

IFRS 15 – mer krevende enn antatt?

Fra 1. januar 2018 regulerer IFRS 15 den regnskapsmessige behandlingen av inntekter i IFRS-regnskapene. IASBs tolkningsorgan – IFRS Interpretations Committee (IFRIC i det etterfølgende) – har nylig publisert tre agendabeslutninger om forståelsen av periodiseringsbestemmelsene i IFRS 15. Agendabeslutningene gir en indikasjon på at tolkningen av en rekke bestemmelser i IFRS 15 kan være mer krevende enn først antatt.



Statsautorisert revisor
Anne-Cathrine Bernhoft
EY

For en del regnskapsprodusenter har overgangen fra IAS 11 og IAS 18 (og tilhørende tolkninger) til IFRS 15, gitt svært begrensede utslag i regnskapet, mens enkelte andre har fått vesentlige effekter. Uavhengig av hvilken konklusjon en kommer til med hensyn til omfanget av overgangseffekter, så kreves det grundige vurderinger av hvordan bestemmelsene i IFRS 15 skal forstås.

Uttalelser om inntektsføring

IFRIC har i mars 2018 publisert¹ tre ulike agendabeslutninger som gjelder anvendelsen av IFRS 15. Alle sakene gjelder konkrete problemstillinger i eiendomsbransjen. Forståelsen av IFRS 15-bestemmelsene som IFRIC legger til grunn, er likevel høyst relevante for problemstillinger i andre bransjer. Agendabeslutningene fokuserer på to hovedproblemstillinger; periodisering av inntekt og – i én av sakene – antallet separate leveringsforpliktelser.

Antall leveringsforpliktelser

En av agendabeslutningene (se sak 2 omtalt senere i artikkelen) fra mars 2018 gjelder spørsmålet om hvor

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 statsautorisert revisor og autorisert finansanalytiker Anne-Cathrine Bernhoft. Hun er Executive Director og leder for fagavdeling regnskap i EY.

mange separate leveranseforpliktelser kontrakten inneholder. I den konkrete saken har partene inngått en ikke-kansellerbar kontrakt om salg av en tomt samt oppføring av bygningen på den aktuelle tomten. Spørsmålet er om det er én eller to leveringsforpliktelser i kontrakten. For å ta stilling til dette må man vurdere om varene/tjenestene som er avtalt i kontrakten, er distinkte (i norsk oversettelse: av særskilt karakter).

Særskilt karakter

IFRS 15.27 angir at en vare eller tjeneste er av særskilt karakter dersom den a) kan være av særskilt karakter, og b) om leveransen av varen eller tjenesten er særskilt gitt den aktuelle kontraktens spesielle omstendigheter. Vurderingen av a) avhenger av om kunden kan oppnå en fordel fra varen/tjenesten på egen hånd eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. Formålet med b) er å vurdere om selskapet skal levere hver enkelt av varene eller tjenestene i kontrakten separat,

eller om hver vare eller tjeneste er en innsatsfaktor i en samlet leveranse. Vurderingene krever utstrakt bruk av skjønn.

IFRICs vurderinger

Ved vurderingen av 27a ble flere spørsmål drøftet. Kunne kunden nyttiggjøre seg tomten alene eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser, eksempelvis ved å engasjere en annen entreprenør til å føre opp bygningen på tomten som kunden kjøper hos foretaket? Og tilsvarende – kunne kunden ha nytte av tjenester knyttet til oppføring av bygningen alene eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser, eksempelvis ved å engasjere dette foretaket eller en annen entreprenør uten at en tomt ble overført samtidig? I denne konkrete saken kom IFRIC til at tomten og bygningen er distinkte i henhold til 27a.

Kan risikoen som et foretak påtar seg ved en avtale om å overføre en vare/tjeneste skilles fra risikoen knyttet til

¹ <https://www.ifrs.org/news-and-events/updates/ifric-updates/march-2018/>

overføring av andre varer og tjenester i kontrakten («separable risks»)? Det er et sentralt element i vurderingen av om et løfte om å overføre varene/ tjenestene kan identifiseres atskilt fra andre løfter i kontrakten (IFRS 15.27 b). IFRIC la til grunn at flere forhold måtte vurderes for å kunne ta stilling til dette, herunder:

- Om foretaket yter en tjeneste ved å integrere varer og/eller tjenester under kontrakten til en sammensatt leveranse, eksempelvis om det skjer noen form for transformasjon ved overføringen av tomten og levering av tjenestene med oppføring av bygningen. Ville foretakets leveranser ved oppføring av bygningen vært annerledes om de ikke også overførte tomten? Det er åpenbart en funksjonell sammenheng mellom tomt og bygning ved at bygningen ikke ville eksistert uten tomten, men IFRIC la til grunn at det ikke nødvendigvis betyr at risikoen foretaket påtar seg ved overføring av tomten ikke kan separeres fra risikoen foretaket påtar seg ved oppføring av bygningen.
- Om varene og tjenestene er svært avhengige av, eller innbyrdes forbundet med, hverandre. Ville foretaket eksempelvis vært i stand til å oppfylle løftet om å overføre tomten selv om foretaket ikke førte opp bygningen, og motsatt?

IFRIC la til grunn at dersom leveransen ved oppføring av bygningen ville være den samme uavhengig av om foretaket også leverte tomten til kunden, og de ville være i stand til å oppfylle løftet om å føre opp bygningen selv om de ikke overførte tomten (og motsatt), så er kravene i 27b oppfylt.

Som følge av at begge delkravene i paragraf 27 anses oppfylt, kom IFRIC til at tomt og bygning i dette konkrete tilfellet er separate leveringsforpliktelse.

Periodisering av inntekten

Etter IFRS 15 skal foretaket innregne inntekten når leveringsforpliktelse er oppfylt, noe som skjer når kontrollen over de avtalte varene eller tjenestene

(også omtalt som «eiendeler» i denne sammenheng) er overført til kunden. Kontroll er definert som muligheten til å styre bruken av eiendelen og muligheten til å oppnå de gjenværende fordelene fra den, herunder forhindre andre fra å oppnå det samme. Overføring av kontroll kan skje over tid eller på et bestemt tidspunkt. Er ingen av kriteriene for over-tid-inntektsføring oppfylt, skjer inntektsføringen på et gitt tidspunkt. Vurderingen av over-tid-kriteriene i IFRS 15.35 a-c blir dermed svært viktig.

Kriteriene er:

- a. Kunden mottar og forbruker samtidig fordelene ved foretakets ytelser etter hvert som foretaket oppfylder forpliktelsene.
- b. Foretakets ytelse skaper eller forbedrer en eiendel (f.eks. arbeid under utføring) som kunden kontrollerer etter hvert som eiendelen skapes eller forbedres.
- c. Foretakets ytelse skaper ikke en eiendel med en alternativ bruk for foretaket, og foretaket har en håndhevbar rett til betaling for ytelser som er utført til dato.

Salg av enkeltleilighet i boligkompleks – sak nr. 1

Saksforholdet

I den første saken opplyses det at foretaket (selger) inngår kontrakt med en kunde om salg av en spesifikk leilighet i et boligkompleks. Selger har altså avtalt å føre opp og overlevere den avtalte leiligheten, og kan ikke erstatte leiligheten med en annen leilighet i samme kompleks. Kontrakten inngås før oppføring, og kunden betaler en mindre andel før oppføringen. Resten av betalingen skjer etter ferdigstilling. Foreta-

ket beholder den juridiske retten til leiligheten og tomten frem til leiligheten er ferdigstilt og betalt av kunden.

Kontrakten gir kunden ingen rett til å kansellere kontrakten, men domstolene har i særlige tilfeller likevel besluttet at kunden kan få en kontrakt kansellert. Det kan være tilfellet dersom det kan godtgjøres at kunden ikke kan gjøre opp forpliktelsen sin, eksempelvis fordi vedkommende har blitt arbeidsledig eller alvorlig syk eller lignende. I slike tilfeller har kunden fått tilbake mesteparten av pengene, mens selger har beholdt en liten del som et termineringsgebyr.

Den enkelte kunde kan ikke kreve endringer i struktur/design av leiligheten, men alle leilighetskjøperne kan i fellesskap bli enige om at de ønsker slike endringer, og gå inn i forhandlinger med foretaket på dette grunnlaget. Dersom foretaket ikke har oppfylt forpliktelsene de har i henhold til kontrakten, kan kjøperne i fellesskap beslutte enten å bytte ut foretaket eller på annet vis stoppe oppføringen av boligkomplekset.

Kunden kan selge eller pantsette *retten til* den ideelle andelen i løpet av oppføringsperioden (forutsatt at den som skal overta denne retten består selgers «kredittrisikooanalyse»).

IFRICs vurdering

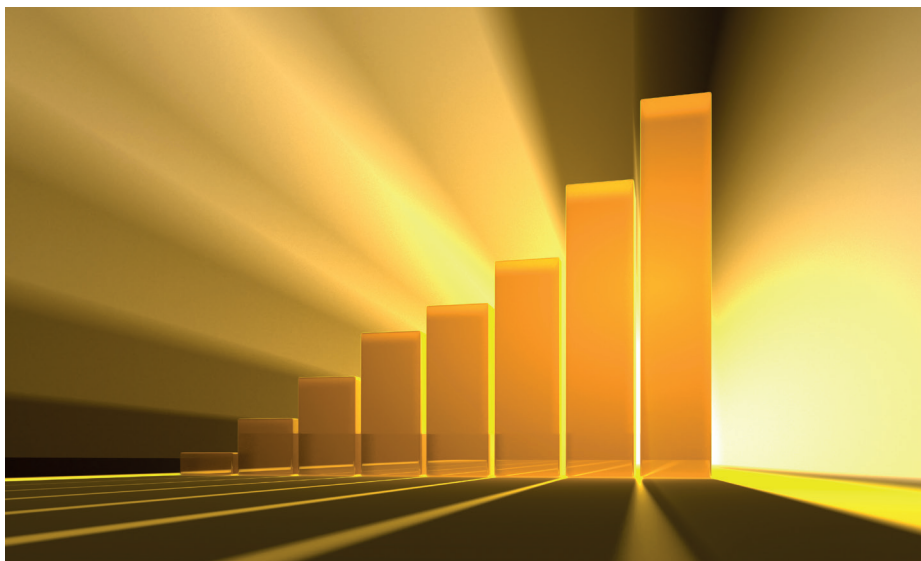
Det ble lagt til grunn at det bare var én leveringsforpliktelse i kontrakten. IFRIC la videre til grunn at paragraf 35a ikke var relevant.

Ved vurderingen av om kunden overtar kontrollen med eiendelen etter



Translatørservice as

Oversettelse for næringslivet og offentlig sektor siden 1979
Bred erfaring og kompetanse
Kontakt oss på tlf. 810 33 333
eller post@translator.no



Det kreves grundige vurderinger av hvordan bestemmelsene i IFRS 15 – ny standard for inntektsføring – skal forstås.

hvert som den oppføres (IFRS 15.35b), er det viktig å se på om kunden løpende har mulighet til å styre bruken av eiendelen, og å få så godt som alle gjenværende fordeler ved den. IFRIC la til grunn at selv om kunden kan selge eller pantsette *retten* til leilighet og tomt i oppføringsfasen, kan ikke selve leiligheten selges før den er ferdigstilt. Leiligheten kan heller ikke tas i bruk før den er ferdigstilt, og kunden kan bare kreve endringer i struktur/design *sammen med* andre boligkjøpere. Dette gir dog ikke den enkelte kunde mulighet til å styre bruken av leiligheten, nettopp fordi det er krav om at øvrige boligkjøpere er enige før man kan forhandle om ev. endringer. Boligkjøpernes rett til i fellesskap å kreve at selger erstattes eller at oppføringen stoppes, er etter IFRICs vurdering en beskyttelsesrettighet som ikke gir kontroll.

IFRIC fokuserte videre på at det foreligger indikasjoner på at kunden kan få så godt som alle gjenværende fordeler ved leiligheten, ettersom kunden er eksponert for markedsverdiendringer på boligen. Men så lenge kunden ikke har mulighet til også å styre bruken av leiligheten i oppføringsfasen, er imidlertid kravene i 35b ikke oppfylt.

35c inneholder krav om at eiendelen ikke har alternativ bruk for selger, og at selger har en håndhevbar rett til betaling. En viktig vurderingsfaktor i

denne sammenheng er om det foreligger kontraktsmessige eller praktiske begrensninger med hensyn til selskaps evne til å utnytte eiendelen til alternativ bruk, som for eksempel å kunne selge eiendelen til en annen kunde. Videre må selskapet se på det aktuelle juridiske rammeverket som regulerer kontrakten ved vurderingen av om selskapet har en håndhevbar rett til å motta betaling for sine løpende aktiviteter.

IFRIC la til grunn at kravet om «ingen alternativ bruk» er oppfylt ettersom selger ikke kan endre/bytte ut leiligheten med en annen og at kunden dermed kan håndheve sin rett til den avtalte leiligheten.

Ved vurderingen av det andre delkravet i 35c, la IFRIC vekt på dommene som er omtalt over. I de tilfellene der domstolene har akseptert kansellering, for eksempel på grunn av sykdom eller arbeidsledighet mv., har foretaket bare rett til et termineringsgebyr. Det kompenseres etter IFRICs vurdering ikke foretaket for ytelser levert til dato, og følgelig at foretaket ikke har en håndhevbar rett til betaling for ytelser levert til dato.

IFRIC kom til at ingen av kriteriene i IFRS 15.35a-c var oppfylte. Konsekvensen er da at inntektsføring må skje på et gitt tidspunkt og altså ikke over tid.

Salg av tomt og bygning for oppføring på tomten – sak nr. 2

Saksforholdet

Kontrakten omfattet både overføring av tomt og en oppføring av bygning på tomten. Som angitt tidligere i artikkelen, kom IFRIC til at det i denne konkrete kontrakten var to leveranseforpliktelse; tomt og oppføring av bygning. Vurderingen av når inntektsføring skal skje, gjøres separat for hver av de to leveranseforpliktelsene.

Kontrakten er ikke-kansellerbar. Tomten overføres til kunden ved kontraktsinngåelsen, og overføringen kan ikke reverseres. Det følger videre av kontrakten at partene blir enige om design/struktur på bygningen før byggingen starter. Det er likevel åpning for å gjøre endringer underveis, og disse prises da i henhold til kontrakten. Selger kan også kreve endringer i design/struktur, men bare i den grad unnlattelse av å gjennomføre slike endringer ville medført en urimelig kostnadsøkning for kunden, eller leveringsforsinkelser. Kontrakten inneholder bestemmelser om milepælsbetalinger fra kunden. Disse betalingene korresponderer ikke nødvendigvis med ytelser levert til dato.

IFRICs vurdering

IFRIC vurderte om inntektsføring av tomten skulle skje over tid eller på et gitt tidspunkt. De kom til at ingen av kriteriene i IFRS 15.35 a-c var oppfylte, og følgelig at inntektsføring skulle skje på et gitt tidspunkt.

Den mest interessante delen av vurderingene gjelder oppføring av bygningen. 35a ble ikke ansett som aktuell, og IFRIC fokuserte derfor på 35b. Det innebærer en vurdering av om kunden løpende overtar kontrollen, altså om kunden løpende har mulighet til å styre bruken av og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen.

IFRIC la til grunn at det første delkravet om at kunden har rett til å styre bruken av bygningen etter hvert som den føres opp, var oppfylt. Dette ble begrunnet med at kunden har denne retten gjennom kontroll over tomten, og ved å

kunne endre design/struktur i løpet av oppføringsfasen. Kontrakten gir også kunden rett til å forhindre at andre kontrollerer bruken av bygningen.

Det ble ved vurderingen av det andre delkravet lagt vekt på at selger ikke kan overføre bygningen til andre enn kjøperen. Allerede ved signeringen av kontrakten får kunden dermed så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen.

IFRIC kom til at kriteriene i IFRS 15.35b var oppfylt i denne konkrete saken, og at inntektsføring følgelig skal skje over tid.

Salg av enkeltleilighet i boligkompleks – sak nr. 3

Den siste agendabeslutningen fra mars 2018 er en norsk sak, og omfatter helt konkret salg av leilighet som oppføres og selges i tråd med bustadsoppløsningslova. Problemstillingen er begrenset til spørsmålet om selger har en «håndhevbar rett til betaling for ytelser som er utført til dato» i IFRS 15.35c.

Håndhevbar rett til betaling?

Kontraktene om kjøp av leilighet kan kanselleres av kunden, og i slike tilfeller er selger juridisk forpliktet til å gjennomføre et såkalt dekningsalg. Den opprinnelige kjøperen vil da kunne bli erstatningsansvarlig for differansen mellom den opprinnelig avtalte kontraktsprisen og det selger får inn gjennom dekningsalg.

Som angitt tidligere i artikkelen, for å ha en håndhevbar rett til betaling for ytelser utført til dato, må foretaket på ethvert tidspunkt i kontraktsperioden ha rett til betaling av et beløp som minst kompenserer foretaket for ytelser levert til dags dato, dersom kontrakten kanselleres av kunden av andre grunner enn at selger ikke har levert som avtalt. For å kunne anses som kompensasjon som angitt, må beløpet tilsvare salgspriisen for de ytelsene som er levert til dags dato. Det er med andre ord ikke snakk om kompensasjon for foretakets potensielle gevinst eller tap dersom kontrakten termineres.

IFRICs uttalelse angir at dekningsalgsordningen som følger av den norske bustadoppføringslova ikke gir selger en håndhevbar rett til betaling etter 35c. IFRIC har lagt vekt på at retten som foretaket har på betaling under den opprinnelige kontrakten, er den betalingen som kan kreves fra den opprinnelige kjøperen og dette utgjør bare en ev. differanse ved dekningsalg. Det er ikke tilstrekkelig til å kunne anses som «kompensasjon for ytelser til dato». Dette betyr at IFRICs vurdering er at inntektsføringen ikke kan skje over tid, men på et gitt tidspunkt.

Avsluttende kommentar

Anvendelsen av IFRS 15 har i enkelte tilfeller vist seg mer krevende enn forventet. IFRICs tolkning av periodiseringsbestemmelsen i paragraf 35 er en viktig påminnelse om nettopp det, samt det faktum at IFRS 15 ikke alltid gir løsninger som oppfattes å speile den økonomiske aktiviteten som løpende finner sted i foretakene.

Revisjon og Regnskaps digitaliseringsutgave kommer også i år som et tillegg til den ordinære utgaven av tidsskriftet – i nr. 7-2018. Her kan du blant annet lese om hvordan virksomheten kan lage gode og lønnsomme hjemmesider og bruke sosiale medier på et bra vis. Du kan lese om digitalisering og automasjon i revisjonsbransjen og muligheter og trusler som oppstår som følge av blokkjedeteknologien. Vi ser også på hva styre og ledelse bør vite om digitalisering, og hva utdanningsinstitusjonene som tilbyr en master i regnskap og revisjon gjør.

Få også med deg en omtale av den første samlingen i Revisorforeningens digitaliseringsakademi. Visste du forresten at det bare er lav moral og kapital som er nødvendig for å bli en hacker? Det kan du lese om i Revisjon og Regnskaps digitaliseringsutgave.

ANNONSEPRISER OG BESTILLING

Priser er som for det ordinære tidsskriftet, se: revisorforeningen.no/tidsskrifter/annonsering
Bestilling: Lillen Meinich Jacobsen • telefon: 22 49 49 90 • mobil: 920 98 490 • e-post: l.m.jac@online.no

revisorforeningen