

# To agendabeslutninger fra IFRIC

IASBs tolkningsorgan IFRIC tok i april stilling til et spørsmål vedrørende prinsipal-agent-vurderingen i en kundekontrakt som omfatter salg av programvarelisenser, som også tydeliggjør flere momenter som er relevante for et bredt spekter av varer og tjenester. I mars vurderte IFRIC et spørsmål som går i kjernen på IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer*, nemlig hva som utgjør kontanter.



Siviløkonom og master i revisjon og regnskap  
Alvar Strandvold  
Manager EY

## Agent-prinsipal-vurderingen i en kundekontrakt

Vurderingen av om en selger er agent eller prinsipal i en transaksjon med en kunde er ingen ny problemstilling. Med ikrafttredelsen av IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* i 2018 ble det innført en ny kontrollbasert standard for inntektsføring, med tilhørende ny veiledning for å vurdere når en selger er prinsipal eller agent. I IFRS 15 er hovedprinsippet at en selger må ha kontroll med en vare eller tjeneste før den leveres til kunde for å være prinsipal, og konklusjonen er ikke nødvendigvis den samme som den var under den tidligere standarden for inntektsføring.

IFRIC tok i april stilling til et spørsmål vedrørende prinsipal-agent-vurderingen i kundekontrakt som omfatter salg av programvarelisenser. Faktum er som følger:

- Selger har inngått avtale med en programvareutvikler om retten til å selge utviklerens lisenser.
- Avtalen krever at selger rådgir kunder før et salg for å identifisere riktig antall og type lisenser og gir selger rett til å fastsette prisen på lisenser.

## 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 Alvar Strandvold, manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY.

- Om kunden velger å ikke kjøpe lisenser etter å ha fått rådgivning fra selger, betaler kunden ingenting. Dersom kunden kjøper et spesifisert antall og type lisenser, forhandles det frem en pris, hvorpå selger bestiller lisensene fra utvikleren på kundens vegne og fakturerer kunden.
- Utvikleren leverer lisensene direkte til kunden og inngår samtidig en avtale med kunden om retten til å bruke programvaren, garanti og øvrige lisensvilkår.
- Om kunden mener at selger har gitt feil råd om antall og type lisenser, kan kunden velge å ikke akseptere lisensene. I så fall beholder selger lisensene, og kan verken videreselge eller returnere dem.

IFRS 15 angir at prinsipal-agent-vurderingen må gjøres for hver særskilte vare eller tjeneste som leveres i en kundekontrakt, altså for hver leveringsforpliktelse. Rådgivningen selger gir før et salg er ikke omfattet av kontrakten mellom selger og kunde (kundekon-

## Agendabeslutninger

IASBs tolkningsorgan (IFRS Interpretations Committee (IFRIC)) gir uttolkninger til IFRS-standardene for å klargjøre den regnskapsmessige behandlingen av konkrete problemstillinger. IFRIC diskuterer i tillegg en rekke problemstillinger som de velger ikke å gå videre med fordi regnskapsmessig behandling kan utledes fra gjeldende regelverk, for eksempel fra eksisterende standardtekst. Disse diskusjonene publiseres i form av såkalte agendabeslutninger – «Items Not Added to the IFRIC Agenda». Agendabeslutningene er en nyttig kilde for veiledning til hvordan gjeldende regelverk skal forstås, da de inneholder informasjon om diskusjonene som har vært og begrunnelsen for at IFRIC ikke løfter problemstillingen ytterligere. Agendabeslutningene publiseres på IASBs nettside.

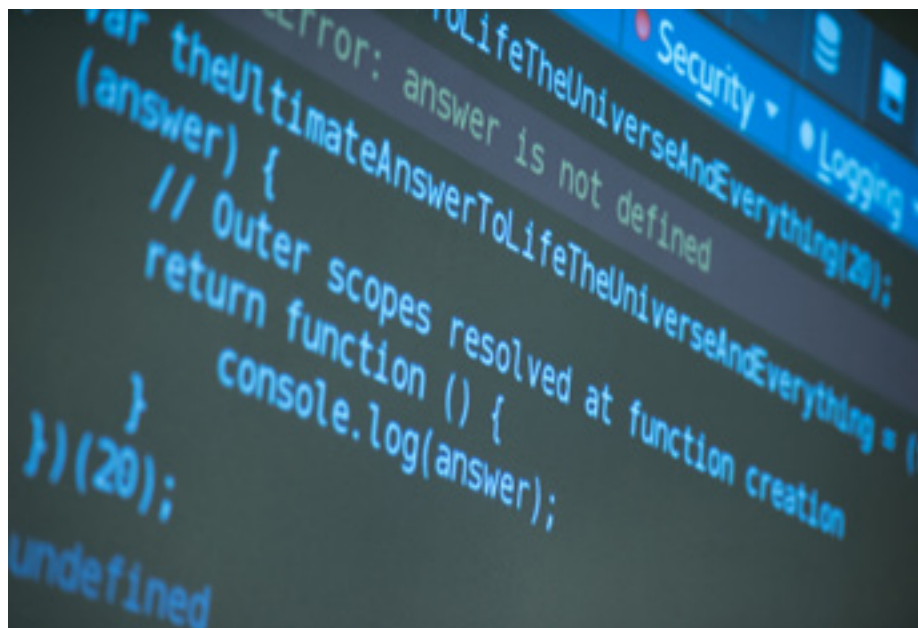
trakten). I agendabeslutningen slo IFRIC fast at rådgivningen heller ikke er et implisitt løfte i kontrakten og siden rådgivningen allerede har skjedd når kundekontrakten inngås, er den eneste varetypen i kundekontrakten programvarelisensen. Prinsipal-agent-vurderingen må derfor gjøres for salget av programvarelisensen alene.

I den grad andre parter enn selgeren er involvert i leveransen til kunde angir IFRS 15 at selger må foreta en prinsipal-agent-vurdering. En selger er prinsipal dersom den kontrollerer varen eller tjenesten før den overdras til kunden. IFRS 15 inneholder tre indikatorer som kan brukes for å vurdere om selger har kontroll med varen eller tjenesten før den overdras til kunden. Den første er om selger er hovedansvarlig for å levere varen eller tjenesten. I den aktuelle problemstillingen er programvareutvikler, og ikke selger, ansvarlig for både å utstede lisensene og at programvaren fungerer. Samtidig er selger ansvarlig for kundekontakt og ikke-aksepterte lisenser, og selger har derfor beholdningsrisiko for alle leverte lisenser frem til disse aksepteres, som er den andre indikatoren. Selger har imidlertid ingen beholdningsrisiko for de andre lisensene i avtalen. Den tredje indikatoren er muligheten til å fastsette pris, og denne ligger hos selger. IFRIC la til grunn at muligheten til å fastsette pris kan være et mindre relevant moment, for eksempel dersom det i lys av markedssituasjonen er begrenset fleksibilitet til å fastsette pris.

Fremfor å konkludere på spørsmålet om hvem som er prinsipal eller agent i salget av programvarelisensen, valgte IFRIC i stedet å beskrive hvilke momenter selger må ta hensyn til i vurderingen, og å understreke at denne krever betydelig skjønn. Videre fremhevet IFRIC at selger må gi opplysninger om vesentlige regnskapsprinsipper og om skjønnet som er anvendt.

### Agendabeslutningens betydning for praksis

Selv om agendabeslutningen gjelder videresalg av programvarelisenser, tydeliggjør den flere momenter som er relevante for et bredt spekter av varer og



IFRIC har tatt stilling til et spørsmål vedrørende prinsipal-agent-vurderingen i kundekontrakt som omfatter salg av programvarelisenser.

tjenester. For det første må selskaper ved vurderingen av varene eller tjenestene (leveringsforpliktelsene) i kundekontrakten både vurdere om de ulike kontraktsloftene skal regnskapsføres som separate leveringsforpliktelser eller samlet. Selskaper må også vurdere om de ulike varene eller tjenestene faktisk leveres som en del av kundekontrakten, eller utenfor. For vurderingen av om ulike varer eller tjenester skal regnskapsføres samlet eller enkeltvis, kan også en agendabeslutning fra januar 2019 («Assessment of promised goods or services») være relevant å se hen til.

Agendabeslutningen illustrerer videre hvordan prinsipal-agent-vurderingen må gjøres for hver enkelt vare eller tjeneste hvor andre parter enn selger er involvert i leveransen til kunde – det er altså ikke kontrakten som helhet, men den enkelte leveringsforpliktelsen som er vurderingsenheten. Videre understreker IFRIC i agendabeslutningen at de tre indikatorene i standarden ikke er uttømmende, og at det enkelte selskap må vurdere hvilke indikatorer som er mest relevante i hvert tilfelle.

At IFRIC valgte å ikke konkludere i spørsmålet om selger er prinsipal eller agent, men i stedet oppsummerer relevante momenter i vurderingen, viser hvor komplekse og mangefasetterte

slike vurderinger kan være. Selv om IFRS 15 har vært benyttet i flere år, er forståelsen av standarden i stadig utvikling. Dette understrekes av at selskaper både i Norge og utlandet har gjort prinsippendringer som følge av denne agendabeslutningen.

### Forståelsen av begrepet kontanter

IAS 7 *Oppstilling over kontantstrømmer* har vært gjenstand for kun mindre endringer siden ikrafttredelsen i 1994. IFRIC vurderte i mars et spørsmål som går i kjernen på standarden, nemlig hva som utgjør *kontanter*. Spørsmålet dreier seg om et selskap som har et bankinnskudd på anfordring – som kan tas ut uten varsel («demand deposit») i agendabeslutningen og i den engelske versjonen av IAS 7, heretter kun omtalt som bankinnskudd), hvor vilkårene ikke hindrer selskapet tilgang. Selskapet har imidlertid en kontraktsmessig forpliktelse overfor en tredjepart til å ha et bankinnskudd av en bestemt størrelse i denne separate bankkontoen og til kun å bruke bankinnskuddet til nærmere angitte formål. Dersom selskapet bruker bankinnskuddet til andre formål enn de avtalte, vil det være et brudd på selskapets kontraktsmessige forpliktelser.

I drøftelsen av spørsmålet har IFRIC lagt vekt på bankinnskuddets *art*. At det påhviler tredjepartsrestriksjoner på bruken endrer ikke det faktum at selskapet rent praktisk har fri tilgang til å bruke midlene, selv om det da vil bryte sine forpliktelser. Derfor er definisjonen av kontanter i IAS 7 fortsatt oppfylt, og bankinnskuddet inngår som en del av kontanter og kontantekvivalenter i kontantstrømpoppstillingen.

IFRIC slo videre fast at bankinnskuddet skal presenteres som kontanter og kontantekvivalenter i balansen, men at selskapet må vurdere å splitte ut bankinnskudd underlagt tredjepartsrestriksjoner på en egen linje, dersom dette er relevant for brukernes forståelse av regnskapet. Selskapet må også gi nødvendige opplysninger om bankinnskudd underlagt tredjepartsrestriksjoner i tråd med IAS 7 og kravene i

IFRS 7 *Finansielle instrumenter – Opplysninger om likviditetsrisiko*.

#### Agendabeslutningens betydning for praksis

Mange selskaper har trolig lagt en annen forståelse av kontanter til grunn, og har derfor presentert bankinnskudd med tredjepartsbegrensninger som «andre kortsiktige eiendeler» eller lignende i balansen, samt holdt dem utenfor kontanter og kontantekvivalenter i kontantstrømpoppstillingen. Det er også verdt å merke seg at den europeiske verdipapir- og markedstilsynsmyndigheten (ESMA) i 2018 publiserte et utdrag fra en europeisk tilsynssak som gjaldt et tilsvarende spørsmål.<sup>1</sup> Tilsynsmyndigheten som vurderte saken, nådde imidlertid motsatt konklusjon enn IASB, nemlig at bankinnskudd underlagt tredjepartsres-

triksjoner *ikke* kunne klassifiseres som kontanter eller kontantekvivalenter.

Som beskrevet over mener IFRIC det er bankinnskuddenes art som er avgjørende, og ikke omfanget av tredjepartsrestriksjoner. At selskapet rent praktisk betrakter midlene som utilgjengelige og utenfor selskapets ordinære kontantbeholdninger, skal ikke tas hensyn til ved klassifiseringen. Selskaper som har ulike typer bankinnskudd som er underlagt tredjepartsbegrensninger bør derfor revurdere den regnskapsmessige klassifiseringen av dem, både i balansen og kontantstrømpoppstillingen.

Typiske eksempler på bankinnskudd som kan bli påvirket av agendabeslutningen er bankinnskudd som er underlagt lånevilkår om minimumskontantbeholdning eller ulike typer depositum, hvor bankinnskuddene ikke ligger på en låst konto.

<sup>1</sup> ESMA, 2018. *ESMA's 22nd Extract from the EECS's Database of Enforcement*.

#### Fokus på tollbehandling

I en artikkelserie vil vi sette søkelys på spørsmål knyttet til tollbehandling av varer. Artikkelen vil blant annet omfatte import- og eksportprosedyrer, regelverket knyttet til frihandelsavtaler, særavgifter og tiltak i forbindelse med Brexit. Forfatterne er tollrådgivere ved BDO Advokater AS.

# Fradrag for merverdiavgift beregnet etter VOEC-ordningen

Skatteetaten legger til grunn at arbeidsgiver ikke har rett til fradrag for inngående merverdiavgift som er beregnet etter VOEC-ordningen. Dersom den ansatte har utlegg på vegne av arbeidsgiver og merverdiavgift beregnes etter VOEC-ordningen, kan derfor fradragsretten gå tapt.

Utenlandske nettbutikker og e-markedsplasser kan registrere seg i Skatteetatens VOEC-register for salg av elektroniske tjenester og varer til Norge.

Ved registrering i VOEC vil den utenlandske tilbyderen beregne og innbetale 25 % norsk mva.



Tollrådgiver  
Helene Hval  
Senior Manager, BDO Advokater



Advokatfullmektig  
Even Sæter Grytting  
BDO Advokater

Beregning av merverdiavgift etter VOEC-ordningen står i motsetning til ordinært salg fra utlandet til næringsdrivende i Norge, hvor det er den