

IFRS 15 – blir regnskapene «bedre»?

De siste tre–fire årene har næringslivet forberedt seg på den nye standarden IFRS 15 om inntektsføring som trådte i kraft 1. januar i år. I første kvartal 2018 er det slutt på ventetiden – IFRS 15 er «live», men blir regnskapene «bedre»?



Dr. oecon. og statsautorisert revisor
Steinar S. Kvifte
Partner EY

Standarden ble utgitt i 2014, etter ti års standardsettende arbeid, med både diskusjonsnotat og to høringsutkast som viktige forberedende milepæler. IFRS 15 markerte også det første vellykkede forsøket på full harmonisering av IFRS og US GAAP i og med at ASC 606 som ble utgitt samme året, har samme innhold og tilnærmet identisk ordlyd som IFRS 15.

Før: opptjenings- og sammenstillingsprinsippet

Opptjening og sammenstilling var lenge de styrende prinsippene for regnskapsføring – inntekt resultatføres når inntekten er opptjent, og utgiftene kostnadsføres når den tilhørende inntekten resultatføres. Sammenstillingsprinsippet har lenge vært ansett som en regnskapsfaglig akilleshæl, og har blant annet blitt ansett som direkte årsak til kjente regnskaps-skandaler som WorldCom i 2002 – vedlikeholdsutgifter ble balanseført i påvente av fremtidige inntekter å sammenstille dem med. Opptjeningsprinsippet har i mindre grad vært skandale-omsust, selv om det har vært vel så mange regnskapsskandaler som har vært forankret i oppblåste inntekter. Kritikken mot opptjeningsprinsippet har likevel vært relativt lik kritikken mot sammenstillingsprinsippet – det gir rom for mye subjektivt skjønn og derfor manipuleringsmuligheter, når en opportunistisk, og til tider kanskje presset, selskaps-

Aktuelt om finansiell rapportering

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale spørsmål om finansiell rapportering. Det vil kunne være nye standarder eller tolkninger fra IASB eller NRS, men også relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, eller kommentarer til andre relevante utviklingstrekk med betydning for norske foretaks finansielle rapportering. En regnskapsfaglig spesialistgruppe i EY er forfattere av spalten. Dette nummerets spalte er forfattet av dr. oecon., statsautorisert revisor og nordisk IFRS-leder Steinar S. Kvifte.

ledelse skal kommunisere en virksomhets inntjening og inntjeningspotensial.

Inntektsføringsprinsippet i IFRS 15

Modellen i IFRS 15 må forstås i et historisk lys. Allerede på femti- og sekstitallet var kritikken mot sammenstillingsprinsippet blitt så stor at FASB (Financial Accounting Standards Board) i USA så seg nødt til å etablere en annen konseptuell plattform enn det som den gang var rådende, for å få bukt med det som ble oppfattet å være til dels tilfeldig og ledelsesdefinert resultatperiodisering.

I rammeverket som FASB, og senere IASB, adopterte de siste par tiårene av forrige århundre, var de viktigste grunnsteinene eiendels- og gjeldsdefinisjonene. Essensen i denne balanseorienteringen er at inntekt må ha et motstykke i en eiendel – en eiendel er en ressurs som selskapet kontrollerer. Denne vektleggingen av kontroll ved utmeisling av innholdet i en eiendel har over tid fått stadig mer utstrakt betydning i regnskapsstandardene.

Begrepet «faktisk kontroll» fikk en utvidet betydning gjennom de nye standardene om konsolidering og felles

kontroll i 2013 (IFRS 10 og IFRS 11), og i IFRS 15 har kontroll blitt det sentrale inntektsføringskriteriet. Tidspunktet for inntektsføring sammenfaller med når kunden får kontroll med salgsobjektet. Når det er tale om varesalg, er kontrollvurderingen ofte intuitiv, selv om kontrollovergang også kan være vrient å identifisere i forbindelse med varesalg når det for eksempel er inngått tilbakekjøpsavtaler.

Kort oppsummert legger IFRS 15 til grunn at det ikke har funnet sted kontrollovergang dersom selskapet gjennom avtale har forpliktet seg til å kjøpe tilbake salgsobjektet på et senere tidspunkt. Tilsvarende kan kontrollvurderingen endre tidligere praksis i prinsippal-agent-forhold. Etter IFRS 15 må distributørleddet faktisk kontrollere salgsobjektet før videresalg for at det skal kunne anses å være prinsippal. Konsekvensen av om distributørleddet er prinsippal eller agent, er i mange sammenhenger betydelig. Hvis prinsippal, vil selskapet inntektsføre en nettoinntekt (etter fradrag for betalinger til distributørleddet), mens hvis agent inntektsføres vederlaget fra sluttkunden, med kommisjonen til agenten som kostnad.

IFRS 15 operasjonaliserer kontrollkriteriet for anvendelse i tjenesteleveranser ved å presisere at dersom kunden 1) fortløpende forbruker leveransen, eller 2) fortløpende får kontroll med produktet som skapes av tjenesten, eller 3) tjenesteleveransen skaper en eiendel uten alternativ bruk (for selger) og selskapet har rett til betaling for utført arbeid, skal tilhørende inntekt resultatføres over den perioden tjenesten leveres.

Eksempel på 1) er et rengjøringsbyrås tjenesteleveranse – vaskejobben «forbrukes» etter hvert som den gjennomføres, eller et shippingsselskaps transporttjeneste som også «forbrukes» fortløpende. I en kontrakt der en eiendomsutvikler bygger et bygg på kundens tomt, vil kunden som regel kontrollere bygget etter hvert som det bygges og 2) kommer til anvendelse. Mens i en kontrakt om utvikling av en maskin som etter kontrakten er øremerket til kunden og som gir selskapet rett på betaling for utført arbeid, herunder en rimelig fortjeneste, kommer 3) til anvendelse.

Kostnadsføringsprinsippet i IFRS 15

IFRS 15 er en inntektsføringsstandard, men den gir også veiledning i kostnadsperiodisering. Etter standarden skal utgifter medgått til å inngå kundekontrakter, balanseføres og avskrives over leveranseperioden. Dette gjelder imidlertid bare inkrementelle utgifter, altså utgifter som ikke hadde vært pådratt om kontrakten ikke hadde blitt inngått.

Salgskommisjon er et eksempel på en utgift som normalt skal balanseføres og avskrives. Utgifter som pådras i forbindelse med oppfyllelsen av kontraktsløftet, skal kostnadsføres fortløpende, med mindre de skal balanseføres som varelager (IAS 2), varig driftsmiddel (IAS 16) eller immaterielle eiendeler (IAS 38), og de ikke oppfyller angitte kriterier i IFRS 15 for balanseføring. De særlige kriteriene i standarden krever både skjønnsutøvelse og tolkningskompetanse. Standarden åpner for at utgifter som ikke inngår som del av kost på varelager, varige driftsmidler eller immaterielle eiendeler, kan være utgif-

ter som er del av en annen type eiendel, nemlig «(...) resources of the entity that will be used in satisfying (...) performance obligations in the future; (...)» (IFRS 15.95(b)). Det er uklart hvilken type eiendel dette dreier seg om – er det en tilleggskomponent av det underliggende driftsmidlet som anvendes i tjenesteleveransen, eller er eiendelen selve kundekontrakten, eller er det en annen ikke definerbar eiendel? Spørsmålet er blant annet sentralt i forhold til en del tilretteleggingsutgifter som pådras før selve leveransen i en kontrakt begynner, som for eksempel ulike former for mobiliseringsutgifter i shipping, bygg og anlegg og oljeservice.

Anvendelse av IFRS 15

Norske eiendomsselskaper har annonsert at de under IFRS 15 vil inntektsføre vederlag for leilighetskomplekser ved ferdigstilling av prosjektene. Det fordi kundene ikke forbruker tjenesteleveransen etter hvert som den utføres, ei heller får kundene kontroll med leilighetene før prosjektet er ferdig, og selv om leilighetene ikke har alternativ bruk, anses ikke retten på betaling som bustadoppføringsloven gir, å være annet enn rett på kompensasjon. Denne forståelsen av bustadoppføringsloven og IFRS 15, som tolkningsorganet IFRIC la til grunn i en agendabeslutning i mars 2018, har vært omdiskutert. Flere har ment at den ignorerer formålet med dekningsalgreglene i loven, samt det faktum at selger faktisk har krav på fullt vederlag.

Norske seismikkselskaper har annonsert at det er mulig de vil endre inntektsføringspraksis for enkelte typer kontrakter. Usikkerheten rundt utfallet av implementeringen er et annet kjenne-tegn ved IFRS 15. Anvendelse av kontrollmodellen har reist krevende tolknings- og skjønnsmessige spørsmål i mange bransjer.

I anleggsbransjen vil noen selskaper måtte endre både inntektsførings- og kostnadsføringsprofil. Tidligere praksis har i stor grad gitt jevne marginer ved at inntektsføringen og kostnadsføringen

har vært entydig fremdriftsstyrt. Asymmetri mellom inntektsføring og påløpte utgifter har til en viss grad kommet til uttrykk gjennom periodiseringsposter med fellesbetegnelse som varer i arbeid. Med IFRS 15 sitt utgangspunkt om at utgifter som ikke inngår i kost på varelager, i mange sammenhenger er utgifter som er medgått til generering av resultatført inntekt og følgelig skal kostnadsføres, vil ventelig marginene i enkelte prosjekter bli mer volatile enn under tidligere praksis.

Flere shippingsselskaper har annonsert at det såkalte «discharge-to-discharge»-prinsippet bortfaller med IFRS 15. Begrunnelsen for denne forståelsen er at det før lastning ikke leveres noen tjeneste til kunden, og derfor skapes det heller ingen kontrollovergang i ballastperioden. Om de tilhørende mobiliseringsutgiftene kvalifiserer for balanseføring, etter den overnevnte spesialbestemmelsen i IFRS 15 (par 95(b)), må vurderes konkret i de ulike kontraktene.

Innenfor teknologibransjen vil enkelte selskaper revurdere sine inntektsføringsprinsipper, for eksempel tidspunkt for inntektsføring av vederlag for softwarelisenser. Igjen er en sentral vurdering om kunden får kontroll med lisensen, eller om innholdet i kontrakten snarere er en løpende tjenesteleveranse.

I kraftbransjen må det tas stilling til om tilkobling av kunder til strømmettet representerer en separat tjenesteleveranse som overfører kontroll til kundene på tilkoblingstidspunktet, eller om tilkoblingen er en integrert del av nettleveransen som skjer over fremtidige perioder.

Ovenstående er bare et knippe av eksempler på at kontrollkriteriet i IFRS 15 vil kunne gi regnskapsmessig utslag. I andre bransjer er det lignende eller andre kontrollvurderinger som kan gi endring i inntektsføringspraksis når standarden tas i bruk i første kvartal i 2018.

Avsluttende betraktninger

IFRS 15 er et steg i riktig retning dersom en «sverger» til balanseorienteringen – kontrollkriteriet harmonerer med

de balanseorienterte definisjonene. Men en slik tilnærming til spørsmålet om IFRS 15 gir «bedre» regnskaper, er på mange måter meningsløs. Den reelle syretesten er om brukerne får mer beslutningsrelevant informasjon.

Den nye standarden har viktige bidrag til bedre og mer konsistent praksis – for eksempel kan standardens systematisering av tankesett rundt ulike leveranseforpliktelser bli et bidrag til mer meningsfylt rapportering. Tilsvarende er standardens veiledning i regnskapsmessig håndtering av usikkerheten i variable vederlag et fremskritt. På den andre siden, og som allerede nevnt, kravet til skjønnsutøvelse og tolkning av til dels abstrakte konsepter, vil kunne bidra til uensartet praksis i noen tilfeller.

Og om en investor eller analytiker, eventuelt en långiver, får et bedre grunnlag for å vurdere selskapets inntjeningssevne og ledelsens forvaltning

av tilgjengelige ressurser når for eksempel kontraktsinntekt som skapes gjennom tunge produksjonsaktiviteter i henhold til kontrakt, ikke gir resultat-effekt før ved ferdigstilling av kontrakten, det er et mer åpent spørsmål.

Tilsvarende vil anvendelsen av kriteriene for balanseføring av kontraktsutgifter kunne få en sentral betydning for nytteverdien av den nye standarden. Fortløpende kostnadsføring av utgifter som er en åpenbar og direkte del av en prosjektkalkyle, vil ikke nødvendigvis tilgjengeliggjøre den mest relevante finansielle informasjonen for beslutningsformål.

De siste årene har fremveksten av alternative resultatmål («APM») som tillegg til finansregnskapsrapporteringen vært tydelig, og det til en viss bekymring for regnskapsbrukerne og regulerende myndigheter. Dersom inntektsføringen etter IFRS 15 gir mindre beslutnings-

nyttig informasjon i én eller flere bransjer, kan en mulig konsekvens være at bruken av APM-er øker ytterligere. En slik eventuell direkte sammenheng mellom IFRS 15 og omfanget og hyppigheten av APM-er, vil i seg selv kunne være betenkelig. Tilsvarende kan en ikke utelukke at avviket mellom inntekter for segmentrapporteringsformål og inntekter resultatført i resultatoppstillingen øker ved innføringen av IFRS 15. Også det vil i så fall reise en del spørsmål rundt IFRS 15 sitt bidrag til beslutningsnyttig informasjon.

Det er for tiden uklart hva som skjer med regnskapslovgivningen, og dermed innholdet i god regnskapsskikk. Inntil videre er imidlertid både opptjenings- og sammenstillingsprinsippet de to sentrale periodiseringsprinsippene i god regnskapsskikk, og det forventes dermed at avstanden mellom periodisering etter IFRS og god regnskapsskikk vil øke i og med IFRS 15.

Bemerkninger til Skårer Syd-dommen

I Revisjon og Regnskap 1–2018 har seniorskattejurist Markus Wroldsen en kommentar til Skårer Syd-dommen. Siden Wroldsen fant Høyesteretts begrunnelse overraskende og ikke har tatt et eksplisitt forbehold for at dette var hans helt private kommentar, vil Skatt øst knytte noen bemerkninger til dommen.



Seksjonssjef
Monica Sivertsen
Partner EY

Skatt øst utøvde statens partsrolle i saken og var ikke overrasket over verken begrunnelse eller resultat.

Saksforholdet

Skårer Syd Holding AS (SSH) hadde anskaffet tjenester for oppkjøp av et aksjeselskap som var frivillig registrert for utleie av næringseiendom. Etter

oppkjøpet ble selskapene fellesregistrert. SSH inngikk med det i det merverdiavgiftssubjektet som hadde merverdiavgiftspliktig virksomhet. Høyesterett kom til at det ikke forelå fradragsrett for anskaffelsene knyttet til oppkjøpet av aksjeselskapet.

Fradragsrett for anskaffelser som er til bruk i merverdiavgiftspliktig virksomhet

Høyesterettsdommene Tønsberg Bolig, Telenor og nå sist Skårer Syd, har etter vårt syn gjort det klart at investoraktivitet utgjør et særskilt merverdiavgiftsun-

tatt formål. På samme måte som annen merverdiavgiftsunntatt aktivitet, kan investoraktivitet tilsa at det må foretas nøye vurderinger av hvilken aktivitet som anskaffelsene er til bruk for.

I Tønsberg Bolig kom Høyesterett til at de aktuelle anskaffelsene både var til bruk for selskapets merverdiavgiftspliktige entreprenørvirksomhet og for avgiftsunntatt finansiell aktivitet.

Den finansielle aktiviteten bestod i at selskapet hadde stilt garanti for datterselskapets økonomiske forpliktelser. Høy-