

ninger om anskaffelseskost, anskaffelsesår og antatt levetid.

Avslutning

Revisorforeningen støtter Finansdepartementets standardiseringsarbeid og forslaget om at årsrapportene for statlige virksomheter skal publiseres. Standardisering og krav om offentliggjøring er svært viktig for de brukerne av regnskapet som ikke er i den posisjon at de kan stille krav om informasjon til virksomhetene, for eksempel kunder (eksterne og interne), leverandører, politikere, konkurrenter, velgere mfl.

Revisorforeningen mener at sammenligninger på tvers av statlige virksomheter og strategisk styring krever sammenlignbare tall i bunnen, det vil si tall som er et resultat av samme regnskapsprinsipp. Strategisk styring krever informasjon om ressursinnsats. Bare periodiserte regnskaper kan gi slik informasjon. Revisorforeningen mener derfor at det må innføres krav om periodiserte regnskaper for statlige virksomheter. I dag velger statlige virksomheter selv om de vil avlegge sitt regnskap etter statlige regnskapsstandarder (SRS) eller etter kontantprinsippet. Tre av fire avlegger som nevnt over, regnskapet sitt etter kontantprinsippet.

Revisorforeningen støtter ikke at det innføres krav om såkalt virksomhetsregnskap som en del av kravet til årsregnskap for virksomheter som avlegger årsregnskapet etter kontantprinsippet. Bakgrunnen for dette er hovedsaklig at vi mener at oppstillingene kalt balanse og resultat ikke gir informasjon om de eiendelene og forpliktelsene virksomhetene har, eller den ressursinnsatsen som er lagt ned, og at bruk av begrepene balanse og resultat derfor er misvisende. Vi mener at bevilgningsoppstillingen, som er foreslått som en annen pliktig del av årsregnskapet, heller bør utvides for disse virksomhetene.

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

Ny inntektsføringsstandard tar form



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/Cand.merc
Torkild Haugnes
Senior Manager og leder fagavdeling 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 har nå ferdigstilt store deler av de utestående problemstillingene i utkastet til den nye standarden for inntektsføring. Blant annet ble ikrafttredelsestidspunktet fastsatt til 1.1.2017 og reglene for tapskontrakter er foreslått endret.

De fleste av de tentative beslutningene som IASB har foretatt, er etterspurte klargjøringer av prinsippene fastsatt i høringsutkastet fra 2011. I tillegg til disse klargjø-

ringene har IASB også gjort en rekke materielle endringer.

Ikrafttredelsesdato

IASB har fastsatt det pliktige ikrafttredelsestidspunktet til 1. januar 2017. Med en forventet ferdigstillelse av inntektsføringsstandarder sommeren 2013, skulle det være tilstrekkelig med tid til å få implementert den nye modellen. IASB forklarer den lange implementeringstiden med den kompleksiteten en endret inntektsføringsstandard vil ha for regnskapsprodusentene. Det vil også være anledning til å tidliganvende den nye inntektsføringsstandard, noe som er en endring i forhold til tidligere tentative beslutninger. FASB har

imidlertid under US GAAP opprettholdt sitt forbud mot tidliganvendelse.

Tapskontrakter

I høringsutkastet til ny inntektsføringsstandard ble det foreslått særskilte regler for tapsutsatte leveranseforpliktelser. Disse reglene innebar at dersom en leveranseforpliktelse som tok mer enn 12 måneder å oppfylle medførte et tap, skulle man avsette for dette tapet. Mange høringsinstanser reagerte negativt på dette kravet fordi det kunne medføre en tapsavsetning selv om kontrakten som helhet genererte overskudd. I juli 2012 besluttet IASB at det ikke skal være særskilte regler for tapskontrakter i den nye inntektsføringsstandard, men IAS 37 *Avsetninger*,

betingede forpliktelser og betingende eiendeler vil gjelde for kontrakter etter den nye inntektsføringsstandard. Særskilte regler i enkeltstandarder bør, etter undertegnede mening, i så stor grad som mulig unngås dersom regelverket skal bli noenlunde oversiktlig for brukerne av regnskapene.

Begrensninger på inntektsført beløp

I november 2012 bestemte IASB seg for å klargjøre formålet med begrensningene på hvilke beløp som kan inntektsføres. Det er naturlig nok viktig for IASB at inntektsførte beløp ikke blir reversert i senere perioder som følge av estimatendringer. Det er dette som er grunnlaget for disse restriksjonene knyttet til variabel betaling. I høringsutkastet var disse restriksjonene lagt til steg fem i inntektsføringsmodellen (inntektsføring når leveranseforpliktelsene er oppfylt). IASB har imidlertid flyttet denne vurderingen til steg tre (fastsettelse av vederlaget), men har tatt forbehold om flyttingen dersom det viser seg at dette får effekt på inntektsført beløp i forhold til å sette dette kriteriet i steg fem.

Det er litt uklart for undertegnede om flyttingen fra steg fem til steg tre vil ha effekt for enkelte selskaper. For selskaper som har langvarige anleggskontrakter, hvor totalvederlaget endrer seg stadig vekk, kan denne endringen medføre en endret periodisering i forhold til opprinnelig utkast. Det gjenstår imidlertid å se hva sluttproduktet blir her.

Tap på krav – kredittrisiko

I høringsutkastet krevde IASB at nedskrivning av kundefordringer skulle presenteres rett etter inntektslinjen i resultatoppstillingen. Dette har nå IASB endret, og de har sagt at nedskrivningen skal presenteres på egen linje blant driftskostnadene. Det er fortsatt, etter undertegnede syn, merkverdig at IASB vil kreve separat presentasjon i resultatoppstillingen av noe som meget sjeldent vil være av vesentlig betydning for regnskapsprodusentene. Det er også underlig å regulere noe i inntektsførings-

standarden som egentlig hører hjemme i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*.

Overgangsordninger

I høringsutkastet fra 2011 ble det lagt til grunn at IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil* med noen mindre modifikasjoner skulle legges til grunn ved overgangen. Her har IASB nå gjort noen vesentlige forenklinger. I appendix C fremkommer det nå et ytterligere alternativ. Regnskapsprodusentene kan velge en meget modifisert modell hvor man anvender den nye inntektsføringsstandard kun på kontrakter som ikke er fullførte på implementeringstidspunktet (for eksempel 1.1.2017) og tar den akkumulerte effekten av å ta i bruk den nye inntektsføringsstandard direkte mot egenkapitalen 1.1.2017. Det vil si at en ikke omarbeider sammenligningstallene. Benyttes denne modifiserte modellen, må det gis noteopplysninger knyttet til det beløpet hver regnskapslinje har blitt påvirket med, og en forklaring på vesentlige effekter som følger av implementeringen.

Noteopplysninger

IASB har også gjort en rekke endringer knyttet til opplysningskravene som ble presentert i høringsutkastet fra 2011. Opplysningskravene som ble foreslått i høringsutkastet, var omfattende og rigide, og en rekke høringsinstanser, både produsenter og brukere, stilte spørsmål ved omfanget og detaljgraden i kravene. IASB har derfor gjort opplysningskravene noe mindre rigide.

I høringsutkastet foreslo IASB at inntektene skulle presenteres i ulike kategorier. Det ble også presisert at det kunne være nødvendig med flere typer av kategorier for å oppfylle formålet med opplysningskravene. Typer kategorier som var eksemplifisert i høringsutkastet var type varer eller tjenester, geografiske områder, ulike markeder eller kunder, type kontrakter (fastpris eller time for time), kontraktens løpetid osv. Denne eksemplifiseringen er

nå fjernet fra standarden og heller tatt inn i illustrerende eksempler. Samtidig er det presisert at det ikke er krav til bruk av et minimum antall kategorier. Opplysningene som skal gis, basert på kategorier av inntektene, vil være basert på den måten selskapets ledelse og brukere analyserer inntektsstrømmen i selskapet. Det skal også gis forklaring på hvordan de opplyste kategoriene korrelerer med segmentrapporteringer.

Det var også foreslått i høringsutkastet at en skulle gi en tabularisk avstemming av endringer når det gjelder kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelser. Denne tabulariske avstemmingen er erstattet med noe enklere kvantitative og kvalitative krav. Nå er forslaget at en skal opplyse om:

- Inngående balanse og utgående balanse av kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelser, samt kundefordringer fra kontrakter med kunder
- Inntektsført beløp i perioden som var inkludert i kontraktsforpliktelsene i foregående periode
- En forklaring på uvanlige og ikke-gjentakende endringer i kontrakts-eiendeler og kontraktsforpliktelser
- Inntektsført beløp i inneværende periode som relaterer seg til leveranseforpliktelser som er oppfylt i en tidligere periode. Dette kan skyldes for eksempel endret kontraktspris eller endringer i begrensninger på inntektsført beløp (omtalt over).

Delårsrapporteringsstandard vil også bli endret i forhold til noteopplysningskravene. Her vil det være krav om å spesifisere inntektene i ulike kategorier som beskrevet ovenfor. Øvrige krav til tilleggsopplysninger i delårsregnskapet vil følge av de generelle prinsippene i IAS 34 *Delårsrapportering*.

Oppsummert

Inntektsføringsstandard nærmer seg ferdigstillelse og vi ser nå klarere hvordan kravene kommer til å bli. Det hele og fulle bildet vil vi selvsagt ikke ha klart for oss før vi starter med implementeringen av standarden. Det er imidlertid viktig at selskapene starter i god tid med kartleggingen av effektene knyttet til den nye inntektsføringsstandard. Det gjelder ikke bare i forhold til selve prinsippene for inntektsføring, men også i forhold til om de systemene man har i dag for innsamling av informasjon er tilstrekkelige for å kunne håndtere periodisering, måling og noteopplysningskrav i henhold til den nye standarden.



NÆRMER SEG: Inntektsføringsstandarden nærmer seg ferdigstillelse.