

Revidert høringsutkast til ny standard for inntektsføring:

Utvannet balanseorientert prinsipp

De vesentligste endringene i det reviderte høringsutkastet til inntektsføring, ED Revenue from Contracts with Customers, gjelder periodisering av inntekt (steg 5). Disse har gitt et meget utvannet balanseorientert prinsipp.

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor/Cand.merc
Torkild Haugnes
Senior Manager og leder fagavdeling regnskap i Ernst & Young



Statsautorisert revisor
Erik Mamelund
Partner og fagdirektør regnskap i Ernst & Young

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og tolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Finanstilsynet og andre standardsettere enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS)

IASB og FASB (styrene i fortsettelsen) etablerte et fellesprosjekt i 2002 for å håndtere konfliktene mellom de to regnskapsspråkene. Først i 2008 kom de ut med et diskusjonsnotat som i grove trekk viste oss innholdet i en ny standard. I 2010 kom første høringsutkast og nå høsten 2011 kom styrene ut med et revidert høringsutkast. Et høringsutkast som er kraftig modifisert i forhold til utgangspunktet fra 2008.

Diskusjonsnotatet innførte et balanseorientert prinsipp som ville medført store endringer fra gjeldende resultatorienterte praksis. Diskusjonsnotatet ble mottatt med stor interesse og mye skepsis. I 2010 kom det første høringsutkastet som var vesentlig modifisert fra utgangspunktet i 2008. Det var imidlertid fortsatt et klart balanseorientert fokus, hvor inntekt ble betraktet som en endring i eiendeler og gjeld. Det var imidlertid klart at styrene beveget seg i retning av gjeldende praksis. I det reviderte høringsutkastet vil mange mene at styrene har gjort fullstendig helomvending. Det balanseorienterte prinsippet slik det nå fremstår, er mer et videreutviklet resultatorientert syn enn et rent balanseorientert syn som styrene startet med i 2008. Med de modifikasjoner som

er gjort mellom første og andre høringsutkast, er det få tilfeller i praksis som vil medføre endringer som følge av det nye høringsutkastet. Det vil imidlertid være noen bransjer som vil bli berørt.

Femstegsmodellen som vi kjenner fra det opprinnelige høringsutkastet, er beholdt. Det samme gjelder hovedprinsippet med at regnskapsføring av inntekt skjer når kontroll er overført til kunden, i motsetning til under dagens IAS 18 *Driftsinntekter*, hvor inntektsføring skjer ved overføring av risiko og fordeler. Kontrollbegrepet slik det fremstår i det reviderte høringsutkastet, er imidlertid kraftig modifisert og tar inn over seg betydningen av overføring av risiko og kontroll.

Femstegsmodellen

Som vi husker fra første høringsutkast, bestod femstegsmodellen av følgende fem steg:

1. Identifisere kontrakten med kunden
2. Identifisere separate leveranseforpliktelser (performance obligations) i kontrakten
3. Fastsette transaksjonsprisen
4. Allokere transaksjonsprisen til de ulike leveranseforpliktelsene
5. Inntektsføre etter hvert som selskapet oppfyller leveranseforpliktelsene

I grove trekk er steg 1–4 lite endret fra det første høringsutkastet og endringene består mest av tekniske detaljer. Steg 5 omhandler

periodiseringen av inntekt, eller med andre ord når inntekt skal regnskapsføres. Det er her de vesentligste endringene er gjort og som har medført et meget utvannet balanseorientert prinsipp.

Steg 5 – Inntektsføring

Det er som sagt i steg 5 at IASB og FASB har gjort de vesentligste endringene fra det opprinnelige høringsutkastet. I vurderingen av når kontroll er overført til kunden er veiledningen blitt betydelig utvidet og en del av ukklarhetene som forelå er nå adressert.

Inntektsføring vil skje når en leveranseforpliktelse er oppfylt, og en leveranseforpliktelse er oppfylt når kontroll over varen eller tjenesten er overført til kunden. Dette er det samme prinsippet som det opprinnelige høringsutkastet hadde. Det er imidlertid gjort vesentlige endringer i veiledningen av når kontroll overføres, slik at det balanseorienterte prinsippet nå fremstår som et videreutviklet resultatorientert prinsipp.

Høringsutkastet skiller ikke lenger mellom varer og tjenester, men fastslår at både varer og tjenester er eiendeler og vurderer oppfyllelse av leveranseforpliktelsen i forhold til når kontroll over eiendelen overføres. Kontroll over en eiendel referer til muligheten til å bestemme bruken av eiendelen og motta det aller vesentligste (substantially all) av de gjenværende fordelene knyttet til eiendelen. Kontroll inkluderer også muligheten til å forhindre at andre

selskaper bestemmer bruken av eiendelen og motta det aller vesentligste av de gjenværende fordelene. Begrepene «mulighet», «bestemme bruken» og «motta fordelene» er utdypet videre i Basis for Conclusions til høringsutkastet¹:

- a. Mulighet – En kunde må ha en eksisterende rett til å bestemme bruken av og motta det aller vesentligste av fordelene til en eiendel. Når den eksisterende retten oppstår, vil avhenge av kontrakten med kunden.
- b. Bestemme bruken – En kundes mulighet til å bestemme bruken refererer seg til kundens rett til å benytte eiendelen i sine aktiviteter, tillate andre selskaper å benytte eiendelen i sine aktiviteter eller å hindre andre selskaper fra å benytte eiendelen.
- c. Motta fordeler – Kunden må ha mulighet til å motta det aller vesentligste av de gjenværende fordelene knyttet til eiendelen før kontroll er oppnådd. Med fordeler fra varer eller tjenester menes potensielle kontantstrømmer, enten økte inngående kontantstrømmer eller reduserte utgående kontantstrømmer. En kunde kan motta disse fordelene direkte eller indirekte på mange måter, som for eksempel ved bruk, salg, bytte, pantsettelse eller eierskap.

Som nevnt over er leveranseforpliktelsene oppfylt når kontroll er overført til kunden. En leveranseforpliktelse kan enten bli oppfylt over tid eller på et bestemt tidspunkt. For at en leveranseforpliktelse skal anses oppfylt over tid, har styrene foreslått at følgende kriterier må være tilfredsstillende² – at selskapet enten:

- a. Utvikler eller forbedrer en eiendel som kunden kontrollerer mens eiendelen blir utviklet eller forbedret eller
- b. Utvikler en eiendel som ikke har alternativ bruk for selskapet

Og

- i. Kunden mottar og konsumerer fordelene løpende mens selskapet oppfylder sine forpliktelser i kontrakten eller
- ii. Et annet selskap vil ikke være nødt til å gjenta det arbeidet som er utført eller
- iii. Selskapet har rett til betaling for utført arbeid og forventer å oppfylle kontrakten som lovet



OVERFØRT KONTROLL: I vurderingen av når kontroll er overført til kunden, er veiledningen blitt betydelig utvidet.

¹ Se Basis for Conclusions paragraf 85.

² Kriteriene er forkortet og oversatt til norsk. For fullstendig oversikt over kriteriene henvises det til paragraf 35 i høringsutkastet.



SevenOffice[®]
Goodbye installation. Hello integration.

24SevenOffice Regnskap

– alle prosesser i ett webbasert system



Eksklusiv rabatt og
6 måneders fri tilgang for
medlemmer av DnR

24SevenOffice.com/no/revisor

Anbefalt av Den norske Revisorforening

Regnskap

Det andre kriteriet, *Utvikler en eiendel som ikke har alternativ bruk for selskapet*, ble utviklet for leveranseforpliktelser hvor det ikke er opplagt når kontroll er overført til kunden. Når en vurderer hvorvidt en eiendel har alternativ bruk, skal en allerede ved kontraktsinngåelsen vurdere hvorvidt selskapet er underlagt kontraktsmessige eller praktiske begrensninger som hindrer at eiendelen kan overføres til andre kunder. En salgs-kontrakt på en leilighet ved bygging av et leilighetskompleks vil kunne være et slikt tilfelle. Dersom selskapet ikke har mulighet til å selge leiligheten til en annen kunde uten å bryte kontrakten med eksisterende kunde, har ikke leiligheten alternativ bruk for selskapet. I motsatt ende av skalaen vil typiske standardvarer, hvor selskapet har mulighet til å erstatte eiendelen som utvikles med en lignende eiendel, ikke være kontrollert av kunden og inntektsføring kan ikke foretas over tid (men på et gitt tidspunkt).

I tillegg til at eiendelen ikke kan ha alternativ bruk for selskapet som selger, så må minst ett av de tre øvrige kriteriene nevnt over være tilfredsstillt.

I det første underpunktet – b) i) – så vil leveranseforpliktelsen være oppfylt over tid dersom kunden mottar og konsumerer fordelene ved eiendelen etter hvert som selskapet utfører. Eksempelvis vil dette være tilfellet dersom selskapet utfører en tjeneste vedrørende håndtering av transaksjoner. Etter hvert som selskapet utfører transaksjonene, vil kunden motta og konsumere fordelene knyttet til de tjenestene som leveres.

I forhold til punkt b) ii), *Et annet selskap vil ikke være nødt til å gjenta arbeidet som er utført*, så skal en se bort fra potensielle begrensninger, kontraktsmessige eller praktiske, som vil hindre selskapet fra å overføre en delvis oppfylt leveranseforpliktelse til et annet selskap. Begrunnelsen for at IASB og FASB ikke vektlegger praktiske og kontraktsmessige begrensninger for overføring av delvis oppfylte leveranseforpliktelser, er at formålet med standarden er å fastsette hvorvidt varer eller tjenester er overført til kunden mens selskapet utfører arbeidet, mao. om kunden har fått fordeler av det arbeidet som er utført. IASB har illustrert dette kriteriet med et eksempel hvor et transportfirma har en forpliktelse til å transportere eiendeler fra Vancouver til New York. Hvis transportfirmaet transporterer eiendelene halvveis, vil et annet transportfirma kunne fullføre den gjenværende leveranseforpliktelsen uten å måtte utføre den allerede tilbaketogene transporten på nytt.



IKRAFTTREDELSE: IASB har ikke fastsatt ikrafttredelsestidspunkt for ny standard, men indikerer at den tidligst vil bli gjeldende for regnskapsår som begynner 1. januar 2015 eller senere.

Det er imidlertid slik at i vurderingen av dette kriteriet, så skal en også anta at et annet selskap skal kunne fullføre gjenværende leveranseforpliktelse uten å ha fordelene av noen eiendeler kontrollert av selskapet, for eksempel «work in progress». Det kan derfor vise seg vanskelig å tilfredsstillte dette kriteriet ved for eksempel anleggskontrakter. Løpende inntektsføring vil ikke være mulig dersom utført arbeid ikke er kontrollert av kunden selv. Dersom selskapet kontrollerer det utførte arbeidet, vil en ny utbygger bli nødt til gjenta arbeidet som allerede er utført for å fullføre leveranseforpliktelsen, og kunden har ikke mottatt noen fordeler fra selskapet³.

I noen tilfeller vil ikke de to kriteriene beskrevet over hjelpe selskapene med å vurdere hvorvidt leveransene innebærer en overføring av varer eller tjenester til kunden *over tid*. For å adressere disse tilfellene ble det tredje kriteriet utviklet (punkt b) iii)), *Selskapet har rett til betaling for utført arbeid og forventer å oppfylle kontrakten som lovet*. Med rett til betaling for utført arbeid menes at selskapet skal ha kompensert arbeid som er utført. Det er ikke tilstrekkelig at for eksempel selskapet blir kompensert for tap det vil lide som følge av at kontrakten brytes. Det er imidlertid ikke krav om at det skal være en ubetinget rett til betaling. I mange tilfeller vil betalingene skje ved oppnåelse av milepæler eller ved fullført kontrakt. Så

lenge selskapet vurderer at det kommer til å fullføre sine leveranseforpliktelser og selskapet har rett på betaling for arbeid utført dersom kunden bryter kontrakten, vil ikke slike milepælsbetalinger hindre at inntektsføringen skal skje løpende.

Hvis kriteriene for at leveranseforpliktelser oppfylles over tid ikke er tilfredsstillt, skal inntektsføring av leveranseforpliktelsen skje på et bestemt tidspunkt.

Avsluttende kommentarer

Det reviderte høringsutkastet adresserer en rekke av de problemstillingene som ble identifisert av høringsinstansene ved forrige høringsutkast. Det vil fortsatt være en del bransjer som vil kunne få vesentlige effekter på periodiseringen av sine inntekter dersom høringsutkastet går gjennom og blir endelig standard. Forslaget til ny inntektsføringsstandard er nært knyttet opp til rettigheter som ligger i kontrakten med kunden og det er derfor viktig at produsentene nøye evaluerer sine kontrakter for å identifisere hvilke effekter den eventuelle nye inntektsføringsstandard vil få.

IASB har ikke fastsatt ikrafttredelsestidspunkt for ny standard, men indikerer at den tidligst vil bli gjeldende for regnskapsår som begynner 1. januar 2015 eller senere. Standarden skal anvendes retrospektivt, men noen begrensede lempinger vil trolig bli gitt i overgangsbestemmelsene.

³ Se BC98 i høringsutkastet.