

Aktuelt om internasjonale regnskapsstandarder:

Utkast til ny standard om inntektsføring

IASB har nylig revidert arbeidsplanen for blant annet å legge til rette for en amerikansk beslutning i 2011 om å erstatte US GAAP med IFRS. Inntektsføring er et av få prioriterte prosjekter i den nye arbeidsplanen og i slutten av juni i år sendte IASB et utkast til ny standard på høring. I det følgende redegjøres det for høringsutkastet.



Artikkelen er forfattet av:

Statsautorisert revisor/dr. oecon.
Steinar Sars Kvifte
Ernst & Young
Partner og fagdirektør regnskap i
Ernst & Young og førsteamanuensis II ved Norges Handelshøyskole.

Formålet med denne spalten er å gi løpende oppdatering på aktuelle og sentrale IFRS-saker. Dette vil kunne være nye standarder og fortolkninger, men også høringsutkast, diskusjonsnotater og relevante uttalelser gitt av regulerende myndigheter, som for eksempel Finansdepartementet, Kredittilsynet og andre standardsettere enn IASB/IFRIC, som for eksempel Norsk RegnskapsStiftelse (NRS).

Allerede i 2002 initierte FASB i USA og IASB et felles inntektsføringsprosjekt med målsetning om å utvikle en regnskapsstandard om inntektsføring som kunne erstatte flere titalls autoritative amerikanske uttalelser om inntektsføring og først og fremst IAS 11 *Anleggskontrakter* og IAS 18 *Driftsinntekter* under IFRS. Frem til 2005 var intensjonen å utvikle en balanseorientert modell som reflekterte verdisingningene på leveranseforpliktelser i kundecontrakter. Utfordringer knyttet til verdimåling i praksis og det tilhørende inntektsføringsmønsteret ledet styrene til å utvikle en alternativ modell. Også denne modellen har en balanseorientert forankring, men i stedet for virkelig verdi måling, baserer den seg på måling av avtalt vederlag. Med andre ord, i stedet for å måle leveranseforpliktelser til (en hypotetisk) markedsverdi, skal forpliktelsen måles til avtalt vederlag (transaksjonsverdien, på samme måte som etter gjeldende praksis). I 2008 besluttet FASB og IASB å prioritere videreutvikling av den transaksjonsbaserte modellen, og i desember samme år ble diskusjonsnotatet *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* publisert (omtalt i denne spalten i nr. 1/2009). Høringsrunden demonstrerte at temaet er kontroversielt og responsen var stor. Etter å ha behandlet høringsvarene, ble utkast

til ny standard, *Revenue from Contracts with Customers*, sendt på høring i slutten av juni i år.

Samtidig reviderte IASB sin arbeidsplan fordi omfanget av pågående prosjekter har vært så stort at høringsinstansene ikke ville få mulighet til å adressere tilhørende høringsutkast på en tilstrekkelig god måte om den opprinnelige planen skulle gjennomføres. I tillegg var en revisjon nødvendig for å tilpasse agendaen til SECs uttalelse i februar i år som bekreftet at en planlegger å fatte en endelig beslutning om, og i så fall når, US GAAP skal erstatte med IFRS i USA i juni 2011 (omtalt i denne spalten i nr. 3/2010). Etter den reviderte arbeidsplanen skal IASB utgi den

nye inntektsføringsstandarder i andre kvartal neste år. Ikrafttredelsestidspunkt er foreløpig ikke fastsatt, men i høringsutkastet er det lagt til grunn at standarden skal gis retrospektiv virkning. Regnskapspliktige bør derfor allerede nå vurdere hvilke konsekvenser standarden vil få for egen inntektsføringspraksis.

Høringsutkastet viderefører den balanseorienterte og transaksjonsbaserte modellen i diskusjonsnotatet, og gir en del utfyllende veiledning. I korte trekk innebærer modellen seks steg i inntektsføringsprosessen: 1) Identifikasjon av kundecontrakter, 2) identifikasjon av leveranseforpliktelser, 3) fastsettelse av transaksjonsprisen, 4)

KUNDEPORTEFØLJE / REVISJONSPRAKSIS

Kundeportefølje og/eller revisjonspraksis i Oslo/Bærum ønskes kjøpt.

Gjerne en praksis der eier er i ferd med å trekke seg tilbake helt eller delvis.

Fleksibel oppgjørform kan diskuteres, i form av videre deltakelse, pensjonsordning el.

Bill merk: Revisjonspraksis / 2010 -6

allokering av transaksjonsprisen, 5) inntektsføring og 6) etterfølgende måling.

1. Identifikasjon av kundekontrakter

Kundekontrakter er bindende avtaler som gir motparten rett på en vare- eller tjenesteleveranse som inngår i selskapets normale varekretsløp, eller er en del av selskapets ordinære virksomhet for å si det på en annen måte. Bindende avtaler er avtaler som kan håndheves i rettsapparatet. I høringsrunden ble styrene bedt om å definere nærmere hva som menes med ordinær virksomhet («ordinary activities»), men denne avgrensningen må etter forslaget gjøres konkret i hvert enkelt tilfelle og involverer således et ikke ubetydelig element av skjønnsutøvelse. Vektleggingen av bindende avtaler er spesielt viktig. Også etter gjeldende praksis er dette en underliggende forutsetning, uten at regnskapsstandarden (IAS 18) uttrykker det eksplisitt. De siste årene, også i Norge, er det flere eksempler i praksis på at spørsmålet om avtalens rettslige status har vært sentralt.

2. Identifikasjon av leveranseforpliktelser

En kundekontrakt kan inneholde flere leveranseforpliktelser. Det er for eksempel ofte tilfellet i teknologibransjen, der en kombinerer salg av software med installasjon, vedlikehold og service. Flere leveranseforpliktelser i samme kundekontrakt skal regnskapsføres separat dersom de er tydelig adskilt («distinct») og innfrielsen av dem skjer på ulike tidspunkt. Leveranseforpliktelsene er tydelig adskilt dersom 1) selskapet eller et annet selskap selger tilsvarende varer eller tjenester separat, eller 2) hvis selskapet kunne solgt varen eller tjenesten separat fordi varen eller tjenesten er funksjonell på egenhånd eller sammen med varer eller tjenester som omsettes i et marked, og dermed har verdi uavhengig av kunde-kontraktens øvrige elementer. I det siste tilfellet forutsetter tydelig adskillelse av leveranseforpliktelsen at det er mulig å estimere varen eller tjenestens fortjenestepåslag.

Produktgarantier vil i mange tilfeller representere separate leveranseforpliktelser. En må imidlertid skille mellom garantier som er ment å dekke latente feil på leveringstidspunktet, og garan-

tier som er ment å dekke feil som oppstår etter leveransen. I det første tilfellet er garantien ikke en egen leveranseforpliktelse, men produktleveransen anses bare å være delvis oppfylt (ikke oppfylt for estimerte feilleveranser). Inntektsføring knyttet til den uoppfylte delen, må derfor utsettes. I det andre tilfellet skal inntekt allokere til garantiforpliktelsen, og inntektsføres etter hvert som garantiarbeidet utføres. Uansett garantitype, forslaget medfører endring av gjeldende praksis (inntektsføring av produktsalget på leveringstidspunktet med samtidig kostnadsføring av utgifter til forventet garantiarbeid).

3. Fastsettelse av transaksjonsprisen

Som nevnt innledningsvis forlot FASB og IASB verdimalingsmodellen i 2008. Etter høringsutkastet skal inntekt måles til verdien av transaksjonsvederlaget. I kundekontrakter med variable priselementer, for eksempel betingede vederlag, skal transaksjonsprisen estimeres, så fremt det er mulig å lage et rimelig estimat. I motsatt fall skal inntekten settes lik det faste priselementet. Et rimelig estimat kan fastsettes så fremt selskapet har egen erfaring eller kunnskap om andres erfaring med tilsvarende kontrakter. I denne sammenheng er det interessant å merke seg at styrene etablerer en form for pålitelighetskriterium, og gir det for så vidt også et innhold, uten å referere til pålitelighet (det aktuelle gjeldende fremstillingskravet), ei heller dekkende fremstilling (det aktuelle kvalitetskravet i forslag til nytt konseptuelt rammeverk). Begrepsbruken fremstår tilfeldig og inkonsistent og gjør anvendelsen av forslaget i praksis unødvendig vanskelig. Forslaget er imidlertid klargjørende ved at det fremkommer klart at i fastsettelsen av transaksjonsprisen skal en

reflektere tidsverdien av penger og kredittrisiko (kundens betalingsvne (og -vilje)).

4. Allokering av transaksjonsprisen

Transaksjonsprisen skal allokere basert på forpliktelsesenes egenverdi («stand-alone value»). Observerbare priser er det beste beviset for egenverdien, men i mange sammenhenger omsettes ikke den aktuelle varen eller tjenesten separat. I så fall skal en estimere egenverdien, og to metoder foreslås i forslaget (forventet kost pluss margin og en metode som benevnes markedsforventningsmetoden og som for eksempel kan ta utgangspunkt i konkurrenters prising av lignende produkter eller tjenester). Egenverdien skal fastsettes endelig ved kontraktsinngåelse.

5. Inntektsføring

Den grunnleggende nyskapningen i modellen er det balanseorienterte periodiseringsprinsippet. På kontraktsinngåelsestidspunktet etableres en rett (på betaling) og en plikt til å levere (leveranseforpliktelsen). Det forutsettes ingen dag 1-gevinster og betalingsretten og leveranseforpliktelsen nettoføres. Det gir ingen regnskapsføring på kontraktsinngåelsestidspunktet. Etter hvert som leveranseforpliktelsen innfries, opptjenes inntekten med resultatføring som konsekvens. Leveranseforpliktelsen innfries når kunden får kontroll med leveransen (varen eller tjenesten), og derfor er kontrolloverdragelse helt sentralt i forslaget. I ordinære varesalgstransaksjoner er identifisering av kontrolloverdragelsen normalt ukomplisert, og modellen i forslaget gir derfor grovt sett samme inntektsføringsprofil som etter gjeldende regnskapspraksis. Ved tjenesteleveranser er

GYLDEN SJANSE FOR REVISOR SOM VIL ETABLERE SEG/ ETABLERT REVISORER SOM VIL UTVIDE SIN PORTEFØLJE.

Vi er to revisorer som har hver vår godt innarbeidede portefølje med årsomsetning på ca. kr. 1,500 000 pr. portefølje. Vi ønsker kontakt for å etablere en glidende overgang i forbindelse med årsoppgjøret for 2010.

Henvendelse mobil for nærmere avtale: 917 61 480 eller 905 18 246.
(E-mail; asasrev@online.no)

imidlertid kontrolloverdragelse et langt mer komplekst begrep. Et eksempel er transporttjenester der leveransen skjer over tid. I shipping er det i dag vanlig praksis å inntektsføre over transportperioden, og spørsmålet er om en tilsvarende inntektsføring er mulig etter utkastet. En har introdusert fire hjelpekriterier, men disse er bare delvis relevante for tjenesteleveranser. Dersom kontrollbegrepet skal gis et bokstavelig innhold, vil løpende avregning som inntektsføringsmetode mer eller mindre falle bort i sin helhet. IASB og FASB har imidlertid uttalt at det ikke har vært intensjonen, men uten at de i høringsutkastet har redegjort for hvordan løpende avregning kan få anvendelse innenfor kontrollkonseptet. Utkastet har en egen del om «fortløpende overdragelse av varer og tjenester», men i stedet for å utdype hva som menes med dette, redegjør en kun for hvilke metoder som kan være aktuelle for å reflektere den fortløpende overdragelsen (ulike former for løpende avregningsmetoder).

6. Etterfølgende måling

Som redegjort for over valgte styrene bort verdimålingsmodellen, og som hovedregel skjer det således ingen ny måling etter transaksjonstidspunktet. Dersom en kunde kontrakt blir en tapskontrakt, det vil si at utgiftene som forventes å medgå i oppfyllelsen av forpliktelsen overstiger transaksjonsprisen, skal det avsettes for tapselementet.

Det ambisiøse og langsiktige inntektsføringsprosjektet initiert i 2002 har munnet ut i høringsutkastet redegjort for over, og vil ventelig avsluttes med en standard som antagelig ikke vil være veldig forskjellig fra utkastet i 2011. Den opprinnelige ambisjonen om å utvikle en verdimålingsmodell er forlatt, men balanseorienteringen er fortsatt i hvert fall prinsipielt tydelig i utkastet. Problemet med den balanseorienterte modellen og det iboende kontrollkonseptet er at den i mange tjenesteleveransetilfeller vil gi inntektsføringsmønstre som ikke har noen sammenheng med den inntektsgenererende aktiviteten. IASB og FASB er klar over dette, og det er nærlig-

gende å forstå kontrollkonseptet i utkastet som løst fra de inntektsgenererende aktivitetene og som lite egnet til å gi rom for inntektsføring etter løpende avregningsmetoden. I motsatt fall vil balanseorienteringen i praksis vise seg å være et grunnsyn som tilfører lite utover den tradisjonelle resultatorienteringen som gjeldende praksis bygger på.

Det er uansett ingen tvil om at høringsutkastet vil medføre endringer i praksis. Med IASBs klare ambisjon om å ferdigstille standarden i løpet av første halvår i 2011 i mente, bør regnskapspliktige allerede nå analysere utkastet og identifisere konsekvensene for egen regnskapspraksis, og eventuelt planlegge formålstjenlige justeringer i kontraktsstrukturer for å unngå inntektsføring som er lite meningsfylt.

Med det, etter tre år og 25 nummer med denne spalten, takker jeg for oppmerksomheten og overlater pennen til andre.



Sticos Oppslag

- *Alt på ett sted*
- *Alltid oppdatert*
- *Rask tilgang til regelverk og faglitteratur*

Sticos Oppslag er din trygghet i arbeidet. Her får du rask tilgang til lover, forskrifter, uttalelser, standarder og faglitteratur. Du finner fyldig omtale av tema innen fagområdene skatt, avgift, regnskap, lønn og personal. Med Sticos Oppslag finner du korrekt informasjon raskt og enkelt.

Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

For demo eller mer informasjon,
ring 7356 0000 eller se www.sticos.no

