekreftelse eller lignende.

Presentasjon

I motsetning til under US-GAAP, innebærer ikke IFRS noen plikt til å opplyse i årsregnskapet hvor stor del av inntektene som er nettoppresentert¹⁸. Dette mener vi bør endres.

Prinsipalen i en agentrelasjon bokfører brutto i forhold til sluttkunden. Agentprovisjonen er her en kostnad og ikke inntektsreduksjon.

Vi opplever at praksisen i dag hos mange foretak er at prinsippnoten beskriver for lite konkret hvilke inntektsføringsprinsipper som benyttes og hvilke realitetsvurderinger som er foretatt.

Praktisering innen ulike bransjer

I dette avsnittet har vi samlet noen illustrerende eksempler på praksis. Vi vil presisere at for å kunne avgjøre spørsmålet presentasjon av inntekter, må man ha tilgang til alle fakta, så som avtaler mellom partene og lignende.

Kontantkort til mobiltelefoner fra kiosk

Ulike mobiltelefonoperatører bruker kiosker, dagligvarebutikker, bensinstasjoner, etc. som utsalgssteder for sine kontantkort. Utsalgsstedet har intet med utførelsen av tjenesten; mobilsamtaler, etc. å gjøre. Bru-

keren av mobiltelefonen og mobiloperatøren har allerede en avtale seg imellom om mobiltelefoni. Kontantkortet er knyttet opp til den aktuelle mobiloperatøren. Utsalgsstedet er en klar agent som bare bør rapportere sin provisjon som salgsinntekt.

En reiseoperatør selger reiser

Når en reiseoperatør selger en flyreise på en bestemt strekning med et bestemt flyselskap, vil reiseoperatøren være agent.

Derimot vil reiseoperatøren være prinsipal dersom salget består av en pakke de selv har komponert, for eksempel reise og opphold en uke ved en spesifisert destinasjon. I dette tilfelle vil operatøren selv ha ansvar for at innholdet i tjenesten er i henhold til spesifikasjonen.

IT-programmer hos forhandlere

En handelsbedrift selger standard IT-programmer. Ved bestilling til lager betaler handelsbedriften kun et minimalt beløp som representerer produksjonskost av CD, manualer, etc. Når handelsbedriften selger programmet, består sluttkundens vederlag hovedsakelig av betaling av lisensen, eller retten til å bruke IT-programmet. Betaling av salget skjer kontant. Etter salget til sluttkunden avregner handelsbedriften betaling for lisensen til produsenten. Praksis i dag er at handelsbedriften rapporterer salget som en prinsipal.

Når vi analyserer transaksjonen nærmere, er det etter vår vurdering mye som taler for at handelsbedriften er en agent. Den

har ikke lagerrisiko eller kredittrisiko. Det er produsentens lisensvilkår som sluttbruker må godta, det vil si at produsenten og sluttkunden egentlig oppretter en avtale seg imellom.

Den samme vurderingen er aktuell å gjøres dersom forhandleren betaler markedspris ved innkjøp av lisensen til lager, og lagerrisikoen nærmest er eliminert. Dette gjøres ved avtaler om at leverandørene tar usolgte produkter i retur, kompensasjon dersom leverandørens priser endres og, også i dette tilfellet, henviser sluttkunde som ikke er fornøyd til leverandørens supporttjeneste og garantiordninger.

En industribedrift megler for andre

I tillegg til å selge eget produkt, megler en industribedrift også samme produktet fra andre på et internasjonalt marked. Ved salg av produktet fra andre, er varene ikke innom eget lager, og industribedriften har ingen lagerrisiko. Industribedriften beholder en fast pris pr. solgte tonn i inntekt fra transaksjonen. På det internasjonale marked brukes ofte remburs, som medfører at kredittrisikoen er minimal. Industribedriften tar valutarisiko, og prisen for denne er bakt inn i godtgjørelsen. Regnskapspraksisen til industribedriften er å rapportere hele salgssummen som driftsinntekt, det vil si som en prinsipal.

Industribedriften tar minimal risiko i transaksjonen, og vi mener det er sterke indikasjoner på at det mest korrekte hadde vært å rapportere kun meglerprovisjonen som driftsinntekt.

Et telekomselskap formidler telefoniske innholdstjenester

Et telekomselskap selger innholdstjenester til teleoperatørene. Blant tjenestene er det også merkevarer som er godt kjente blant sluttbrukerne. Innholdet i tjenestene knyttet til hver merkevare, leveres av innholdsleverandører som har de juridiske rettigheter til merkevaren. Det er således ikke mulig for telekomselskapet å endre tjenestetilbudet, herunder tjenestenavnet. Prisen på tjenesten bestemmes av innholdsleverandøren. Teleoperatørene krever betalingen fra sluttbrukeren, og trekker fra sin provisjon i oppgjøret med telekomselskapet. Denne trekker fra sin faste prosentsats før betaling overføres til innholdsleverandøren. Teleoperatørene og telekomselskapet har liten kredittrisiko. Telekomselskapet har programvaren for fysisk formidling av tjenesten.

Sluttbrukeren vil ikke oppfatte eller vite om at telekomselskapet er i verdikjeden. De vil kun se teleoperatøren og merkevaren, det vil si innholdsleverandøren. Telekomselskapet kan ikke endre tjenesten og vil bare betale for tjenester teleoperatøren rapporterer som solgt. Kredittrisikoen synes å være liten. Dagens regnskapspraksis tyder på at telekomselskapene vurderer og rapporterer inntektene brutto. Vi mener mye taler for at disse kun er agenter.

Mye taler for at teleoperatørene legger til rette for en markeds plass mer enn å levere del av innholdstjenesten. Regnskapspraksisen synes å være at mobiloperatørene rapporterer inntekter fra innholdstjenestene netto, det vil si som en agent.

Viderefakturering av frakt og forsikring
CIF indikerer at frakt og forsikring er en del av inntekten. Dersom det ikke er noe bidrag i fakturering av frakt og forsikring til kunden, er dette kun en kostnadsdekning og ingen inntekt. I dette tilfelle agerer han som en agent.¹⁹ Etter vår erfaring skilles ikke disse inntektene ut og rapporteres separat som agentinntekter, men presenteres brutto sammen med resten av salget.

Forhandler som mottar markedsføringsstøtte

I noen bransjer er det vanlig at en leverandør gir markedsføringsstøtte til sine forhandlere. Støtten er ment som en hel eller delvis dekning av forhandlerens markeds kampanjer og lignende for leverandørens produkter. Det finnes eksempler på at noen rapporterer slik støtte som en inntekt og ikke som en kostnadsreduksjon. I gjennomføringen av kampanjene, vil forhandleren være en agent for leverandøren og en

nettopresentasjon vil derfor være det riktige. Dersom støtten er høyere enn direkte kostnader, må det vurderes om dette i realiteten er en rabatt på innkjøpsprisene eller en meglerprovisjon.

Høringskommentar

Som tidligere nevnt, har forslaget til tillegg i appendiks til IAS 18 vært ute på høring. Vi har ovenfor Norsk RegnskapsStiftelse kommet med forslag om at følgende bør inkluderes i et norsk høringssvar:

- I. Det fremstår som noe underlig at disse kriteriene skal tas inn i eksempelsamlingen til IAS 18. Etter vår oppfatning burde kriteriene vært tatt som nytt punkt i IAS 18.
- II. Ansvar for tjenester. Et foretak i prinsipprollen er forpliktet til å betale for tjenestene som er utført av tjenesteleverandører uavhengig av om sluttkunden godtar tjenesten.
- III. Kredittrisiko. I dagens finansmarked er kjøp og salg av fordringer utstrakt. Andre risiki ved oppgjør, for eksempel valutaeksponering, er ikke nevnt. Vi mener derfor at kredittrisiko ikke er noe sentralt tema for å avgjøre om foretaket er prinsippal eller agent. Kredittrisiko bør derfor strykes.
- IV. Presentasjon. For å få frem agentinntekter tydeligere i årsregnskapene, foreslår vi i første omgang å presisere andelen av slike inntekter i noter slik som i amerikanske regnskapsstandarder. Vi mener at det også bør vurderes å skille på agent- og prinsippalinntekter i resultatregnskapet. Dette er et forslag som bør knyttes opp mot at IASB og FASB har utgitt et diskusjonsnotat om presentasjon av finansregnskap med høringsfrist i april 2009. For å kunne gjennomføre en slik presentasjon, tror vi at bedriftene må endre sine regnskapsrutiner for å skille mellom disse ulike inntektstypene.

Oppsummering og konklusjon

Vi har i artikkelen behandlet kriterier for å skille mellom når et foretak er prinsippal og når det er agent. Dette spørsmålet har etter vår oppfatning blitt gitt for liten oppmerksomhet. En dypere analyse av praksis innen ulike bransjer og hvilke indikatorer som vektlegges, hadde vært interessant. Ut ifra vår begrensede gjennomgang tyder det på at mange flere markedsaktører i realiteten er agenter enn det regnskapspraksisen pr. i dag tilsier og vi etterlyser en mer ensartet praksis / bedre praksis.

Artikkelen inneholder også punkter til et høringssvar til IASB sitt årlige forbedringsforslag, der de foreslår en nøyere regulering av når et foretak opptrer som agent og når det er prinsippal ved salg av varer og tjenester.

Til analyseformål bør det opplyses i note hvor stor del av inntektene som kommer fra agentvirksomhet. Prinsippnotene er ofte for generelle og burde beskrevet mer konkret hvilke inntektsføringsprinsipper som benyttes. Videre mener vi at det også bør vurderes å skille på agent- og prinsippalinntekter i resultatregnskapet. For å kunne gjennomføre en slik presentasjon, tror vi foretakene antagelig må endre sine regnskapsrutiner for å skille mellom disse ulike inntektstypene.

- ¹ IASB (sist endret 2004), Internasjonal regnskapsstandard, IAS 18, Driftsinntekter.
- ² Davis, Angela K. (2002) The Value Relevance of Revenue for Internet Firms: Does Reporting Grossed-up or Barter Revenue Make a Difference? Journal of Accounting Research, Volume 40, Issue 2, Page 445-477, May 2002.
- ³ Kristoffersen, Trond (2008) Regnskapsteori Med introduksjon til IFRS, Fagbokforlaget.
- ⁴ Norsk RegnskapsStiftelse Diskusjonsnotat (sist endret 2007) NRS(D) Regnskapsføring av inntekt.
- ⁵ Oslo Børs (2000) Børs 2000. Inntektsføring.
- ⁶ International Accounting Standards Board (IASB) utgir International Financial Standards (IFRS).
- ⁷ Pro-Active Accounting Activities in Europe (PAAinE) (2007) Discussion paper 3: Revenue recognition – A European Contribution.
- ⁸ IASB, (sist endret 2004) Internasjonal regnskapsstandard IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil.
- ⁹ Financial Accounting Standards Board (FASB) gir ut Statement of Financial Accounting Standards (FAS) under overvåkning av UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC).
- ¹⁰ UNITED STATES SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC) (2000) EITF 99-19 Reporting Revenue Gross as a Principal versus Net as an Agent.
- ¹¹ EU-rådet og EU-parlamentet (19.7.2002) IAS-forordningen.
- ¹² Chopper, D., (2006) Accounting Standards 2006/2007, the full text of all UK Exposure Drafts and Accounting Standards extant at 30 April 2006, a Wolters Kluwer business.
- ¹³ Accounting Standards Board (2003) Amendment to FRS 5 'Reporting the substance of transactions': Revenue recognition.
- ¹⁴ US-GAAP: EITF 99-19 pkt. 8.
- ¹⁵ UK-GAAP: FRS 5 Amendment G63.
- ¹⁶ US-GAAP: EITF 99-19 pkt. 9.
- ¹⁷ Ler, Asbjørn (2008) «Inntektsføring etter IFRS – utvalgte problemstillinger» Praktisk økonomi og finans 2008 nr. 1.
- ¹⁸ IAS 18 pkt. 35 b, cfr EITF 99-19 pkt. 19.
- ¹⁹ PriceWaterhouseCoopers (2006) Manual of Accounting – IFRS for the UK, The comprehensive guide for UK users of IFRS – 2007, Surrey, a Wolters Kluwer business.