

## 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, senior manager og faglig rådgiver i fagavdeling regnskap i EY.

# Regnskapsføring av betalinger fra leverandører

Under IFRS er det begrenset regulering av regnskapsføring av betalinger fra leverandører til kunder. I denne artikkelen redegjøres det for mulige tilnærminger til regnskapsføringen av slike betalinger.



Siviløkonom og statsautorisert revisor  
**Alvar Strandvold**  
Senior Manager EY

## Hva er utfordringene?

Som følge av den stadige utviklingen av næringslivet har nye transaksjonsformer vokst frem, herunder transaksjoner med ulike betalingsstrømmer mellom kunder og leverandører. Følgende er noen typiske eksempler på avtaler med betalinger fra leverandører til kunder:

- Samarbeid om felles markedsføring, hvor kunden mottar betaling for å dekke utgifter til å markedsføre leverandørens varer. Slike betalinger omtales ofte som «markedsføringsstøtte» eller lignende.
- Betalinger for gunstig hylleplassering av leverandørens varer, ofte omtalt som «slotting fees».

- Pris- eller marginbeskyttelse, hvor leverandøren betaler kunden for eventuelle tap dersom leverandørens varer ikke lar seg selge til den opprinnelig forventede prisen.
- Kuponger eller rabatter mottatt fra leverandøren, ofte basert på selskaps kjøp av leverandørens varer eller tjenester over en gitt periode, og i enkelte tilfeller for å dekke selskapets kuponger eller rabatter til sine egne kunder.
- Betalinger som mottas før eller ved inngåelsen av en kontrakt med leverandøren.

Det er ingen enkelt IFRS-standard som omhandler kunders regnskapsføring av slike betalinger, selv om IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* omhandler leverandørens regnskapsføring av betalinger til kunder. Et selskap som mottar betalinger fra leverandører må derfor, med utgangspunkt i ordningens substans, vurdere om betalingene knytter seg til en transaksjon som er omfattet av en IFRS-standard, eller om

selskapet må utlede et prinsipp i tråd med veiledningshierarkiet i IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*.

## Hva er ordningens substans?

For å kunne fastlå riktig regnskapsmessig behandling må man ta utgangspunkt i ordningens substans. De ulike elementene i ordningen kan i mange tilfeller følge av ulike avtaler, for eksempel av én avtale for kjøp av varer fra leverandør og en annen som regulerer hele kunde-forholdet eller den konkrete tilbakebetalingen. For å vurdere om ulike avtaler skal sees under ett kan for eksempel bestemmelsen om kombinasjon av kontrakter i IFRS 15 være relevant å se hen til for analog anvendelse.<sup>1</sup> IASB-staben har selv lagt til grunn at prinsippene i IFRS 15 kan være relevante å se hen til også for kundesiden, i mangel på konkret veiledning, for eksempel i en agen-

<sup>1</sup> IFRS 15.17 og IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil* paragraf 11(a).



*IFRS-standardene har ikke konkret veiledning om regnskapsføring av betalinger fra leverandører.*

dabeslutning fra 2021 om regnskapsføring av konfigurering og tilpasning av skybasert programvare.<sup>2</sup>

I henhold til bestemmelsen i IFRS 15 om kombinasjon av kontrakter skal selskaper blant annet slå sammen flere kontrakter med samme motpart (eller nærstående parter av motparten) dersom de er inngått samtidig eller nesten samtidig og er fremforhandlet som en pakke med et samlet kommersielt formål, vederlaget i de ulike kontraktene er avhengige av hverandre, eller varene eller tjenestene i de ulike kontraktene utgjør en enkelt leveringsforpliktelse. En slik tilnærming synes også å være i tråd med IASBs konseptuelle rammeverk, som angir at det kan være nødvendig å betrakte rettigheter og forpliktelse fra en gruppe eller serie med

kontrakter som en enkelt vurderingsenhet for regnskapsføring.<sup>3</sup>

Videre er det i mange tilfeller ikke tilstrekkelig utelukkende å se på de eksplisitte kontraktsmessige vilkårene alene. Selskaper må i tillegg vurdere om partene får ytterligere rettigheter og plikter som følge av for eksempel en etablert bransjepraksis.<sup>4</sup>

### Hvordan bestemme riktig regnskapsføring?

Følgende spørsmål kan være nyttige å stille seg for å fastslå hvordan betalinger fra leverandører skal regnskapsføres:

- Er betalingen vederlag for en særskilt vare eller tjeneste?
- Er betalingen en refusjon av en utgift pådratt på vegne av en leverandør?

- Knytter betalingen seg til kjøp av en spesifikk vare eller tjeneste fra leverandøren?

I de aller fleste tilfeller vil det være enkelt å slå fast om en betaling fra en leverandør er vederlag for en særskilt vare eller tjeneste. Dersom en forhandler av kontorrekvisita kjøper tjenester fra et konsultentselskap, og samtidig mottar betalinger fra konsultentselskapet for kontorrekvisita som leveres, er det liten tvil om at betalingene forhandleren mottar er vederlag for solgte varer. I slike tilfeller må betalingen regnskapsføres i tråd med den aktuelle standarden for inntektstypen, for eksempel IFRS 15 *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder*, IFRS 16 *Leieavtaler* eller IFRS 9 *Finansielle instrumenter*. Samtidig må det også vurderes om vederlaget for denne særskilte varen eller tjenesten står i stil med varen eller tjenesten som leveres. Hvis vederlaget overstiger den virkelige verdien av varen eller tjenesten vil en analog anvendelse av bestemmelsene om IFRS 15 av betalinger til

<sup>2</sup> *Configuration or Customisation Costs in a Cloud Computing Arrangement*. Se *IFRIC Update fra mars 2021*, <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric/2021/ifric-update-march-2021/>

<sup>3</sup> *Conceptual Framework for Financial Reporting*, paragraf 4.62.

<sup>4</sup> Se f. eks. IFRS 15.10 og *Conceptual Framework for Financial Reporting*, paragraf 4.62.

kunder tilsa at kun den delen av vederlaget som tilsvarer den virkelige verdien av varen eller tjenesten skal inntektsføres. Den overskytende delen må i stedet vurderes i tråd med fremgangsmåten beskrevet i det følgende.

### Refusjon av utgifter?

I andre tilfeller kan det være mindre åpenbart om leverandører betaler for en særskilt vare eller tjeneste, for eksempel når leverandører betaler markedsføringsstøtte til sine kunder. Dersom selskapet ikke skal levere konkret definerede motytelser til leverandøren eller det ikke er klare føringer på hvordan beløpene skal benyttes, er det lite som tyder på at leverandøren kjøper en markedsføringstjeneste av sin kunde. I et slikt tilfelle vil det være naturlig å vurdere om betalingen i stedet er en refusjon av utgifter selskapet har pådratt seg på vegne av leverandøren.

### Forhold som kjennetegner en refusjon

I praksis er det flere forhold som kan peke på at det er snakk om en refusjon, for eksempel at det foreligger en konkret avtale om at leverandøren skal refundere konkrete utgifter selskapet har pådratt seg på dens vegne, at betalingen er direkte relatert til konkret aktivitet som ga opphav til utgiftene eller at betalingen tilsvarer den faktiske utgiften uten noe vesentlig marginelement. En leverandør av forbrukerelektronikk kan for eksempel tenkes å be en forhandler om å inkludere sine produkter i en markedsføringskampanje, mot at leverandøren dekker en forholdsmessig andel av utgiftene. Så lenge betalingen ikke inneholder et vesentlig marginelement vil den i et slikt tilfelle normalt ikke være i bytte mot en markedsfø-

ringstjeneste, men heller en refusjon av utgifter, og den vil derfor regnskapsføres som en reduksjon av forhandlerens markedsføringskostnader. At markedsføringsutgiftene som refunderes er marginale, altså at de ikke ville ha blitt pådratt om ikke forhandleren utvidet markedsføringskampanjen på leverandørens vegne, kan også tale for at det er snakk om en refusjon.

### Rabatt?

Hvis en betaling verken vurderes å være betaling for en særskilt vare eller tjeneste eller refusjon av en konkret utgift, taler mye for at betalingen i realiteten er en rabatt på varer eller tjenester kjøpt fra leverandøren. Benytter man reglene for betalinger mottatt fra kunder i IFRS 15 analogt på betalinger fra leverandører, tilsier de at slike betalinger skal regnskapsføres som en reduksjon av varenes eller tjenestenes kostnad. I den grad varene eller tjenestene som kjøpes er innenfor virkeområdet for en konkret IFRS-standard, vil naturligvis også bestemmelsene i denne standarden måtte vurderes.

For eksempel angir IAS 2 *Beholdninger* at «forhandlerrabatter, prisavslag og lignende trekkes fra ved beregning av kjøpsutgiftene». <sup>5</sup> Også IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* og IAS 38 *Immaterielle eiendeler* har tilsvarende bestemmelser. <sup>6</sup> Selv om ikke betalinger fra leverandører er særskilt omtalt, er det nærliggende å behandle slike betalinger på samme måte som rabatter og prisavslag. IFRS Interpretations Committee, den offisielle tolkningskomiteen for IFRS-standarder, har imidlertid i en agendabeslutning fra 2004 om IAS 2 presisert at

<sup>5</sup> IAS 2.11.

<sup>6</sup> IAS 16.16(a) og IAS 38.27(a).

rabatter som er en refusjon av konkrete utgifter likevel ikke føres til reduksjon i anskaffelseskost. <sup>7</sup>

### Hva er betalingen knyttet til?

I noen tilfeller kan det også være krevende å fastslå hvilke kjøpte varer eller tjenester betalingen fra leverandøren knytter seg til, for eksempel dersom det er snakk om et høyt volum av varer. Dersom betalingene utgjør en rabatt på varelager regnskapsført i henhold til IAS 2, og varene kun delvis er solgt, vil selskapet regnskapsføre en forholdsmessig andel som reduksjon av varelageret og resten som en reduksjon av kostnad solgte varer i resultatet. Hvis betalingen også delvis knytter seg til fremtidige kjøp, må det forventede nivået på fremtidige kjøp estimeres for å kunne gjøre denne fordelingen på en fornuftig måte.

### Oppsummerende kommentarer

Siden IFRS-standarder ikke har konkret veiledning om regnskapsføring av betalinger fra leverandører, kan det kreve betydelig skjønn å fastslå hvordan slike betalinger skal regnskapsføres. Dersom betalingene ikke er vederlag for særskilte varer eller tjenester eller refunderer konkrete utgifter pådratt på vegne av leverandørene, vil det normalt være nærliggende å regnskapsføre dem som en rabatt på varene eller tjenestene kjøpt fra leverandøren. <sup>8</sup>

<sup>7</sup> IFRIC Update, november 2004, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/news/updates/ifrs-ic/2004/nov04.pdf>

<sup>8</sup> For videre omtale av disse spørsmålene vises det også til EYs globale publikasjon på området, [Applying IFRS: Accounting for payments from suppliers](https://www.ey.com/en_no/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-for-payments-from-suppliers), [https://www.ey.com/en\\_no/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-for-payments-from-suppliers](https://www.ey.com/en_no/ifrs-technical-resources/applying-ifrs-accounting-for-payments-from-suppliers)