

# Høringsutkast om inntektsføring

**Artikkelen går inn på noen av hovedprinsippene i det reviderte høringsutkastet (ED/2011/6) Revenue from Contracts with Customers. Utkastet omtaler når inntekter skal innregnes og med hvilket beløp.**

Artikkelen er forfattet av:



Statsautorisert revisor  
**Bjørn Gjøystdal**  
Manager Audit & Advisory  
Deloitte AS



Siviløkonom/MRR  
**Kim Andre Sjursen**  
Manager Audit & Advisory  
Deloitte AS



Chartered Accountant  
**Anne Randmæl Jones**  
Partner Audit & Advisory De-  
loitte AS

utkast, mente standard-setterne at endringene som ble gjort var omfattende nok til at de ønsket ytterligere synspunkter på forslagene og ga derfor ut et nytt høringsutkast. Høringsvar må avgis innen 13. mars 2012 og en endelig IFRS er ventet innen utgangen av 2012. Obligatorisk implementering forventes

tidligst fra og med årsregnskapet 2015. (Se figur 1)

Prosjektet er et samarbeid mellom IASB og FASB og målet er at den nye standarden skal gjelde for alle bransjer og for alle typer inntekter fra kontrakter med kunder. Den vil for IFRS-rapporterende foretak erstatte IAS 11 *Anleggskontrakter* og IAS 18 *Driftsinntekter*, samt enkelte tolkninger.

Vi går inn på noen av hovedprinsippene i høringsutkastet og ser på hvilke effekter forslagene kan få for enkelte transaksjoner, men gir i denne artikkelen ingen fullstendig gjennomgang av hele høringsutkastet.

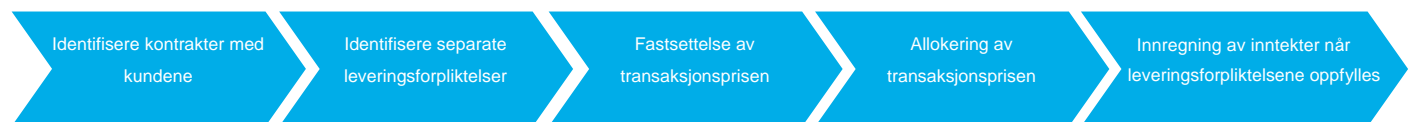
Begrep som benyttes i denne artikkelen, er vår egen oversettelse fra engelsk og vil kunne avvike fra offisiell oversettelse når denne foreligger.

## Hovedprinsipper

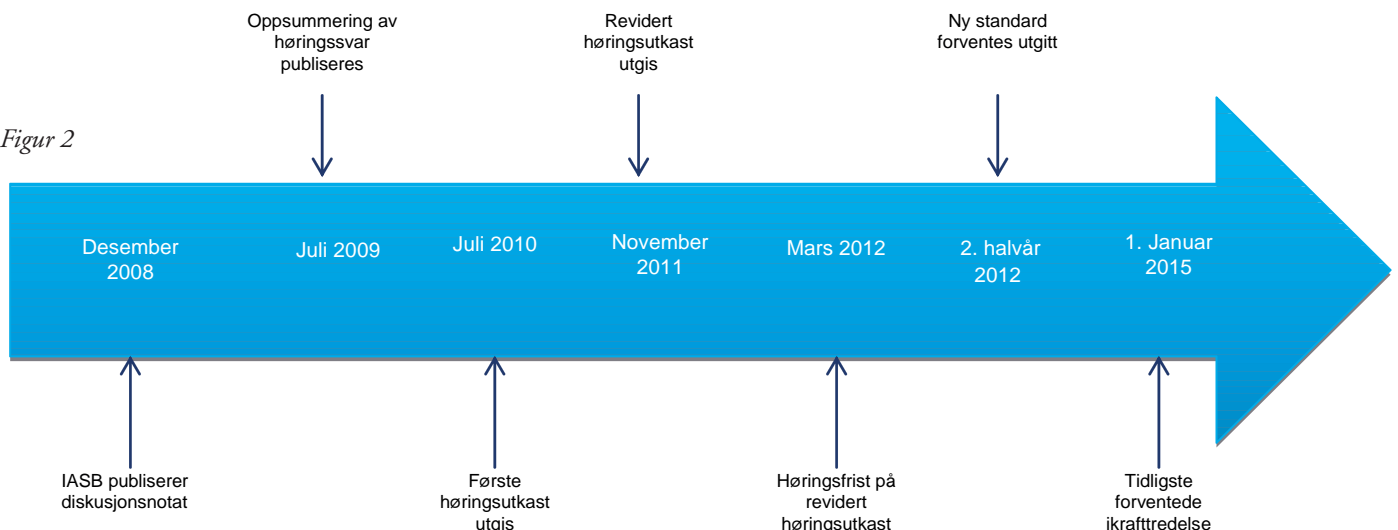
Høringsutkastet omtaler *når* inntekter skal innregnes og med *hvilket beløp*. Hovedprinsippet er at inntekter skal innregnes på en måte som reflekterer overføring av varer og tjenester som selger har forpliktet seg til å levere kunde, til et beløp som reflekterer vederlaget som foretaket forventer å ha rett til i bytte for disse varene og tjenestene. Denne prosessen deles inn i fem steg. (Se figur 2)

14. november i år publiserte IASB og FASB et revidert høringsutkast (ED/2011/6) *Revenue from Contracts with Customers*. Det reviderte høringsutkastet forventes å være siste steg for publisering av ny inntektsføringsstandard og er et resultat av en omfattende prosess med revurderinger av forslagene i det opprinnelige høringsutkastet. Selv om grunnprinsippene er uendret fra første hørings-

Figur 1



Figur 2



## Steg 1: Identifisere kontrakter med kundene

Høringsutkastet gjelder alle kontrakter med kunder unntatt de som omfattes av standarder om leieavtaler (leasing), forsikring og finansielle instrumenter. Ikke-pengemessige bytter mellom virksomheter i samme bransje for å tilrettelegge for salg til tredjepart, omfattes heller ikke.

Kontraktene kan være skriftlige, muntlige eller følge av foretakets vanlige forretningsdrift eller praksis. Praksis og prosesser rundt inngåelse av kontrakter med kunder kan variere på tvers av jurisdiksjoner, bransjer og foretak, og også innad i et foretak, f.eks. avhengig av hva slags kunde det er, eller hva slags tjeneste eller vare det er snakk om. Høringsutkastet angir visse krav som må oppfylles for at en kontrakt skal eksistere.

Dersom ulike kontrakter er avhengige av hverandre, kan flere kontrakter måtte innregnes samlet. Indikatorer på at to eller flere kontrakter må behandles samlet, er at kontraktene er inngått samtidig, eller tilnærmet samtidig, at kontraktene er fremforhandlet som én samlet pakke med et felles kommersielt formål, at kontraktene prises i sammenheng, og at kontraktene blir utført samtidig eller i sammenheng. Endringer av kontrakter omtales også i høringsutkastet. Endringer som gjelder omfang eller pris, innregnes separat dersom disse er distinkte, og tilleggsvederlaget reflekterer en frittstående salgspris. Dersom endringen er en modifikasjon av eksisterende kontrakt, vil regnskapsføringen avhenge av om varen eller tjenesten er distinkt fra allerede leverte varer eller tjenester eller ikke. Er den distinkt, vil forskjellen mellom modifisert pris og tidligere mottatt vederlag allokeres til gjenværende leveringsforpliktelser. Er varene eller tjenestene ikke distinkte, skal hele kontrakten oppdateres med ny pris, noe som vil resultere i en «catch-up»-effekt på tidligere inntektsført beløp. Dette er en endring fra opprinnelig høringsutkast, der «catch-up»-metoden var foreslått som eneste tillatte.

## Steg 2: Identifisere separate leveringsforpliktelser

En leveringsforpliktelse er et løfte som gis i en kontrakt med en kunde om å overføre en vare eller tjeneste til kunden. En virksomhet vil innregne hver leveringsforpliktelse separat kun hvis den er distinkt. Hvis en vare eller tjeneste ikke er distinkt, skal et foretak kombinere den med andre varer og tjenester som er lovet kunden. En vare eller tjeneste er distinkt dersom selskapet

regelmessig selger varen eller tjenesten separat og kunden kan oppnå fordeler av varen eller tjenesten. En vare eller tjeneste som er en del av en samling («bundle») varer eller tjenester er, uavhengig av disse kriteriene, ikke distinkt. Følgelig vil foretaket regnskapsføre varene eller tjenestene samlet som én enkelt leveringsforpliktelse. For at dette skal være aktuelt, må imidlertid to kriterier oppfylles:

- Varene og tjenestene er nært beslektet og overføring til kunden krever at foretaket også leverer en vesentlig tjeneste som omfatter å integrere tjenester og varer til en samlet leveranse som er inkludert i kontrakten med kunden
- Varene eller tjenestene er i stor grad spesialtilpasset for å oppfylle kontrakten

I praksis betyr dette at et foretak kan innregne to eller flere distinkte varer eller tjenester som én enkelt leveringsforpliktelse hvis varene eller tjenestene har samme mønster for overføring til kunden.

## Steg 3: Fastsettelse av transaksjonsprisen

Transaksjonsprisen er det vederlaget fra kunden som selskapet forventer å være berettiget til. Når foretaket skal vurdere transaksjonsprisen, skal det tas hensyn til følgende forhold:

### Tidsverdien av penger

Tidsverdien av penger vil for mange kontrakter ikke være vesentlig, mens den kan være viktig for kontrakter der betalingen enten forfaller lenge før eller lenge etter overføring av varen eller tjenesten til kunden. Det nye høringsutkastet gir noe veiledning for å vurdere om hvorvidt tidsverdien er vesentlig eller ikke. Som en praktisk tilnærming er det normalt ikke nødvendig å innregne tidsverdien av penger dersom perioden mellom overføring av

varen eller tjenesten og endelig oppgjør forventes å være ett år eller mindre.

### Ikke-pengemessig vederlag

Et ikke-pengemessig vederlag skal ifølge høringsutkastet måles til virkelig verdi dersom det er praktisk mulig. Der det ikke er mulig å måle vederlaget, vil man se hen til (stand-alone) pris på varene eller tjenestene som leveres.

### Vederlag til kunde

Vederlag til kunde er beløp som betales som kontanter, kreditt eller i andre former og som kunden kan utligne mot beløp som den skylder foretaket. Dersom det er gitt vederlag til kunde som ikke gjelder en spesifikk vare eller tjeneste fra kunden, skal dette behandles som en reduksjon av transaksjonsprisen og inntekten. Reduksjonen av inntekten skal innregnes på det seneste tidspunktet av når varen eller tjenesten er overført eller når foretaket betaler eller lover å betale vederlaget.

### Usikre vederlag

Vederlaget som er angitt i en kontrakt, kan variere på grunn av ulike ordninger, f.eks. rabatter, refusjoner, insentiver, prestasjonsavhengige bonuser etc. Det opprinnelige høringsutkastet la opp til at et usikkert vederlag skulle estimeres ved sannsynlighetsvektning dersom dette er praktisk mulig. I det nye høringsutkastet klargjøres det at estimatet skal reflektere tilgjengelig informasjon om fortid, nåtid og fremtid, og at det skal baseres på enten det sannsynlighetsvektede beløpet eller det mest sannsynlige beløpet, avhengig av hvilket av disse som selskapet anser best representerer det vederlaget som selskapet forventer å være berettiget til. Å bruke det mest sannsynlige beløpet kan være hensiktsmessig i «enten-eller»-situasjoner: Hvis utfallet f.eks. er enten 0

## Eksempel

Entreprenørforetak X inngår en kontrakt med en kunde om å bygge en tunnel. Kontrakten inkluderer prosjektledelse, grunnarbeid, sprengning, ingeniørtjenester, anskaffelser og konstruksjon.

X vil i dette tilfellet innregne inntekten for hele kontrakten samlet som én enkelt leveringsforpliktelse siden varene og tjenestene som leveres til kunden, oppfyller kriteriene for samlet regnskapsføring i høringsutkastet:

- Varene og tjenestene er nært beslektet og overføring til kunden krever at X også leverer en vesentlig tjeneste som omfatter å integrere de enkelte bestanddelene til en samlet leveranse
- Varene og tjenestene er i stor grad spesialtilpasset kundens behov

eller 100 og det er 80% sjans for at utfallet er 100, vil det i et isolert tilfelle ikke være rimelig å sannsynlighetsvekte dette og få et svar på 80. Det mest sannsynlige utfallet er i dette tilfellet 100.

### Kredittrisiko

Det opprinnelige høringsutkastet la opp til at kundens kredittrisiko skulle reflekteres i beløpet som innregnes som inntekt. I det nye høringsutkastet er det tatt hensyn til at mange høringsvar var negative til det opprinnelige forslaget og det stilles ikke lenger krav om å vurdere kredittrisiko som en forutsetning for inntektsføring. Tap på krav skal imidlertid presenteres på egen linje i resultatregnskapet i tilknytning til brutto inntekter og ikke som en kostnad som er vanlig praksis i dag. Siden presentasjonen i resultatregnskapet endres ved at effekten av kredittrisiko nå vil bli vist som en del av bruttofortjenesten, vil finansielle nøkkeltall kunne bli påvirket.

### Steg 4 – Allokering av transaksjonsprisen

Det opprinnelige høringsutkastet foreslo at transaksjonsprisen skulle allokere til de enkelte leveringsforpliktelsene basert på verdien av den enkelte vare eller tjeneste knyttet til hver leveringsforpliktelse, dvs. den observerbare prisen som selskapet omsetter varen eller tjenesten for separat. Det nye høringsutkastet åpner for noe mer fleksibilitet i de tilfellene der verdien ikke er direkte observerbar. Eksempelvis kan en residualverdimetode være hensiktsmessig for en leveringsforpliktelse med svært variabel eller usikker verdi.

Rabatter vil generelt allokere til alle separate leveringsforpliktelse basert på relative priser på de enkelte komponentene, med mindre hver vare eller tjeneste selges separat og observerbar salgspris underbygger hvilken leveringsforpliktelse rabatten tilhører.

Når det gjelder betinget vederlag, så vil disse elementene normalt allokere til samtlige leveringsforpliktelse, men det gis i høringsutkastet enkelte kriterier for når dette ikke vil være tilfelle. Dette vil være situasjoner der det betingede vederlaget kun knytter seg til hvordan foretaket tilfredsstiller leveringsforpliktelsen, eller til sluttproduktet av en oppfylt leveringsforpliktelse, og at fordeling av hele beløpet til en enkelt leveringsforpliktelse totalt sett vil reflektere det vederlaget som foretaket forventer å motta som kompensasjon for å oppfylle leveringsforpliktelsen. Alle etterfølgende endringer i transaksjonsprisen vil måtte fordeles til de ulike leveringsforpliktelsene på tilsvarende basis som ved første gangs fordeling. Endringer

som fordeles til en allerede oppfylt leveringsforpliktelse, vil inntektsføres eller føres som en reduksjon i inntekt, i perioden da transaksjonsprisen endres.

### Steg 5 – Innregning av inntekter når leveringsforpliktelsene oppfylles

Inntekter skal innregnes når en leveringsforpliktelse oppfylles gjennom overføring av en avtalt vare eller tjeneste (det vil si en eiendel) til en kunde. En eiendel er overført når kunden overtar kontroll over eiendelen.

Overføring av kontroll er et viktig begrep i høringsutkastet og gjelder evnen til å styre

bruken av og oppnå fordeler fra en eiendel. Ved vurdering av om kontroll er overtatt av kunden, skal også eventuelle avtaler om tilbakekjøp av hele eller deler av eiendelen vurderes. Kontroll overføres til kunden enten over en periode eller på et gitt tidspunkt.

### Overføring av kontroll over en periode

For at en selger skal kunne innregne inntekter over en periode, må selger først konkludere med at en leveringsforpliktelse oppfylles kontinuerlig, for deretter å velge en hensiktsmessig metode for måling av fremdriften mot ferdigstilling. Et foretak tilfredsstiller en leveringsforpliktelse konti-

## Eksempel

En teknologivirksomhet inngår kontrakt med en kunde om leveranse av en programvarelisens med en 12 måneders serviceavtale. Lisensen kan selges alene for en million kroner og serviceavtalen for 1,2 millioner kroner pr. år. Avtalt kontraktspris er 1,1 millioner kroner. Lisensen og serviceavtalen anses som to separate leveringsforpliktelser etter vilkårene i høringsutkastet, og selger må vurdere hvor stor del av den samlede salgsprisen som skal allokere til hver av disse:

Kontraktspris: 1,1 millioner kroner

Lisens og serviceavtale kjøpt separat: 2,2 millioner kroner

Av kontraktsprisen tilordnes 500 000 kroner til lisens ( $1,1 \cdot 1/2,2$ ) og 600 000 til serviceavtalen ( $1,1 \cdot 1,2/2,2$ )

## Aktuelt fra Gyldendal Akademisk



### God regnskapsføringskikk i ny utvidet utgave



Boken omhandler regnskapsførerloven og god regnskapsføringskikk og er den eneste i sitt slag. Denne andre utgaven av læreboken er utvidet med kommentarer til hvitvaskingsloven og risikostyringsforskriften, som begge er regelverk som gjelder for regnskapsførere.

Boken gir utfyllende veiledning til loven og regnskapsføringskikkene, noe som gjør den til et nyttig verktøy for forståelsen av det regelverket som omgir regnskapsførerne.

Boken er egnet både for regnskapsførere som allerede er autoriserte, de som vurderer å bli det og andre i regnskapsførerbransjen.

ISBN: 9788205410374

Kr 598,-

Bestill NÅ: e-post: [kundeservice@gyldendal.no](mailto:kundeservice@gyldendal.no) | [www.gyldendal.no/akademisk](http://www.gyldendal.no/akademisk) | Fax: 23 32 76 96

# Regnskap

nuerlig dersom minst ett av de følgende to kriterierne er oppfylt:

- Leveransen fremstiller eller videreutvikler en eiendel som kunden kontrollerer mens eiendelen fremstilles eller videreutvikles (for eksempel at kunden kontrollerer varene i arbeid).
- Leveransen fremstiller ikke en eiendel som har alternative bruksområder for selger (for eksempel at kontrakten ikke tillater at enheten selger varene i arbeid til en annen kunde eller at varene i arbeid er svært tilpasset ett spesifikt prosjekt) og minst ett av følgende kriterier er oppfylt:
  - Kunden mottar og konsumerer samtidig fordelen etter hvert som selger utfører hver oppgave;
  - Et annet foretak vil ikke behøve å gjenta vesentlige deler av allerede utført arbeid dersom dette foretaket skulle oppfylle de resterende forpliktelsene overfor kunden (uten å ha tilgang til varene i arbeid eller enhver annen eiendel kontrollert av foretaket); eller
  - Selger har rett til å motta betaling (forutsatt at selgeren fullt ut overholder sine kontraktsmessige forpliktelser) for leveranser ferdigstilt «to date» og forventer å oppfylle kontrakten som avtalt. Dersom kunden ikke kan si opp kontrakten, eller at fullstendig kontraktsvederlag må betales ved oppsigelse, så synes dette kriteriet oppfylt.

For hver separate leveringsforpliktelse som selger oppfylder over tid, må selger velge en metode for å måle utviklingen mot ferdigstillelse og innregne inntekter ved konsistent anvendelse av denne metoden. Hensiktsmessige metoder inkluderer «output»- og innsatsfaktormetoder.

Bruker man en output-metode, vil inntekter innregnes basert på produserte enheter, kontraktsmilepæler eller lignende. Ved innsatsfaktormetoder vil inntekt fastsettes basert på påløpte kostnader, arbeid utført (timer) etc. En output-metode vil måle verdien av varer eller tjenester som er direkte overført kunden. Benyttes en innsatsfaktormetode, er det viktig å påse at denne metoden faktisk reflekterer overføring av kontroll over eiendelen til kunden. I situasjoner hvor det benyttes input-metode og varer er overført til kunde på et vesentlig tidligere tidspunkt enn de tilknyttede tjenestene, indikerer høringsutkastet at beste refleksjon av leveransen vil være å periodisere inntekt knyttet til leverte varer til kost (null margin) dersom

kostnaden for varene er vesentlig relativt til totale forventede kostnader knyttet til leveringsforpliktelsen, og foretaket kjøper varene fra et annet foretak og ikke i vesentlig grad er involvert i design og produksjon av varene.

Mange mente at det opprinnelige høringsutkastet ikke ga tilstrekkelig veiledning angående tjenester. Det nye utkastet inkluderer vesentlig mer rettleiding på dette området. Ved første øyekast kan ordlyden virke fremmed, men i mange tilfeller vil utfallet bli at inntekter som regnskapsføres som tjenester i IAS 18, vil klassifiseres som leveringsforpliktelser som utføres over tid etter de nye forslagene og dermed gi lik behandling.

### *Overføring av kontroll på et gitt tidspunkt*

Dersom en leveringsforpliktelse ikke oppfylles over en periode, oppfylles den på et gitt tidspunkt. I tillegg til den generelle kontrolldefinisjonen, skal en rekke indikatorer vurderes for å fastsette tidspunkt for overføring av kontroll, inkludert, men ikke begrenset til følgende:

- Selgende enhet har en nåværende rettighet til betaling for eiendelen
- Kunden har juridiske rettigheter til eiendelen
- Selgende enhet har overført eiendelen fysisk
- Kunden har overtatt de vesentlige risikoer og fordeler av eierskapet til eiendelen
- Kunden har akseptert eiendelen

I det opprinnelige høringsutkastet var overføring av vesentlige risikoer og fordeler ikke inkludert som en indikator på kontroll. Etter høringsrunden ble imidlertid dette tatt med som et kriterium i det nye forslaget.

### *Begrensning i kumulativ inntektsføring av inntekt*

Til forskjell fra første høringsutkast er det i siste høringsutkast lagt til en begrensning (tak) på hvor mye kumulativ inntekt som kan innregnes i tilfeller med variabelt vederlag. Begrensningen innebærer at det ikke kan inntektsføres mer enn et beløp som foretaket med rimelig sikkerhet («reasonably assured») vil motta i vederlag for tilfredstilte leveringsforpliktelser. Rimelig sikkerhet har man bare dersom foretaket har erfaring med tilsvarende typer leveringsforpliktelser (eller har tilgang til annet grunnlag for inntektsføring som eksempelvis erfaring fra andre foretak) og foretakets erfaring (eller annet erfaringsgrunnlag) er

et relevant grunnlag for å forutsi vederlaget som foretaket er berettiget til.

### Opplysningskrav i standarden

Høringsutkastet inneholder en vesentlig utvidelse av opplysningskravene i forhold til nåværende standarder med fortolkning som omhandler inntektsføring. Formålet med opplysningskravene er at en bruker av regnskapet skal kunne forstå art, beløp, timing og usikkerhet relatert til inntekter og relaterte kontantstrømmer. Regnskapsprodusenter må derfor vurdere hvilket detaljnivå som er nødvendig for å oppfylle formålet med opplysningene samt hvor stor vekt som skal legges på hvert av de ulike kravene.

Kvalitative og kvantitative opplysninger må gis på følgende hovedområder:

- Kontrakter med kunder
- Vesentlige vurderinger i anvendelsen av standarden
- Aktiverte kostnader knyttet til erverv og oppfyllelse av kontrakter med kunder

I tillegg legges det opp til at hovedelementene også inkluderes som opplysningskrav for delårsrapportering (IAS 34).

### Avslutning

Høringsutkastet inneholder, i tillegg til hovedpunktene som er kort beskrevet foran, retningslinjer på flere spesifikke områder, blant annet garantier, kontraktskostnader og tapskontrakter. Disse må det også tas hensyn til i vurderingen av om de nye forslagene vil få vesentlig betydning for den finansielle rapporteringen.

Virksomheter, spesielt i «utsatte» bransjer, slik som for eksempel telekommunikasjon, anleggsbransjen og teknologi/IT, bør gjøre en grundig vurdering og analyse av hvordan forslagene i høringsutkastet vil påvirke utformingen av kundekontrakter, lånebetingelser, anvendt regnskapspraksis og systemer for registrering. Blant annet vil endringer i tidspunkt for inntektsføring og ulik presentasjon i regnskapet kunne påvirke selskapets nøkkeltall, noe som i seg selv kan få effekter langt utover selve regnskapsrapporteringen.