

Handelshøgskolen

Ny inntektsstandard – ny tidfesting?

En sammenligning av IFRS 15 og gjeldende internasjonale inntektsstandarder

—
Cathrine Bell
Karoline Marselie Karde Forfang

Masteroppgave i økonomi og administrasjon – mai 2015

Førord

Denne avhandlingen markerer avslutningen av masterstudiet i Økonomi og administrasjon ved Handelshøgskolen ved UiT Norges arktiske universitet. Arbeidet er gjennomført våren 2015. Vi har begge valgt å profilere oss innen regnskap på både bachelor- og masternivå.

I den senere tid har fokus på inntektsføring blitt mer aktuelt. Vi ønsker med vår oppgave å belyse konsekvensene ved innføring av den nye internasjonale inntektsstandarden IFRS 15. Standarden markerer et viktig steg i harmoniseringsprosjektet mellom IASB og FASB. Samtidig regulerer den et regnskapsområde som per dags dato er kritisert for å være både inkonsistent og mangelfullt. På bakgrunn av dette er temaet valgt ut fra aktualitet, faglig interesse, og ikke minst læringsutbytte.

Vi ønsker å rette en stor takk til våre veiledere førstelektor Henning Sollid og universitetslektor II Kjell Ole Straumsnes – både for hjelp med valg av tema, samt god oppfølging og konstruktive tilbakemeldinger underveis i prosessen. Deres engasjement og faglige ekspertise har vært til god hjelp. Videre ønsker vi å takke familie, venner og medstudenter for støtte under hele studietiden. De har alle bidratt til at vi nå er i mål med våre mastergrader.

Avslutningsvis ønsker vi å takke hverandre for en lærerik prosess med mange gode faglige diskusjoner. Lange kaffepauser med fine samtaler og uendelige latterkramper, har gjort det siste halvåret til et minne for livet.

Tromsø, 28.05.15

Cathrine Bell

Karoline Marselie Karde Forfang

Sammendrag

I 2002 startet IASB og FASB et prosjekt med formål å etablere et felles internasjonalt regnskapsspråk. IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* er del av dette harmoniseringsprosjektet. Standarden presenterer et omfangsrikt regelsett for regnskapsmessig behandling av inntekt fra kundekontrakter. Nåværende inntektsstandarder innen IFRS er kritisert for ikke å gi tilstrekkelig informasjon om innregning av inntekt. En konsekvens av dette er at like transaksjoner er ført på ulike måter. Regnskap gir dermed ikke korrekte og sammenlignbare bilder av virksomheters aktiviteter. Dette skaper utfordringer for regnskapsbrukere som ønsker å analysere og forstå virksomheters inntjening.

Kontrollbegrepet står sentralt i IFRS 15. Standarden skiller ikke på innregningskriteriene for varer, tjenester og anleggskontrakter, slik nåværende standarder gjør. I stedet er utgangspunktet en vurdering av hvorvidt kontroll over de solgte varene eller tjenestene, eller kontroll over kontraktarbeidet fra en anleggskontrakt, anses overført til kunde på ett spesifikt tidspunkt eller over tid. Standarden lister opp ulike kriterier og indikasjoner på kontrolloverføring. Formålet med denne oppgaven er å kartlegge eventuelle konsekvenser IFRS 15 vil få for tidfestingen av inntekt. Avhandlingen sammenligner IFRS 15 med nåværende inntektsstandarder. På bakgrunn av dette er problemstillingen definert som følger:

«Ny inntektsstandard – ny tidfesting?»

Oppgaven har en teoretisk tilnærming. Utgangspunktet for drøftelsen er innregningskriteriene etter nåværende og fremtidig inntektsstandard. Kriteriene for tidfesting av inntekt i de relevante standardene, tolkes opp mot utvalgte kundekontrakter for henholdsvis varesalg, en tilvirkningskontrakt og en tjenestekontrakt. Gjennom dette søker avhandlingen å besvare den overordnede problemstillingen.

Resultatene i avhandlingen viser at konsekvensene ved implementering av IFRS 15 for oppgavens utvalgte typetilfeller vil være minimale for tidfesting av inntekt. Imidlertid tilfører standarden konkretiseringer. Dette kan på sikt gjøre arbeidet enklere for regnskapsprodusent.

For varesalg er det i avhandlingen ikke avdekket endringer. For tilvirkningskontrakter avhenger tidfestingen av inntekt av vilkårene for kontrolloverføring i den aktuelle kontrakten. Det kan for enkelte typer langsiktige tilvirkningskontrakter være nødvendig med tilpasninger

av kontraktinnholdet. Løpende innregning av kontraktinntekt fordrer at kunden overtar fordelene fra eller kontroll over kontraktarbeidet etter hvert som det utføres, eller at kontraktarbeidet ikke har noen alternativ anvendelse for entreprenør. For tjenestekontrakter kan kontrolloverføringen være vanskelig å identifisere. Dette da det ikke eksisterer et fysisk objekt. Kriteriene for tidfesting av inntekt fra tjenestekontrakter etter IFRS 15, tolkes imidlertid å gi samme resultat som etter dagens praksis.

IFRS 15 medfører endringer tilknyttet andre aspekter enn tidfesting, og stiller krav til tilleggsopplysninger som kan få konsekvenser for virksomhetens rutiner og systemer. Det antas derfor at implementering av standarden krever betydelige ressurser. Avhandlingen understøtter fagpersoners anbefalinger om å tidlig ta standarden i bruk. Dette for å øke forståelsen for innholdet og omfanget av den nye standarden, samt muligheten det gir for å i god tid kartlegge hvilke rutinemessige endringer som vil være nødvendige.

Nøkkelord: *Inntekt, IFRS, tidfesting, kontroll, kontrakt*

Begrepsavklaring

BC	Basis for Conclusions on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers
CF	IASB Conceptual Framework for Financial Reporting 2010
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IE	Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers
IFRIC	International Financial Reporting Issues Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kjl.	Lov 13.05.1988 nr. 27 om kjøp (kjøpsloven)
NS	Norsk Standard
NSF	Norsk Standardiseringsforbund
Ot. prp.	Odelstingsproposisjon
Pantel.	Lov 08.02.1980 nr. 2 om pant (panteloven)
Rskl.	Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v (regnskapsloven)
Rt.	Norsk Retstidende
SIC	Standing Interpretation Committee
Tingl.	Lov 07.06.1935 nr. 2 om tinglysing (tinglysingsloven)
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles

Figuroversikt

Figur 1:	Metode.....	5
Figur 2:	Oppbygning av analysen.....	8
Figur 3:	Anvendelse av IFRS i norsk regnskapslovgivning.....	12
Figur 4:	Femstegsmodellen i IFRS 15	31

Tabelloversikt

Tabell 1:	Oversikt over samarbeidsprosjektets milepæler.....	25
------------------	--	----

Innholdsfortegnelse

FORORD.....	III
SAMMENDRAG	IV
BEGREPSAVKLARING.....	VI
FIGUROVERSIKT	VII
TABELLOVERSIKT	VII
1. INNLEDNING	1
1.1 BAKGRUNN FOR OPPGAVEN.....	1
1.2 PROBLEMSTILLING	3
1.3 AVGRENSNING	4
1.4 STRUKTUR.....	4
2. METODE	5
2.1 INNLEDENDE FASE.....	5
2.1.1 Valg av tema	5
2.1.2 Formulering av problemstilling.....	5
2.2 GJENNOMFØRING	6
2.2.1 Litteratursøk	6
2.2.2 Metodevalg	7
2.2.3 Analyse – transaksjoner og rettsgrunnlag.....	8
2.3 AVSLUTTENDE FASE.....	9
2.3.1 Konklusjon.....	9
2.3.2 Evaluering av studien	10
3. TEORI.....	11
3.1 IFRS – INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDE	11
3.1.1 IFRS i Norge.....	11
3.1.2 Kvalitetskrav til regnskapet	12
3.1.3 Det konseptuelle rammeverket.....	13
3.2 IAS 11 ANLEGGSKONTRAKTER	16
3.2.1 Virkeområde og definisjoner	16
3.2.2 Innregning og måling	17
3.2.3 Krav til noteinformasjon.....	19

3.3 IAS 18 <i>DRIFTSINNEKTER</i>	19
3.3.1 <i>Virkeområde og definisjoner</i>	19
3.3.2 <i>Innregning og måling</i>	20
3.3.3 <i>Krav til noteinformasjon</i>	23
3.4 IFRS 15 <i>REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS</i>	23
3.4.1 <i>Bakgrunnen for IFRS 15</i>	23
3.4.2 <i>Formål og virkeområde</i>	24
3.4.3 <i>Utviklingen av IFRS 15</i>	25
3.4.4 <i>Inntektsbegrepet i IFRS 15</i>	28
3.4.5 <i>Presentasjon i regnskapet</i>	29
3.4.6 <i>Innregning og måling</i>	30
3.4.7 <i>Krav til noteinformasjon</i>	47
3.4.8 <i>Overgangsregler</i>	48
4. TRANSAKSJONER OG RETTSGRUNNLAG	51
4.1 VARESALG – KJØPSLOVEN	51
4.1.1 <i>Typetilfelle 1: Ordinært varesalg</i>	52
4.1.2 <i>Typetilfelle 2: Selger har salgspant i varen</i>	54
4.1.3 <i>Typetilfelle 3: Salg av vare med returrett</i>	55
4.1.4 <i>Typetilfelle 4: Salg av driftsmiddel med tilhørende serviceavtale</i>	57
4.2 TILVIRKNINGSKONTRAKTEN NS 8405.....	60
4.2.1 <i>Generelt om kontrakten</i>	60
4.2.2 <i>Typetilfelle 1: NS 8405 uten endringer</i>	64
4.2.3 <i>Typetilfelle 2: NS 8405 med endringer</i>	68
4.3 TJENESTEKONTRAKTEN NS 8403	70
4.3.1 <i>Generelt om kontrakten</i>	70
4.3.2 <i>Typetilfelle 1: Fastpriskontrakt med angitte grenser for tidsforbruk</i>	70
4.3.3 <i>Typetilfelle 2: Fastpriskontrakt uten angitte grenser for tidsforbruk</i>	73
5. KONKLUSJON	75
5.1 VARESALG	75
5.2 TILVIRKNINGSKONTRAKTER	75
5.2.1 <i>Behov for endring av underliggende kontrakter</i>	77
5.3 TJENESTEKONTRAKTER	77
5.4 OPPSUMMERING	78

5.5 AVSLUTTENDE REFLEKSJONER	78
5.6 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING	80
6. REFERANSELISTE	81
6.1 ARTIKLER OG PUBLIKASJONER	81
6.2 BØKER.....	83
6.3 LOVER.....	84
6.4 LOVFORARBEIDER	84
6.5 RETTSPRAKSIS.....	84
6.6 FORORDNINGER.....	84
6.7 REGNSKAPSSTANDARDER	84
6.8 STANDARDKONTRAKTER.....	85
6.9 INTERNETTSIDER	85

1. Innledning

Innledningskapittelet presenterer bakgrunnen for oppgavens tema og valgte problemstilling. Videre inneholder kapittelet en kort redegjørelse for studiens avgrensninger. Avslutningsvis gis en gjennomgang av oppgavens struktur.

1.1 Bakgrunn for oppgaven

For å overleve på lengre sikt, er en virksomhet avhengig av aktiviteter som genererer overskudd. De fleste virksomheter har inntekt, med mindre en befinner seg i en etableringsfase. Kvitte (2012) trekker frem inntekt som den viktigste posten i regnskapet. Investorer og andre interessenter bruker blant annet inntekt og resultat som grunnlag for sine vurderinger av et selskaps verdiskapning. Det er derfor viktig at disse postene gir et rettviseende bilde av virksomhetens aktiviteter og inntjening.

Per dags dato eksisterer flere ulike regnskapsspråk. Dette vanskeliggjør sammenligning. Dersom samtlige virksomheter i de store kapitalmarkedene benyttet samme regnskapsstandard, ville sammenligning på tvers av landegrenser vært mindre ressurskrevende. Videre har økt internasjonal handel skapt behov for et felles globalt regnskapsspråk. Sammenfallende regnskapsregler øker muligheten for å hente kapital fra andre land, og bidrar til mer effektiv handel på tvers av landegrensene. Dette har en positiv effekt på konkurransen på det internasjonale markedet.

De siste tiårene har ulike regnskapsskandaler preget nyhetsbildet. Flere av disse skandalene er begrunnet i feil inntektsføring. Ler (2009) trekker frem at de økonomiske skandalene har medført økt fokus på regnskapsmessig behandling av inntekt. I kjølvannet av dette er tidspunkt for innregning av inntekt vektlagt ytterligere.

I mai 2014 presenterte International Accounting Standards Boards (IASB) og Financial Accounting Standards Boards (FASB) en ny standard for innregning av inntekt. IASB utarbeider International Financial Reporting Standards (IFRS), mens FASB er ansvarlig for de amerikanske Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* er del av harmoniseringsprosjektet mellom IASB og FASB. Standarden er et resultat av over ti års arbeid. Både selskaper som fører regnskap etter IFRS og US GAAP vil bli påvirket av den nye inntektsstandard. Målet med samarbeidsprosjektet

har vært full konvergering (Kvifte, 2014b). IFRS 15 blir gjeldende for samtlige IFRS-rapporterende foretak. Innen US GAAP er standarden benevnt Topic 606 (Basis for Conclusions on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers (heretter BC) 1).

Ulike regnskapsregler gir opphav til ulik måling og periodisering av inntekt. Dette medfører avvikende resultater basert på hvilke regnskapsregler virksomheter benytter. Innregning av inntekt under IFRS og US GAAP er i nåværende standarder behandlet ulikt. Det har for begge regnskapsspråkene vært behov for forbedringer (IFRS 15.IN4). En felles standard for innregning av inntekt er en god start for harmonisering av nevnte regnskapsspråk. Sammenlignbare topplinjer i regnskap avlagt etter IFRS og US GAAP, er en fordel for samtlige regnskapsbrukere. McConnell (2014), styremedlem i IASB, trekker frem mulighetene for sammenligning på tvers av selskaper som en av hovedfordelene ved IFRS 15.

For IFRS-rapporterende foretak er investor den sentrale regnskapsbruker. Målet er at regnskapet hovedsakelig skal tilføre informasjon som er relevant både for investerings- og kontrollformål. Standardsetter ønsker med IFRS 15 å tilrettelegge for at regnskapsinformasjonen ulike selskaper presenterer, er nyttig for brukerne (BC454). Et forbedret regelsett skal møte udekkede informasjonsbehov. Hensikten er at regnskapsprodusenter leverer relevante og informative opplysninger om både størrelse og tidspunkt for innregning av inntekt.

IFRS er kontinuerlig i endring. Det er viktig å fortløpende vurdere konsekvensene ved innføring av nye standarder. IFRS 15 erstatter følgende eksisterende standarder: IAS 11 *Anleggskontrakter*, IAS 18 *Driftsinntekter*, samt fortolkningene IFRIC 13 *Kundelojalitetsprogrammer*, IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom*, IFRIC 18 *Overføring av eiendeler fra kunder* og SIC-31 *Driftsinntekter – byttehandel vedrørende reklametjenester* (IFRS 15.IN3).

Denne oppgaven retter seg mot tidfesting av inntekt fra kundekontrakter som per i dag faller inn under virkeområdene til IAS 11 og IAS 18. Innregning av inntekt fra anleggskontrakter er etter IAS 11 basert på utførte aktiviteter (Fardal, 2009). IAS 18 knytter innregning av inntekt fra varesalg til tidspunkt for overføring av risiko (IAS 18.14a). For tjenester er utgangspunktet innregning etter fullføringsgrad (IAS 18.20). Dagens inntektsstandarder er kritisert for å være innbyrdes inkonsistente.

Et av hovedformålene med IFRS 15 er å eliminere svakheter og inkonsistens i nåværende inntektsstandarder (BC462). IFRS 15 innfører kontrolloverføring til kunde som avgjørende for fastsettelse av innregningstidspunktet for inntekt. Bruk av kontrollbegrepet forutsettes å tilføre større konsistens i innregningen. Dette da kontrolloverføringstidspunktet er lettere å bestemme objektivt (BC465).

Av Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v (regnskapsloven, heretter rskl.) § 3-9 (1) følger at enkelte norske selskaper må følge IFRS. Før regnskapsprodusenter i Norge kan anvende IFRS 15, må EU godkjenne standarden. EU-godkjenning var ventet i andre kvartal av 2015, og ikrafttredelsesdato var i utgangspunktet satt til 1.januar 2017. Imidlertid er det nå grunn til å tro at implementering av IFRS 15 utsettes ytterligere, og at standarden ikke blir gjeldende før 1.januar 2018 (PwC, 2015b). Dette samsvarer med FASBs beslutning (PwC, 2015a). På tross av dette plikter IFRS-rapporterende foretak allerede i årsregnskapet for 2014 å informere om potensielle kjente effekter ny standard vil medføre (Servold Oppi, 2015). Fagpersoner og uttalelser fra norske revisjonsselskaper anbefaler at virksomheter allerede nå begynner å tilpasse seg den nye standarden (Kvifte og Puri, 2014, PwC, 2014a, Torgersen Berner og Aastveit, 2014). Dette er blant annet begrunnet i et eventuelt behov for å endre vilkår i eksisterende kontrakter, samt utvikle nye rutiner og systemer. På bakgrunn av dette er det hensiktsmessig å begynne arbeidet med å tilrettelegge regnskapsrapporteringen til de nye kravene.

1.2 Problemstilling

Busch (2013) trekker frem viktigheten av å ha en problemstilling som er interessant og lærerik for flere interessenter, spesielt studentene selv, veileder og eventuelle virksomheter. Formålet med denne oppgaven er å undersøke hvorvidt IFRS 15 medfører konsekvenser for tidfesting av inntekt. For å besvare problemstillingen er det foretatt en sammenligning av nåværende og fremtidig inntektsstandard. Enkelte typer utvalgte kontrakter og transaksjoner er gjenstand for analyse opp mot både nåværende og det nye regelverket.

I IFRS 15 er innregningstidspunktet kjennetegnet av kontrolloverføring fra selger til kjøper. Standardsetter trekker frem overføring av kontroll til kunde som grunnlag for fastsettelse av tidspunkt for innregning av inntekt, som ett av aspektene ved ny inntektsstandard som vil påvirke IFRS-rapporterende regnskapsprodusenter (BC463). På bakgrunn av dette er følgende problemstilling formulert:

«Ny inntektsstandard – ny tidfesting?»

Hvorvidt virksomheter påvirkes av IFRS 15 avhenger av hvordan inntekt fra kundekontrakter behandles i regnskapene per i dag. Videre avhenger konsekvensene av innholdet i de underliggende kontraktene. Avhandlingen tar utgangspunkt i kontrakter for både varesalg, tilvirkning og tjenestelevering. De kontraktsrettslige grunnlagene for besvarelse av ovennevnte problemstilling, er Lov 13.05.1988 nr. 27 om kjøp (kjøpsloven, heretter kjl.), Norsk Standard 8405 *Norsk bygge- og anleggskontrakt* (heretter NS 8405) og Norsk Standard 8403 *Alminnelige kontraktsbestemmelser for byggelederoppdrag* (heretter NS 8403). Kontraktene er vurdert etter enten IAS 11 eller IAS 18, samt IFRS 15.

1.3 Avgrensning

Hensikten med gjennomføring av studien, er ikke å generalisere funnene til enhver virksomhet. Oppgavens resultater kan kun gjøres gjeldende for kontraktsgrunnlag anvendt i denne undersøkelsen. Konsekvensene som er avdekket vil imidlertid være rådgivende ved implementering av IFRS 15 for virksomheter med liknende typer kontrakter.

Undersøkelsen tar for seg tidspunkt for innregning av inntekt. Inntektens størrelse vil ikke være vesentlig for besvarelse av oppgavens problemstilling, og vil følgelig kun behandles hvor det er naturlig.

Oppgaven omhandler ikke regnskapsmessig behandling av inntekt innen US GAAP.

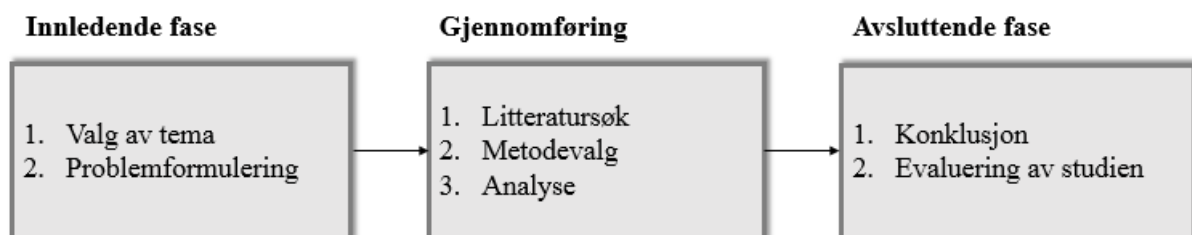
1.4 Struktur

Oppgaven har en teoretisk tilnærming til problemstillingen. Kapittel to redegjør for anvendt metode. Oppgavens teoretiske forankring presenteres i kapittel tre. Kapitlet redegjør for de aktuelle regnskapsstandarder. Kapittel fire presenterer ulike typetilfeller knyttet til alminnelige kontraktsforhold. Praktiske eksempler gir leseren en forståelse for standardens konsekvenser og betydning for enkelte typer kundekontrakter. Avslutningsvis inneholder kapittel fem konklusjon på den overordnede problemstillingen, samt avsluttende refleksjoner og forslag til videre forskning.

2. Metode

Dette kapittelet presenterer og gjennomgår den metodiske tilnærmingen til besvarelse av oppgavens problemstilling. Oppgaven har en teoretisk tilnærming. I forbindelse med undersøkelsen er det ikke innhentet eller analysert egen data eller arkivdata. Det er vesentlig å tilpasse valg av metode til forskningsområdet. Oppgaven tar utgangspunkt i gjeldende lovverk og regnskapsstandarder. Basert på dette er juridisk metode benyttet. Det er derfor ikke relevant å utarbeide et ordinært metodekapittel for samfunnsvitenskapelig eller økonomisk forskning. En redegjørelse for gjennomført prosess og anvendt metode er allikevel nødvendig for å gi leseren en forståelse for hvordan en har kommet frem til de presenterte slutninger.

Kapittelet beskriver prosessen med å gjennomføre denne undersøkelsen. Prosessen starter med en innledende fase. Denne består av nødvendige forberedelser til arbeidet, og inkluderer temavalg og formulering av problemstilling. Videre presenteres studiens utførelse, herunder litteratursøk, valg av metode og gjennomføring av analyse. Avslutningsvis inneholder kapittelet en kort redegjørelse for metoden for fastsettelse av konklusjon, samt en evaluering av oppgavens fremgangsmåte ved løsning av problemstillingen.



Figur 1: Metode

2.1 Innledende fase

2.1.1 Valg av tema

Opgavens tema er valgt ut fra relevans. Innregning av inntekt er som tidligere nevnt et regnskapsområde det er rettet betydelig fokus mot. Økt fokus begrunnes både i vag veiledning i eksisterende regelsett, samt ulik praksis som følge av dette. For ytterligere informasjon om valg av tema, vises til kapittel 1.1.

2.1.2 Formulering av problemstilling

I forbindelse med valg av tema må formålet med oppgaven avklares. Det overordnede formålet legger føringer for formulering av oppgavens problemstilling. Problemstillingen peker ut hvilken teori undersøkelsen skal anvende. Ønsket om fordypning i IFRS 15 ble tidlig

klart. Tidfesting av inntekt har fra arbeidet med å utarbeide IFRS 15 begynte, vært et av aspektene ved ny inntektsstandard som er ventet å få størst konsekvenser for flere virksomheter. Det eksisterer per i dag begrenset med tolkning, og ingen anvendelse av, den aktuelle regnskapsstandarden. Standarden er ennå ikke EU-godkjent, og dermed ikke implementert i virksomheters regnskap. Problemstillingen tar følgelig utgangspunkt i et prematurt område.

2.2 Gjennomføring

2.2.1 Litteratursøk

Studien tar utgangspunkt i gjeldende lover og regnskapsstandarder. De primære rettskildene benyttet som grunnlag for oppgavens teoretiske redegjørelse, er hovedsakelig IAS 11 *Anleggskontrakter*, IAS 18 *Driftsinntekter* og IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*.

Samtidig benyttes IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap*, IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*, samt rammeverket til IASB, *Basis for Conclusions on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* og *Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers* (heretter IE). *Basis for Conclusions* forklarer bakgrunnen for kravene i IFRS 15 (BC1). Eksempler på anvendelse av ny inntektsstandard er presentert i *Illustrative Examples* (IE1). Hverken *Basis for Conclusions* eller *Illustrative Examples* er deler av IFRS 15. Begge er imidlertid utgitt av IASB i forbindelse med inntektsstandarden.

Gjeldende internasjonale regnskapsstandarder er oversatt til norsk. Oppgaven tar utgangspunkt i en samling av oversatte regnskapsstandarder utgitt av Fagbokforlaget. Senere i oppgaven henvises det kun til enkeltstandarder. Kapittelet om IFRS 15 er basert på utgivelsen fra mai 2014. Denne er per dags dato ikke oversatt til norsk. På bakgrunn av dette er definisjoner og spesifikke kriterier inkludert i oppgaven på sitt originale språk (engelsk). Definisjoner og utdrag fra standarden er tolket og forklart på norsk.

De nevnte primære rettskilder er operasjonalisert av fagpersoner fra anerkjente revisjonsselskaper. Uttalelser fra fagpersoner benyttes for å understøtte tolkning av

standardene. Sekundære rettskilder inkluderer artikler og bøker relevant for oppgavens problemstilling.

2.2.2 Metodevalg

Det må velges en metode for å innhente og anvende relevant litteratur til besvarelse av oppgavens problemstilling. Som nevnt ovenfor er juridisk metode benyttet da besvarelse av oppgavens problemstilling tar utgangspunkt i gjeldende rett og regnskapsregelverk.

Tidlig i prosessen ble det vurdert å gjennomføre intervjuer både med virksomheter som rapporterer etter IFRS, samt revisjonsselskaper med kunder som må implementere ny standard. Da standarden ennå ikke er EU-godkjent, har IFRS-rapporterende foretak per dags dato sannsynligvis minimalt med innsikt i konsekvensene standarden vil få for deres regnskapsrapportering. Dette ble bekreftet gjennom direkte kontakt med IFRS-rapporterende foretak i en bransje som er forespeilet å bli påvirket av ny standard. På bakgrunn av dette ble det ansett lite hensiktsmessig å gjennomføre intervjuer. Det ble derfor besluttet å utarbeide en ren teorioppgave. Valget om å skrive en teoretisk oppgave er også begrunnet i et ønske om å fordype seg i valgte tema. En oppgave uten innhentede data stiller andre krav til forståelse og innsikt i utvalgt teori.

Juridisk metode

Juridisk metode tar utgangspunkt i rettskildeprinsippene relevans, slutning og vekt (Monsen, 2012). Relevans går ut på å kartlegge hvilke kilder som er ansett å være relevant i juridisk argumentasjon. Her vil det både være generell relevans og spesiell relevans, der sistnevnte går på løsning av den konkrete problemstillingen. Slutning innebærer å trekke ut argumenter fra kilder for å finne svar på en rettslig problemstilling. For dette tilfellet vil den aktuelle problemstilling være å avdekke når inntekt etter IFRS 15 skal tidfestes. Vektfasen innebærer avveining av de ulike slutninger for slik å kunne utlede en rettsregel. Rettsregelen er den endelige forståelsen av rettsanvendelsesprosessen (Monsen, 2012). I avhandlingen gjennomgås de ovennevnte rettskildeprinsippene relevans, slutning og vekt for hver relevante regnskapsstandard og hver utvalgte type kundekontrakt.

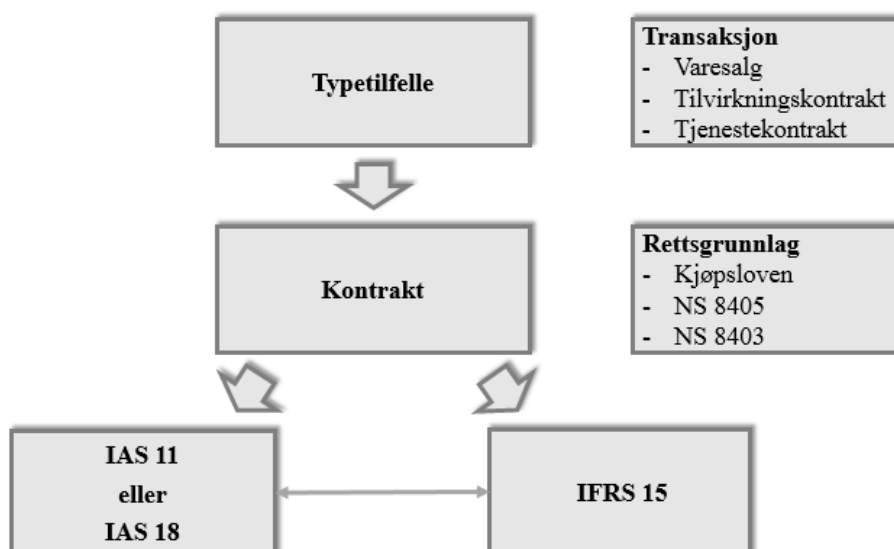
For å besvare problemstillingen som presentert under punkt 1.2, må en ta utgangspunkt i gjeldende internasjonale regnskapsstandarder. Det primære rettsgrunnlag blir følgelig

regnskapsloven § 3-9 (1), jf. de relevante regnskapsstandardene. Fremstillingen tar utgangspunkt i de nevnte regnskapsstandarder, jf. kapittel 2.2.1.

For å avklare innholdet i, og øke forståelsen for, de ulike standardene, er standardene supplert med sekundære rettsgrunnlag. De aktuelle sekundære rettsgrunnlagene er øvrig lovgivning, lovforarbeider og privates praksis, samt IASBs rammeverk og andre utgivelser fra standardsetter. Privates praksis inkluderer vitenskapelige økonomiske artikler, samt uttalelser og tolkninger utgitt av anerkjente revisjonsselskaper. Slik litteratur er utarbeidet av fagfolk med bred og dyptgående kunnskap.

Slutningsfasen identifiserer hvilke argumenter hvert rettsgrunnlag kan lede frem til, sett i lys av problemstillingen. Dette gjennom anvendelse av generelle tolkningsprinsipper. Eksempelvis vil utgangspunktet være en naturlig språklig forståelse av det enkelte rettsgrunnlag. Vektingsfasen veier de ulike slutningene mot hverandre. Utgangspunktet er de alminnelige vektprinsippene. Oppgaven vekter praksis og uttalelser fra fagpersoner tyngre. De primære rettskildene besvarer problemstillingen alene. De sekundære kildene bidrar imidlertid til økt forståelse for, og forsterkning av, tolkningen av de primære rettskildene. Når dette er gjort, er det utledet en rettsregel. I subsumsjonsfasen er rettsregelen benyttet på konkrete saksforhold (Boe, 2012). De konkrete saksforhold i denne avhandlingen er de ulike typer kundekontrakter, presentert gjennom typetilfellene. Problemstillingen lar seg dermed besvare.

2.2.3 Analyse – transaksjoner og rettsgrunnlag



Figur 2: Oppbygning av analysen

Avhandlingens analyse presenteres gjennom typetilfellene i kapittel 4. Hovedformålet med analysen av transaksjoner og rettsgrunnlag har vært å kartlegge eventuelle konsekvenser implementering av IFRS 15 får for tidfesting av inntekt fra noen utvalgte typer kontrakter. Analyse av kontraktene og identifisering av innregningstidspunkt er utført på bakgrunn av anvendelse og tolkning av gjeldende standarder og lovverk, samt annen relevant og tilgjengelig teori.

For varesalg tar analysen utgangspunkt i fire ulike typer kundekontrakter der kjøpsloven er kontraktsgrunnlaget. Attributter ved ulike former for varesalg som kan ha betydning for tidfestingen av inntekt, var utgangspunktet for valget av kontraktene. For tilvirknings- og tjenestekontrakten er det tatt utgangspunkt i standardkontrakter utarbeidet av Norges Standardiseringsforbund (NSF). Da det tidlig i prosessen med å utarbeide IFRS 15 ble forespeilet enorme konsekvenser for virksomheter med langsiktige tilvirkningskontrakter, er det spesielt interessant å undersøke hvorvidt tidfesting av inntekt fra en kontrakt som NS 8405 vil påvirkes nevneverdig av endelig versjon av standarden. Da kontrollbegrepet er vesentlig for tidfesting av inntekt etter IFRS 15, kan innregning av inntekt fra tjenester i utgangspunktet tenkes å skape utfordringer. Dette da det ikke eksisterer et fysisk, identifiserbart objekt. Ved å analysere standardkontrakter for både varesalg, tilvirkning og tjenestelevering, får oppgaven et bredere grunnlag å basere konklusjonen på.

2.3 Avsluttende fase

2.3.1 Konklusjon

Konklusjon til problemstillingen er basert på innsikt i, og analyse av, den nye inntektsstandard opp mot de utvalgte standardkontraktene. Da det for ulike kontrakter vil være ulike konsekvenser for tidfestingen av inntekt, er konklusjonen delt opp etter type kundekontrakt. Det avsluttende kapittelet presenterer dermed slutninger og avsluttende kommentarer for henholdsvis varesalg, tilvirkningskontrakter og tjenestekontrakter i egne avsnitt. Dette da det ikke vil være naturlig å konkludere overordnet og felles for tre ulike typer kontrakter.

Gjennom fordypning i IFRS 15 er det gjort interessante bemerkninger knyttet til andre aspekter enn tidfestingen av inntekt. Disse presenteres kort i et eget avsnitt i forbindelse med konklusjonen.

2.3.2 Evaluering av studien

En evaluering er her utarbeidet for å kunne si noe om studiens kvalitet. For at undersøkelsen skal være nyttig, må lesere ha tillit til de slutninger som er trukket. Dette stiller krav til innhenting, tolkning og anvendelse av litteratur.

Oppgaven er utarbeidet med utgangspunkt i vedtatte lover og regnskapsstandarder. Anvendt sekundærlitteratur er valgt ut fra både relevans og troverdighet. Supplerende litteratur anvendt til tolkning av regnskapsstandardene er utarbeidet av fagfolk med utgangspunkt i primærkilden IFRS 15. Dette styrker reliabiliteten til oppgavens anvendte rettskilder.

Anvendt metode anses velegnet til å besvare oppgavens problemstilling. IFRS-rapporterende foretak er ikke pliktige å på nåværende tidspunkt ha en forståelse for konsekvensene standarden vil medføre. Å henvende seg til foretak som etter hvert må innarbeide IFRS 15 i sine rutiner, ble ansett lite hensiktsmessig. For å imøtese oppgavens formål er dermed juridisk metode ansett mest passende.

Oppgavens resultater kan kun gjøres gjeldende for de kontraktstyper denne undersøkelsen analyserer. Slutningene en kommer frem til gjennom juridisk metode er utledet med utgangspunkt i de vedtatte lover, samt gjeldende og fremtidig regnskapsstandard. Det vil derfor ikke være nødvendig å drøfte og vurdere kvalitetskriteriene validitet og reliabilitet slik en gjør ved bruk av samfunnsvitenskapelige og økonomiske forskningsmetoder. Dersom andre hadde tatt utgangspunkt i de samme regnskapsstandarder og rettskilder for å besvare oppgavens problemstilling, burde slutningene være tilsvarende de denne besvarelsen avdekker.

3. Teori

Teorikapittelet redegjør for oppgavens faglige forankring. Kapittelet trekker frem relevant teori og aktuelle begreper for besvarelse av problemstillingen. Innledningsvis presenteres IFRS som regnskapsspråk. Den øvrige teoretiske gjennomgangen tar utgangspunkt i de gjeldende internasjonale regnskapsstandarder, samt IFRS 15.

3.1 IFRS – Internasjonale regnskapsstandarder

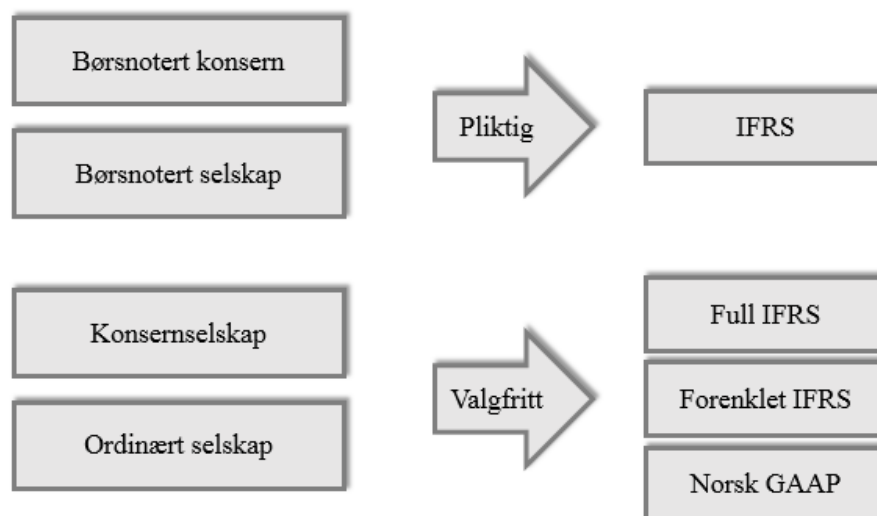
IFRS er internasjonale standarder for avleggelse av finansregnskap. IASC (International Accounting Standards Committee) ble etablert i 1973 med formål å etablere et globalt regnskapsspråk uavhengig av geografisk tilknytning (Kvifte, 2014a). Organisasjonen utarbeidet internasjonale standarder benevnt IAS (International Accounting Standards), samt fortolkninger kalt SIC (Standing Interpretation Committee). I 2001 ble det vedtatt endringer i IASC som blant annet medførte at organisasjonen fikk navnet IASB. Organisasjonen fikk et nytt styre som skulle arbeide videre med å utvikle nye regnskapsstandarder, nå med benevnelsen IFRS (Wik og Melle, 2001). Fortolkningene IASB utarbeider, får tittelen IFRIC (International Financial Reporting Issues Committee). Fortolkningsorganet IFRIC utgir tolkningsuttalelser om blant annet ulike regnskapsstandarder (Fardal, 2007b). Flere relevante problemstillinger er omtalt i fortolkningene.

3.1.1 IFRS i Norge

IFRS-forordningen fra 2002 påla samtlige børsnoterte foretak innenfor EU å anvende internasjonale regnskapsstandarder (både IAS og IFRS) i konsernregnskapene for regnskapsår fra og med 2005 (EF nr. 1606/2002). Gjennom EØS-avtalen plikter norske børsnoterte foretak å utarbeide konsernregnskap etter IFRS (rskl. § 3-9 (1)). I tillegg er IFRS gjeldende for virksomheter med verdipapirer notert i et regulert marked, eksempelvis på Oslo Børs. Fra og med 2011 ble alle norske børsnoterte foretak pliktige å utarbeide både konsern- og selskapsregnskapet i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene (Myrbakken og Haakanes, 2015).

Regnskapslovens tosporssystem tillater norske virksomheter å utarbeide regnskap etter IFRS (Ot. prp. nr. 39 (2004-2005) side 29). Dette innebærer anledning til frivillig bruk av IFRS både i konsern- og selskapsregnskapet for foretak som ikke er notert på børs (rskl. § 3-9 (3) og (4)). Disse har med andre ord rett, men ikke plikt, til å benytte IFRS. Slik innretting er hensiktsmessig for virksomheter med utenlandske eiere, samt foretak som vurderer

børsnotering (Kvifte, 2006). Rskl. § 3-9 viser til IFRS-forskriften som regulerer hvilke internasjonale standarder norske foretak kan anvende. Finansregnskapet må overholde samtlige internasjonale standarder for å hevde å være utarbeidet i tråd med IFRS (IAS 1.16).



Figur 3: Anvendelse av IFRS i norsk regnskapslovgivning.

3.1.2 Kvalitetskrav til regnskapet

Regnskapet fungerer som et informasjonssystem. Gjennom regnskapet kommuniserer virksomheter viktig økonomisk informasjon til en rekke interessenter. IASB fremhever at formålet med et regnskap er å utarbeide finansiell informasjon som kan fungere som beslutningsgrunnlag for ulike regnskapsbrukere (IAS 1.9). Potensielle investorer og andre interessenter gjør sine vurderinger av virksomheters økonomiske utvikling og finansielle stilling, på bakgrunn av tilgjengelig regnskapsinformasjon (Langli, 2010). For at regnskapsbrukere skal kunne benytte regnskapet som beslutningsgrunnlag, og at beslutningene skal være rasjonelle, stiller standardsetter krav til utforming av regnskapet. På bakgrunn av dette presenterer IASB ulike kvalitetskrav til regnskapet.

Haugnes og Mamelund (2010) trekker frem relevans og validitet som IFRS-regnskapets grunnleggende kvalitetskrav. Regnskapet må tilfredsstillere nevnte primærkrav for å gi beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne (Kvifte og Johnsen, 2008). Relevans operasjonaliseres som regnskapsbrukernes nytteverdi (Kristoffersen, 2008).

Regnskapsinformasjonen er relevant dersom den evner å påvirke interessentenes beslutninger og vurderinger om en virksomhet (Stenheim, 2008). En vurderer gjerne relevanskriteriet ut fra investorperspektivet. Videre må informasjonen i regnskapet være aktuell, samt uten vesentlige feil og mangler. Regnskapsbrukeren må kunne ha tillit til at informasjonen i regnskapet er

korrekt. Pålitelighet innebærer at informasjonen er nøytral, valid og verifiserbar (Kvifte og Johnsen, 2008). Sammenlignbarhet og forståelighet er egenskaper som skal forsterke nytten av den finansielle informasjonen (Haugnes og Mamelund, 2010).

I IFRS er hovedfokus å tilfredsstille informasjonsbehovet til investorer. Investor er den sentrale regnskapsbruker. En antar at øvrige interessenter får tilstrekkelig informasjon gjennom at investor får dekket sine behov. Basert på tilgjengelig regnskapsinformasjon vurderer eiere hvorvidt en skal foreta nye investeringer, eller om en skal trekke seg ut av virksomheten. Pålitelig regnskapsinformasjon er vesentlig både for investeringsformål og for kontroll. Ler og Puri (2014) betegner inntektsbaserte resultatmål som viktige nøkkeltall for egenkapitaleiere. Dette for å kunne vurdere investeringers lønnsomhet. Investor er interessert i å se hvordan eventuelle investeringer har utviklet seg, og vil utvikle seg fremover. Følgelig er investor opptatt av løpende verdier. Bruk av virkelige verdier understreker slik investororientering (Stenheim og Madsen, 2014). Oppnådde resultater gir en indikasjon på ledelsens evner til å omsette et selskaps kapital (Kvifte og Johnsen, 2008). Regnskapet fungerer dermed også som en kontroll av ledelsen.

3.1.3 Det konseptuelle rammeverket

For å redusere lokale vurderinger og tolkninger av regnskapsstandardene, har IASB utarbeidet et rammeverk for regnskapsføring. Det konseptuelle rammeverket presenterer definisjoner og prinsipper som produksjon av finansregnskapet skal bygge på. Rammeverket er et resultat av mangler i eksisterende standarder utgitt av IASB (Kvifte og Johnsen, 2008). IASB arbeider i dag med å utarbeide et nytt rammeverk for regnskapsføring etter IFRS (IASB, 2013). Dette for å oppdatere gjeldende rammeverk, samt forbedre uklare og utdaterte områder.

Dersom en regnskapsmessig problemstilling ikke er regulert av en gjeldende standard eller fortolkning, tillater IASB bruk av skjønn (IAS 8.10). Løsningen må gi regnskapsbruker relevant og pålitelig informasjon om transaksjonen, jamfør kvalitetskravene.

Regnskapsprodusent kan avklare eventuelle regnskapsmessige uklarheter ved hjelp av rammeverket (IAS 8.11). Standardsetter gir også anledning til å benytte veiledning fra etablert bransjepraksis (IAS 8.12). Tolkingsprosessen tar dermed utgangspunkt i kildehierarkiet.

Det konseptuelle rammeverket til IASB er balanseorientert (Fardal, 2007a). For å balanseføre en regnskapspost må den tilfredsstillende definisjonen av en eiendel eller gjeld.

Regnskapsprodusent resultatfører øvrige poster direkte.

I det konseptuelle rammeverket er en eiendel definert som:

«An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.»

(IASB Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 (heretter CF) 4.4a)

En eiendel er en ressurs kontrollert av en virksomhet. Kontroll er dermed et nødvendig kriterium for å ha eierskap over en eiendel. Eiendelen er samtidig et resultat av en tidligere hendelse. Kvifte og Johnsen (2008) fremhever at kravet om tidligere hendelse trekker definisjonen mot transaksjonsbasert regnskapsføring. Videre innebærer definisjonen en forventning om at eiendelen i fremtiden tilfører virksomheten økonomiske fordeler. Dette innebærer at positive netto kontantstrømmer er påregnet. Følgelig er det ikke anledning til å balanseføre utgifter som ikke ventes å tilføre økonomiske fordeler, som eiendel.

Rammeverket definerer en gjeldspost som:

«A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.»

(CF 4.4b)

En gjeldspost er en nåværende forpliktelse. En virksomhet er forpliktet til å gi fra seg fordeler knyttet til dens eksisterende ressurser. Forpliktelsen er et resultat av en tidligere hendelse. Egenkapital utgjør residualen mellom de totale eiendels- og gjeldsposter.

Et kjennetegn ved IFRS er at inntekter, kostnader og dermed resultat, er definert som endringer i eiendeler og gjeld. Balansepostenes definisjoner avgjør dermed tidfestingen av inntekter og kostnader.

Inntekt er i det konseptuelle rammeverket definert som:

«The definition of income encompasses both revenue and gains. Revenue arises in the course of the ordinary activities of an entity and is referred to by a variety of different names including sales, fees, interest, dividends, royalties and rent.»

(CF 4.29)

I henhold til ovennevnte definisjon består inntekt («income») av både driftsinntekter og gevinster. Det er fremhevet at driftsinntektene har opphav i virksomhetenes ordinære aktiviteter. Slik transaksjonsbasert inntekt knytter seg både til salg av varer og tjenester. En transaksjon er en avtale mellom to eller flere parter om levering av en vare eller en ytelse i bytte mot et vederlag. På transaksjonstidspunktet overfører virksomheten avtalte verdier til kunden. Leveringsforpliktelsen er oppfylt ved overføring av verdi til kunde. Slik verdioverføring genererer inntekt. Innregningstidspunktet oppstår ved gjennomføring av den økonomiske transaksjonen. For varer er leveringstidspunktet kritisk for når selger skal innregne vederlaget mottatt fra kunden. Tjenester er gjerne utført over tid. Regnskapsprodusent kan normalt innregne inntekt fra tjenester etter hvert som det oppstår krav på vederlag.

For inntektsposter er det to aspekter som må vurderes. Inntekten må tidfestes til riktig periode. Videre må inntektens størrelse måles pålitelig. I tråd med periodiseringsprinsippet skal regnskapsprodusent innregne inntekt når definisjonen av inntekt, samt innregningskriteriene i rammeverket, er oppfylt (IAS 1.28).

Innregningskriteriene for inntekt er i rammeverket definert som:

«Income is recognised in the income statement when an increase in future economic benefits related to an increase in an asset or a decrease of a liability has arisen that can be measured reliably.»

(CF 4.47)

IFRS presenterer to overordnede innregningskriterier for poster som tilfredsstill definisjonen til et av elementene i regnskapet. For å regnskapsføre en transaksjon må det være mulig å måle verdien pålitelig. Det er dermed ikke anledning til å innarbeide en post i regnskapet ved problemer med å fastsette verdien pålitelig. Om pålitelig måling ikke er mulig, vil en imidlertid informere om transaksjonen i regnskapets noter (CF 4.41). Samtidig må det

eksistere en sannsynlighet for at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til den enkelte posten vil tilflyte foretaket (CF 4.38). Grunnet usikkerhet ved fremtidig utvikling, er utgangspunktet en sannsynlighetsvurdering av de økonomiske fordelene. Kristoffersen (2008) trekker frem at det på tidspunktet for innregning må eksistere en rett til fordelen, selv om fordelen er knyttet til fremtiden.

Rammeverket definerer måling som:

«Measurement is the process of determining the monetary amounts at which the elements of the financial statements are to be recognised and carried in the balance sheet and income statement. This involves the selection of the particular basis of measurement.»

(CF 4.54)

Måling av en regnskapspost innebærer å fastsette verdien av poster en skal innregne i regnskapet. IASB tillater bruk av flere ulike målemetoder avhengig av hva en skal måle. Avhandlingen behandler måling av inntektspostens størrelse på et overordnet nivå.

3.2 IAS 11 Anleggskontrakter

3.2.1 Virkeområde og definisjoner

IAS 11 regulerer innregning av inntekter og kostnader fra en anleggskontrakt. Standarden er utarbeidet for entreprenørers behandling av anleggskontrakter i finansregnskapet (IAS 11.1). Selskaper i bygg- og anleggsbransjen inngår og fullfører ofte kontrakter i ulike regnskapsperioder. Regnskapsprodusent skal innregne anleggskontraktens inntekter og kostnader i regnskapet over kontraktperioden (Ronæss, 2014). IAS 11 veileder til fordeling av kontraktinntekter og tilhørende kostnader i de aktuelle periodene.

IAS 11 definerer en anleggskontrakt som:

«En anleggskontrakt er en kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett innbyrdes forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk.»

(IAS 11.3)

Definisjonen stiller krav om at en kontrakt må foreligge. For at IAS 11 skal komme til anvendelse må kontrakten innebære tilvirkning. Begrepet anleggskontrakt inkluderer både tilvirkning av en enkeltstående eiendel, og eiendeler som samlet utgjør en helhet. Av dette kan en forstå at standarden kun er gjeldende for tilfeller der selger produserer, bearbeider eller omformer noe til et produkt som bærer betegnelsen eiendel eller eiendeler. Definisjonens bruk av begrepene eiendel og eiendeler, er et krav om at produktet er identifiserbart. Ronæss (2014) fremhever at «særlig fremforhandlet for tilvirkning av en eiendel» ekskluderer vanlig vareproduksjon for salg, dersom dette ikke baserer seg på fremforhandlede kontrakter. Ved ordinær vareproduksjon henviser standardsetter til IAS 18. IAS 11 regulerer i tillegg tjenestekontrakter i tilknytning til anleggskontrakter (IAS 18.4).

Anleggskontrakter omfatter fastpriskontrakter og kost-pluss-kontrakter (IAS 11.3). Fastpriskontrakter regulerer tilvirkning av eiendeler basert på en forhåndsbestemt fastpris for den totale kontrakten eller per tilvirkede enhet (IAS 11.3). Ved kost-pluss-kontrakter får entreprenøren refundert medgåtte utgifter, i tillegg til et fastsatt honorar (IAS 11.3).

I utgangspunktet skal en benytte IAS 11 på hver spesifikke anleggskontrakt. Imidlertid er det i enkelte tilfeller anbefalt å separere kontrakten i flere elementer og behandle disse separat (IAS 11.7). I andre situasjoner kan det være nødvendig å behandle flere kontrakter under ett, eksempelvis dersom kontraktene er del av et felles prosjekt (IAS 11.9b). Ronæss (2014) trekker frem at slike tilfeller krever skjønnsmessig vurdering.

3.2.2 Innregning og måling

Innregning

Løpende avregnings metode er utgangspunktet for regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter. Dette innebærer innregning av inntekt etter fullføringsgrad (IAS 11.25). IAS 11 tillater dermed innregning av inntekt før transaksjonstidspunktet. Fullføringsgraden estimeres ut fra kontraktens fremdrift og skal reflektere utført arbeid (IAS 11.30). Perioderegnskapet presenterer følgelig forholdsvis fremdrift av det totale avtalte arbeidet. Kontraktinntektene sammenstilles med påløpte kontraktsutgifter. Slik tidfesting av inntekter og kostnader gir et riktig bilde av virksomhetens aktiviteter i perioden.

For å estimere fullføringsgrad kan en benytte en av følgende tre metoder:

- a) *«forholdet mellom hittil påløpte kontraktsutgifter for utført arbeid og de estimerte totale kontraktsutgiftene,*
- b) *kartlegging av utført arbeid, eller*
- c) *fullføring av en fysisk del av kontraktsarbeidet.»*

(IAS 11.30)

Det skal ikke innregnes overskudd dersom kontraktens utfall ikke kan estimeres pålitelig (IAS 11.33). I tilfeller der det hefter usikkerhet ved utfallet, skal entreprenøren benytte løpende avregning uten fortjeneste (Ronæss, 2014). Dette innebærer å kun innregne driftsinntekter tilsvarende påløpte kontraktutgifter dersom en forventer å få utgiftene dekket (IAS 11.32a). Kontraktutgiftene tidfestes til perioden de påløp (IAS 11.32b). Ved forventning om at inntektene ikke vil dekke tilhørende utgifter, må det overstigende kostnadsføres. IAS 11 tillater ikke innregning etter fullført kontrakts metode (Wiig, 2002).

Regnskapsprodusent skal innregne periodens kontraktinntekter fra utført arbeid, som driftsinntekt i resultatregnskapet (IAS 11.26). Innregningskriteriene fastsatt i rammeverket er gjeldende for innregning av driftsinntekter fra anleggskontrakter. Det må være sannsynlig at inntektene vil skape økonomiske fordeler for foretaket. Standarden stiller videre krav om pålitelig måling av inntektens størrelse (IAS 11.22).

Måling av inntektens størrelse

Anleggskontrakter strekker seg ofte over flere regnskapsperioder. Langsiktige kontrakter krever periodisk gjennomgang (Ronæss, 2014). Dette innebærer en vurdering ved regnskapsperiodens slutt så lenge kontrakten løper. Det er stor usikkerhet knyttet til langsiktige kontrakter, spesielt i begynnelsen av kontraktsperioden. Dette da både kontraktinntekter og kontraktkostnader avhenger av fremtidige hendelser. Skjønnsmessige vurderinger og bruk av estimater, preger følgelig den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter.

«Kontraktinntekter skal omfatte

- a) *det opprinnelige inntektsbeløpet som ble avtalt i kontrakten, og*
- b) *forandringer i kontraktarbeid, krav og innsatsgodtgjørelser*
 - i) *i den utstrekning det er sannsynlig at de vil føre til driftsinntekter, og*
 - ii) *det er mulig å måle disse på en pålitelig måte.»*

(IAS 11.11)

Virkelig verdi av mottatt vederlag, eller vederlag entreprenøren har til gode hos kunden, er å regne som kontraktinntekt (IAS 11.12). Kontraktinntekten kan bestå av elementer som blant annet kontraktspris, tilleggsordre og innsatsgodtgjørelse (Ronæss, 2014). Total kontraktinntekt er i utgangspunktet inntekt som fremkommer av en kontrakt. Ofte oppstår imidlertid både tilleggs- og endringsarbeider. Dette kan gi opphav til tilleggsvederlag utover opprinnelig avtalt kontraktspris. Innregnet kontraktinntekt skal reflektere periodens opptjente inntekt. For å beregne periodens opptjente kontraktinntekt, multipliseres totale kontraktinntekter med estimert fremdriftsprosent.

Regnskapsprodusent kan benytte to overordnede metoder for måling av opptjent kontraktinntekt, henholdsvis input- og outputmetoder. Inputmetoder måler bruk av innsatsfaktorer, eksempelvis timer, materialer og lønn (Ronæss, 2014). Outputmetoder måler inntjeningen basert på ferdigproduserte og leverte varer og tjenester.

3.2.3 Krav til noteinformasjon

En virksomhet plikter å informere i noter til regnskapet om hva de innregnede kontraktinntektene omfatter. Videre stiller IAS 11 krav om opplysninger om metoder anvendt ved beregning av inntektens størrelse og fullføringsgrad (IAS 11.39).

3.3 IAS 18 Driftsinntekter

3.3.1 Virkeområde og definisjoner

IAS 18 er hovedstandarden for innregning av inntekt innen IFRS (Ler og Puri, 2014). Standarden regulerer inntekt generelt. IAS 18 omfatter både innregning av inntekt fra varesalg, tjenesteyting, samt renteinntekter, royalties og utbytte fra andres bruk av virksomheters eiendeler. Gevinster er ikke omfattet av standarden.

IAS 18 definerer driftsinntekt som:

«Driftsinntekter er bruttotilgang av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i løpet av regnskapsperioden som følge av den ordinære virksomheten når denne fører til økt egenkapital, bortsett fra økninger som gjelder innskudd fra eiere.»

(IAS 18.7)

Definisjonen tilsvarer omtrent inntektsdefinisjonen i rammeverket (Ler og Puri, 2014). En forskjell er imidlertid bruk av ordet «bruttotilgang». Bruttotilgang er inntjeningen når tilhørende kostnader ikke er hensyntatt. Videre avgrenser begrepet driftsinntekter til å gjelde den andel som tilfaller virksomheten. Inntekten omfatter dermed ikke beløp innkrevd på vegne av tredjemann, eksempelvis skatter, merverdi- og andre avgifter (IAS 18.8). Slike poster medfører ingen økning av egenkapital, og vil derfor ikke påvirke inntekten.

Driftsinntekter er inntekt med opphav i virksomheters ordinære driftsaktiviteter. IAS 18 omfatter driftsinntekt knyttet til både salg av varer og tjenester. Varer virksomheter selv produserer for salg, samt varer kjøpt inn for videresalg, er i denne sammenheng omfattet av varebegrepet (IAS 18.3). Yting av tjenester knytter seg som regel til avtale om utførelse av et oppdrag i løpet av et avtalt avgrenset tidsrom (IAS 18.4).

3.3.2 Innregning og måling

Et av hovedfokusene i IAS 18 er tidspunktet for innregning av inntekt. Hovedregelen er at inntekt skal innregnes når det foreligger pålitelig måling av vederlagets størrelse, samt en sannsynlighet for at de økonomiske fordelene vil tilflyte virksomheten. En skal normalt benytte nevnte innregningskriterier på hver enkelt transaksjon. Det kan imidlertid være tilfeller der det er fornuftig å dele opp en transaksjon i flere ulike elementer. I slike situasjoner må en benytte innregningskriteriene for hvert element i transaksjonen (IAS 18.13). Ler og Puri (2014) trekker frem at regnskapsprodusenter må søke ytterligere informasjon gjennom kildehierarkiet i tilfeller der IAS 18 ikke gir tilfredsstillende veiledning til regnskapsmessig behandling av en transaksjon. IAS 18 stiller ulike krav til innregning av inntekt fra varesalg og salg av tjenester.

Innregning av inntekt fra varesalg

Gjesdal, Kvaal og Kvifte (2006) fremhever at utgangspunktet for innregning av inntekt er tidspunktet for overgang av risiko fra selger til kjøper. For å innregne inntekt fra varesalg, må samtlige vilkår være oppfylt:

- a) *«foretaket har overført betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til kjøperen,*
- b) *foretaket står ikke lenger for den løpende forvaltningen som vanligvis forbindes med eierskap, og har heller ikke faktisk kontroll over de solgte varene,*
- c) *inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,*

- d) *det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen vil tilflyte foretaket, og*
- e) *utgiftene som er påløpt eller vil påløpe i forbindelse med transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte.»*

(IAS 18.14)

For å vurdere hvorvidt risikoer og fordeler knyttet til eierskapet av en vare er overført til kjøper, må en undersøke omstendighetene rundt selve transaksjonen (IAS 18.15). Tidspunkt for overføring av risiko og fordeler er ofte sammenfallende med fysisk levering eller tidspunkt for overføring av juridiske rettigheter tilknyttet varen (IAS 18.15). I tilfeller der selger beholder en betydelig del av risikoen ved varen, kan en ikke innregne driftsinntekt fra denne (IAS 18.16). Imidlertid kan selgere, dersom de kun beholder en ubetydelig del av risikoen, innregne inntekt fra salget (IAS 18.17). Regnskapsprodusent må i slike tilfeller foreta en vurdering av til hvilken grad risiko tilknyttet varen er overført til kjøper.

Dersom kjøper har rett til å returnere en vare, foreligger en usikkerhet knyttet til hvorvidt inntekten fra varesalget vil tilflyte foretaket. I slike tilfeller trekker standarden frem at en kun kan innregne inntekt dersom regnskapsprodusent benytter et pålitelig estimat på andel varer en antar kommer i retur. Hensynet til fremtidige returer er synliggjort som en forpliktelse i balansen.

Innregning av inntekt fra tjenester levert over tid

Ved tjenestelevering er kravet om pålitelig måling tilfredsstilt når samtlige vilkår er oppfylt:

- a) *«inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,*
- b) *det er sannsynlig at de økonomiske fordelene tilknyttet transaksjonen vil tilflyte foretaket,*
- c) *transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av regnskapsperioden kan måles på en pålitelig måte, og*
- d) *utgiftene som er påløpt i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for at transaksjonen skal fullføres, kan måles på en pålitelig måte.»*

(IAS 18.20)

Når vilkårene ovenfor er tilfredsstilt, kan tjenesteleverandør innregne inntekten.

Tjenesteleverandør innregner inntekt relatert til tjenestelevering i samsvar med transaksjonens fullføringsgrad ved regnskapsperiodens slutt (IAS 18.20). Slik innregningsmetode er betegnet

løpende avregning (IAS 18.21). Fullføringsgraden er et mål på utførte tjenester (IAS 18.24). Ved bruk av løpende avregning reflekterer inntekten i resultatregnskapet periodens inntjening fra leverte tjenester.

IAS 18.24 åpner for valg av flere metoder for beregning av fullføringsgrad. Standarden gir ikke konkret veiledning til beregning av fullføringsgraden. Tjenesteleverandør benytter estimater for å løpende beregne fullføringsgraden. Inntekt innregnes lineært i tilfeller der en tjeneste skal være fullført på et gitt tidspunkt, men der arbeidet kan utføres til ulike tidspunkt i det angitte avgrensede tidsrommet (IAS 18.25). Dette med mindre en annen metode gir et bedre bilde av virksomhetens inntjening.

Måling av inntektens størrelse

Pålitelig måling er en forutsetning for å kunne innregne inntekt. IAS 18 er transaksjonsbasert (IAS 18.9). Dette på tross av at IFRS er balanseorientert, og i utgangspunktet basert på verdibasert regnskapsføring. Inntekt fra salg av varer og tjenester måles til virkelig verdi av det vederlaget en forventer å motta fra kunde (IAS 18.9). Virkelig verdi måles etter armlengdes avstand-prinsippet (IAS 18.7). Dette innebærer et estimat på hva varen eller tjenesten kan omsettes for på markedet. Armlengdes avstand kan forstås som et objektivt og pålitelig mål på verdien av varen eller tjenesten.

Virkelig verdi fremkommer normalt eksplisitt av kontrakten mellom selger og kjøper. Eventuelle rabatter og prisavslag skal være hensyntatt i den fastsatte verdien (IAS 18.10). Dette medfører at verdien normalt er sammenfallende med det beløpet virksomheten mottar fra kunden. Ved kreditt, enten rentefritt eller med rente lavere enn markedsrenten, må en diskontere fremtidige innbetalinger på den implisitte rentesatsen for å måle inntektens verdi (Ler og Puri, 2014).

Løpende avregning gir relevant informasjon om periodens inntjening. Metoden forutsetter imidlertid at både inntekter og fullføringsgrad kan måles pålitelig. Standarden stiller videre krav til pålitelig måling av tjenesteleverandørens påløpte og forventede utgifter i forbindelse med transaksjonen. Fullført kontrakts metode er et alternativ til løpende avregning. Denne måten å innregne inntekt på, er imidlertid lite benyttet da den gir svingninger i resultatet (Edstrøm, Rafen, Husby, Haukaas og Rødal, 2009).

Dersom inntekt knyttet til en spesifikk kontrakt ikke kan måles pålitelig, skal regnskapsprodusent kun innregne den andel som tilsvarer inndekkede kostnader (IAS 18.26). Med andre ord skal det ved usikkerhet ikke vises et eventuelt overskudd i regnskapet. Dersom en antar at påløpte kontraktsutgifter ikke vil inndekkes, skal det ikke innregnes driftsinntekt. Ved usikkerhet rundt kundens evne til å innfri sin betalingsforpliktelse, vil ubetalt beløp dermed ikke justere det allerede innregnede inntektsbeløpet. I stedet føres eventuelt ubetalt vederlag som kostnad (IAS 18.22).

Oppsummering

På bakgrunn av ovennevnte ser en at det kritiske for innregning av inntekt fra varesalg er tidspunktet for overføring av risiko. For tjenester er pålitelig måling av fullføringsgrad vesentlig. Videre vil tidspunktet der kjøper overtar muligheten til å motta de økonomiske fordelene fra den overførte varen eller tjenesten, definere innregningstidspunktet.

3.3.3 Krav til noteinformasjon

Inntektsbeløp fra varesalg og tjenesteytelser skal fremkomme separat i notene (IAS 18.35b). Tjenesteleverandører skal i noter til regnskapet opplyse om metoder benyttet ved fastsettelse av fullføringsgrad (IAS 18.35a).

3.4 IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*

3.4.1 Bakgrunnen for IFRS 15

Det eksisterer ikke bransjespesifikke standarder i IFRS. På bakgrunn av dette forstår en kriteriene for innregning av inntekt med utgangspunkt i de ulike relevante og generelle standardene. IASB har per i dag to overordnede standarder, samt flere fortolkninger, for regnskapsmessig behandling av inntekt. Imidlertid er disse kritisert for å bygge på resultatbaserte prinsipper (Fardal, 2009). Dette strider mot det balanseorienterte rammeverket IFRS bygger på.

IAS 11 er kort og lite omfattende. Standarden stiller krav til bruk av både skjønn og estimater ved måling av inntektens størrelse og fastsettelse av fullføringsgrad (Ronæss, 2014). Etter IAS 18 er risiko stikkordet for innregningstidspunktet ved salg av varer. Risikooverføring er imidlertid ikke nødvendigvis sammenfallende med produksjonen og dermed de underliggende aktiviteter. Dette kan føre til at inntektsposten ikke viser et korrekt bilde av aktivitetene som utføres. En konsekvens er da et regnskap som gir feilaktig uttrykk for virksomhetens

verdiskapning. Ler (2009) hevder at IAS 18 er lite konkret, og at den utelater viktige problemstillinger. Standarden er forholdsvis kort, og inneholder begrenset med detaljregler. I praksis er standarden blitt tolket på ulike måter. Konsekvensen av dette er at liknende økonomiske hendelser er ført ulikt. Dette gjelder spesielt for komplekse transaksjoner (IFRS 15.IN4).

Kvifte og Puri (2014) peker på at nåværende inntektsstandarder i IFRS både er mangelfulle og inkonsistente. Noe av kritikken mot dagens praksis, er rettet mot ulike tolkninger av innregningstidspunktet. På bakgrunn av vag veiledning i IFRS, benytter regnskapsprodusenter skjønn og subjektive vurderinger ved fastsettelse av innregningstidspunkt samt kartlegging av risikoovergang. Dette begrenser muligheten for sammenligning av regnskaper. En av årsakene til at kontrollbegrepet etter IFRS 15 blir avgjørende, er målet om konsistens i innregningen mellom virksomheter. Tanken er at kontrolloverføring er lettere å identifisere enn risikoovergang (BC118b). Målet om sammenlignbarhet skal med IFRS 15 være mer oppnåelig.

Ettersom IFRS er investororientert, er et av målene med IFRS 15 å gjøre det enklere for denne interessentgruppen å foreta korrekte vurderinger i forkant av sine investeringer (McConnell, 2014). Muligheten for å sammenligne inntekt fra kundekontrakter har derfor vært mye av bakgrunnen for utarbeidelsen av IFRS 15 (IFRS 15.IN5c).

Notekravene i de nåværende inntektsstandardene innen IFRS, har vært gjenstand for kritikk. Kritikken retter seg mot at notekravene gjør det vanskelig å forstå bakgrunnen for virksomheters inntekt. Videre hevdes det å være lite sammenheng mellom notekravene til inntekt og notekravene til øvrige regnskapsposter.

På bakgrunn av ovennevnte inngikk IASB i 2002 et prosjekt med FASB om å utarbeide en felles inntektsstandard. Formålet med samarbeidsprosjektet har vært å innføre en helhetlig modell for innregning av inntekt, gjeldende for virksomheter som fører regnskap etter både IFRS og US GAAP.

3.4.2 Formål og virkeområde

Målet med IFRS 15 er å introdusere en modell for regnskapsmessig behandling av inntekt, gjeldende for alle typer virksomheter, uavhengig av geografisk tilhørighet og bransje (Kvifte

og Puri, 2014). IFRS 15 tilbyr et robust og helhetlig rammeverk for innregning av inntekt fra alle typer kundekontrakter (McConnell, 2014). Dette inkluderer kontrakter med varer, tjenester og anleggskontrakter. IFRS 15 benytter begrepet eiendel som en fellesbetegnelse for både varer og tjenester (IFRS 15.33). Eiendelen kan være enten materiell eller immateriell (IFRS 15.B5).

IFRS 15.1 presenterer standardens hovedformål. Standarden søker å etablere prinsipper som alle typer virksomheter skal kunne anvende for å gi relevant informasjon til brukerne av regnskapet. Informasjonen skal både omfatte inntektens størrelse og tidspunkt for innregning. Kjerneprinsippet i IFRS 15 er at inntekt skal innregnes på en slik måte at den viser overføringen av kontraktsfestede varer og tjenester til kunde. Inntekten skal reflektere vederlaget virksomheten forventer å motta i bytte av eiendelen (IFRS 15.2). IASB fremhever viktigheten av at inntekt reflekterer den reelle verdiskapningen, da resultat, og dermed inntektsposten, ofte benyttes som beslutningsgrunnlag for investorer (IFRS 15.IN4).

IFRS 15 gjelder for samtlige kundekontrakter, bortsett fra kundekontrakter som faller inn under virkeområdet til andre standarder. Dersom en kundekontrakt omfattes av både IFRS 15 og andre gjeldende regnskapsstandarder, må regnskapsprodusent vurdere hvilken standard som skal benyttes. Vurderingen må ta utgangspunkt i den standarden som best regulerer den aktuelle kundekontrakten (IFRS 15.7a). IFRS 15 skal ikke anvendes for blant annet leiekontrakter, forsikringskontrakter og finansielle instrumenter (IFRS 15.5).

3.4.3 Utviklingen av IFRS 15

IFRS 15 er utviklet i en tidsperiode på over ti år. IASB og FASB har gjennom sitt samarbeid utarbeidet flere forslag til den nye inntektsstandard. Forslagene er sendt på høring, og prosjektet har skapt engasjement blant flere interessentgrupper (Haugnes og Bernhoft, 2013).

Tabell 1: Oversikt over samarbeidsprosjektets milepæler

Dato	Utvikling
Juni 2002	Fellesprosjektet mellom IASB og FASB startet
19. desember 2008	Diskusjonsnotatet <i>Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers</i> ble publisert

24. juni 2010	Det første høringsutkastet <i>Revenue from Contracts with Customers</i> ble publisert
14. november 2011	Det andre høringsutkastet <i>Revenue from Contracts with Customers</i> ble publisert
28. mai 2014	Endelig utgave av IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i> ble publisert

Diskusjonsnotat 2008

Diskusjonsnotatet introduserte en femstegsmodell for regnskapsmessig behandling av inntekt. Et av formålene med den nye standarden var å tilpasse innregningen av inntekt etter de generelle prinsippene i det konseptuelle rammeverket. Diskusjonsnotatet la et balanseorientert syn til grunn. Kundekontrakten ble introdusert, og et kontraktbasert prinsipp for innregning av inntekt ble presentert (BC4). En kontrakt inneholder forpliktelser for en virksomhet til å levere enten varer eller tjenester til en kunde. De ulike leveringsforpliktelsene skulle basert på diskusjonsnotatet verdsettes ved å allokere total kontraktspris til hvert av elementene i kontrakten. Inntekt innregnes ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsene (BC5). Oppfyllelse av leveringsforpliktelsene skulle være sammenfallende med kundens kontroll. Kontrollbegrepet som definisjon på innregningstidspunkt ble dermed presentert allerede i diskusjonsnotatet. Diskusjonsnotatet presiserte skillet mellom overføring av kontroll, og overføring av risiko (Fardal, 2009).

I diskusjonsnotatet omfattet begrepet eiendel både varer og tjenester. Hvorvidt en tjeneste kan være ensbetydende med en eiendel, er kritisert. Endelig standard benytter som nevnt likevel begrepet eiendel om både varer og tjenester.

Fardal (2009) trekker frem at inntekt etter *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers* skal innregnes i regnskapet som leverandørens netto kontraktsposisjon. Ved inngåelse av et kontraktsforhold, pådrar virksomheten seg en forpliktelse til å levere en vare eller tjeneste. Samtidig får virksomheten rett på å motta vederlag fra kunden. Netto kontraktsposisjon er forholdet mellom forpliktelsene og rettighetene som følger av kundekontrakten. Posisjonen endres ved levering av vare eller tjeneste, og etter hvert som kunden betaler inn avtalt vederlag. Innregning av inntekt tar utgangspunkt i netto kontraktsposisjon. Det er kun endringer som skyldes oppfyllelse av kontraktens leveringsforpliktelser som danner grunnlag for innregning av inntekt i regnskapet.

En gjennomgående tilbakemelding på diskusjonsnotatet rettet seg mot bruk av kontrollbegrepet. Flere interessenter ytret skepsis til å benytte kontroll som det avgjørende tidspunkt for innregning av inntekt (BC6b). Dette spesielt for langsiktige tilvirkningskontrakter. I diskusjonsnotatet kunne det se ut som at kontroll kun var overført når anleggskontrakter var fullført og kunden hadde overtatt kontraktarbeidet fysisk. Slik utsatt innregning av inntekt ville fått konsekvenser for resultatet.

Høringsutkast 2010 og høringstkast 2011

Begge høringstkastene som ble publisert underveis i arbeidet med å utvikle IFRS 15, har mottatt store mengder innspill fra omgivelsene. Første høringstkast resulterte i omtrent 1000 høringstsvaer fra ulike interessenter (BC7). Endringer i høringstkastene og i den endelige versjonen er dermed påvirket av interessenters ytringer (Haugnes og Bernhoft, 2013). Aktiv deltakelse og tilbakemeldinger fra de som faktisk skal anvende standarden i praksis, er fordelaktig.

Det første høringstkastet ble kritisert for å skape utfordringer knyttet til tidspunkt for innregning av inntekt (Ler og Puri, 2014). Videre ble det fortsatt stilt spørsmål rundt anvendelsen av kontrollbegrepet (BC10a). På bakgrunn av ovennevnte, besluttet standardsetter å utarbeide et revidert høringstkast (BC11). Det reviderte høringstkastet var basert på samme grunnprinsipp som ble introdusert både i diskusjonsnotatet og det første høringstkastet. Femstegsmodellen i IFRS 15 gir grunnlaget for all innregning av inntekt. De overordnede kriteriene i modellen har vært uendret siden første høringstkast ble publisert i 2010. Imidlertid er innholdet i hvert av stegene videreutviklet og tilpasset underveis i prosessen (Ler og Puri, 2014).

Enkelte bransjer var på bakgrunn av det reviderte høringstkastet fortsatt ventet å bli betydelig berørt av IFRS 15, men de enorme konsekvensene flere regnskapsprodusenter forutså for innregningen av inntekt, var nå redusert. Forslagene presentert i det andre høringstkastet ble godt mottatt av majoriteten av interessentene (BC12). Fardal (2011) uttrykte viktigheten av å rette blikket mot kontraktens innhold. Dette ble begrunnet i de presenterte endringene IFRS 15 ville kunne medføre for innregning av inntekt.

Det femte steget i modellen har vært gjenstand for de største endringene underveis. Steget regulerer tidfesting av inntekt. I diskusjonsnotatet presenterte IASB en balanseorientert metode for innregning av inntekt. Høringstkastet fra 2011 viser likevel til bruk av et

resultatorientert prinsipp der inntekt som hovedregel skal innregnes i regnskapet etter hvert som den opptjenes.

Høringsutkastene viser at ulike bransjer vil påvirkes på ulike måter. Haugnes og Bernhoft (2013) trekker frem at leverandører av tjenester, samt virksomheter med kontrakter som inneholder flere leveranselementer, basert på høringsutkastene måtte vente store omlegginger i regnskapsføringen. Bransjer som kunne forvente å oppleve merkbare endringer, var telekommunikasjon, software, farmasøytisk industri og oljebransjen (Haugnes og Bernhoft, 2013). Fardal (2011) trekker spesielt frem shipping- og verftsindustrien som bransjer som ville oppleve merkbare endringer relatert til tidspunkt for innregning av inntekt. Andre forventede endringer ble hovedsakelig begrunnet i kravet om identifisering av leveringsforpliktelsene på et mer detaljert nivå, samt strengere krav til fordeling av transaksjonsprisen til kontraktens ulike elementer.

3.4.4 Inntektsbegrepet i IFRS 15

Inntekt («revenue») har opphav i en virksomhets ordinære aktiviteter (IFRS 15 Appendix A). Salg av varer og tjenester er utgangspunktet for enhver virksomhets inntjening. Overskudd fra ordinær drift øker egenkapitalen. Inntekt («revenue») er en undergruppe av inntekt («income»).

Inntekt («income») er i IFRS 15 definert på følgende måte:

«Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in an increase in equity, other than those relating to contributions from equity participants.»

(IFRS 15 Appendix A)

Inntekt («income») er økning av økonomiske fordeler i løpet av en regnskapsperiode. Egenkapitalinnskudd er ikke å anse som inntekt. Økning av egenkapital kan skyldes tre ulike forhold. Økningen kan være resultat av tilførsler eller verdiøkning av eiendeler, eller reduksjon av forpliktelser. Tilførsler av eiendeler benevnes transaksjonsbasert inntekt. Transaksjonsbasert inntekt innebærer salg av varer og levering av tjenester, og er følgelig knyttet til en virksomhets ordinære aktiviteter. Verdiøkning av eiendeler er verdibasert inntekt, og er ikke regulert av ny standard. Kostnadsreduksjon er hverken transaksjonsbasert

eller verdibasert inntekt. Denne oppgaven retter fokus mot transaksjonsbasert inntekt, «revenue», da dette er regulert av IFRS 15.

Inntektsdefinisjonen i IAS 18 er ikke i samsvar med definisjonen i rammeverket. Ved utarbeidelse av IFRS 15 ønsket ikke IASB å endre inntektsdefinisjonen i det eksisterende rammeverket (BC29). På bakgrunn av dette er definisjonen i IFRS 15 utarbeidet i tråd med inntektsdefinisjonen i rammeverket, og ikke definisjonen i gjeldende standarder. Allikevel er inntektsdefinisjonen i gjeldende og ny standard tilnærmet sammenfallende. Begge definisjonene trekker frem inntekt som økonomiske fordeler som øker egenkapitalen, uten å skyldes innskudd fra egenkapitaleiere. Både IAS 18 og IFRS 15 stiller krav om at inntekt må være et resultat av virksomhetens ordinære drift. På bakgrunn av dette vil konsekvensene av definisjonsforskjellene ikke medføre særlige praktiske endringer.

IFRS 15 regulerer kun inntekt med opphav i en kundekontrakt. Dette innebærer at inntekt ikke kan innregnes dersom det ikke eksisterer en kontrakt med en kunde. IAS 18 stiller ingen krav til at en kundekontrakt må foreligge. Dagens standard for driftsinntekter omfatter både inntekt fra varesalg, tjenesteyting, renter, royalties og utbytte. Av dette kan i utgangspunktet kun varesalg og tjenesteyting defineres som inntekt fra en kundekontrakt. Utbytte, verdiøkninger og donasjoner er følgelig ikke regulert av IFRS 15 (BC28). På bakgrunn av dette avgrenser den nye standarden inntekt knyttet til kundekontrakter fra annen form for inntjening. Den nye standarden er mer spisset og regulerer samtidig færre inntjeningsområder. IFRS 15 gir et betydelig mer omfattende regelsett for innregning av inntekt. Dette sier noe om detaljgraden som nå er introdusert.

IFRS 15 er langt mer regelstyrt enn dagens standarder. På tross av økt detaljfokus, er standarden prinsippbasert. Dette i tråd med IFRS generelt (Baksaas, 2008). Et prinsippbasert regelverk innebærer at standardsetter åpner for at regnskapsprodusenter benytter skjønn ved enkelte regnskapsmessige vurderinger. Standarden er dermed dynamisk og tilpasset et næringsliv i kontinuerlig endring. Imidlertid gir dette større valgfrihet, noe som igjen stiller større krav til kompetanse hos regnskapsprodusent (Baksaas og Stenheim, 2015).

3.4.5 Presentasjon i regnskapet

Presentasjonen av kundekontrakter i regnskapet avhenger av den enkelte kontrakts forhold mellom leverte ytelser og mottatt betaling (IFRS 15.105). En kundekontrakt består av både

rettigheter og forpliktelser. Rettighetene og forpliktelsene gir opphav til enten en netto eiendel eller en netto forpliktelse (BC18). Dersom verdien av rettighetene overstiger leveringsforpliktelsene, står en ovenfor en kontrakt som gir opphav til en eiendel, og motsatt. Netto presentasjon er begrunnet i at eiendelene og forpliktelsene relatert til en kundekontrakt er gjensidig avhengige av hverandre (BC317).

I tilfeller der kundens vederlagsbetaling skjer på et senere tidspunkt enn kontrolloverføringen, skal kundekontrakten presenteres som en rettighet i selgers balanse (IFRS 15.107). IFRS 15 skiller på når selger skal balanseføre dette som en kontraktseiendel og når det føres som en kundefordring. Skillet avhenger av retten på betaling. For å balanseføre en kundefordring stiller standarden krav om en ubetinget rett på betaling fra kunden (IFRS 15.108). I enkelte anledninger vil rettigheten imidlertid ikke gi umiddelbar rett på betaling. Dette kan være tilfellet når virksomheten plikter å levere ytterligere varer eller tjenester. En kontraktseiendel er definert som en rett på betaling for leverte varer og tjenester når denne rettigheten avhenger av noe annet enn kun tidens gang (IFRS 15.107, jf. IFRS 15 Appendix A). Skillet mellom kontraktseiendeler og kundefordringer presenterer regnskapsbrukerne for nyttig informasjon om risikoen i kontraktene (BC323).

Dersom innbetaling fra kunde skjer før kontrolloverføringen, skal vederlaget balanseføres som en kontraktsforpliktelse (IFRS 15.106). Forpliktelsen representerer en plikt til å levere de varer og tjenester virksomheten har mottatt betaling for.

Ved levering av avtalte varer og tjenester, avtar virksomhetens forpliktelse. Dette medfører en endring i forholdet mellom kontraktens rettigheter og forpliktelser. En økning i kontraktseiendel eller reduksjon i kontraktsforpliktelser leder til innregning av inntekt (BC20).

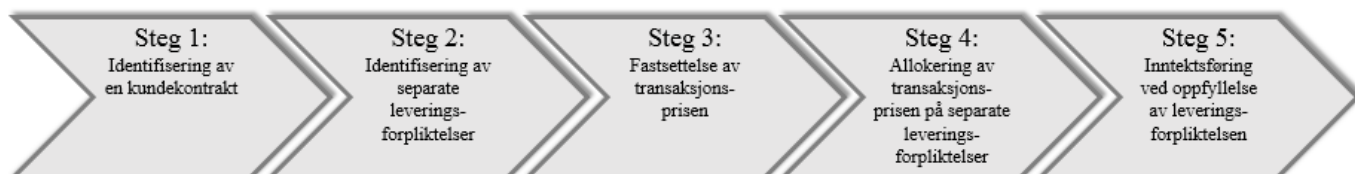
3.4.6 Innregning og måling

IFRS 15 presenterer en femstegsmodell for innregning av inntekt. Modellen skal fungere som et rammeverk for både måling av inntekt, samt fastsettelse av tidspunkt for innregning (Kvifve og Puri, 2014).

Stegene i modellen er kumulative. Samtlige steg er dermed nødvendige i innregningsprosessen. Hvert steg vurderes selvstendig. Det er først i steg fem standarden

aktualiserer tidspunkt for innregning av inntekt. Kvifte og Puri (2014) definerer innregning som det tidspunkt der vederlaget tas til inntekt. Steg en til fire spiller imidlertid inn på vurderingen av om inntekten skal innregnes i regnskapet. For å komme frem til innregningstidspunktet må regnskapsprodusent derfor følge prosessen fra steg en til steg fem. Steg tre og fire omhandler måling av inntektens størrelse.

Femstegsmodellen skal som hovedregel benyttes selvstendig for alle kundekontrakter. Standarden åpner allikevel for porteføljevurdering. I tilfeller der en virksomhet har inngått flere kontrakter med samme kunde, kan disse behandles under ett dersom kriteriet for dette er tilfredsstillt (IFRS 15.17). Dersom ulike kontrakter har et overordnet felles økonomisk formål, kan de muligens behandles som én kontrakt (Servold Oppi, 2015). Bruk av slik portefølje må følge av nøye vurdering av hvorvidt inntekt fra porteføljen ikke vil avvike fra inntekten ved eventuell individuell behandling av kontraktene (IFRS 15.4, jf. BC69). Videre stiller standardsetter krav om at kontraktene må være inngått på tilnærmet samme tidspunkt for å kunne behandles under ett (BC72).



Figur 4: Femstegsmodellen i IFRS 15

Steg 1: Identifisering av en kundekontrakt

Det første steget består av å identifisere kundekontraktene (IFRS 15.9). En virksomhet kan ikke innregne inntekt fra en kundekontrakt før kontrakten eksisterer (BC19). Det er vesentlig å kartlegge hvem som er kunden. Dette da selger først genererer inntekt når noe av verdi overføres til en kunde (Kvifte, 2012).

Ved kontraktsinngåelse får foretaket en forpliktelse til å overføre en eller flere varer eller tjenester til en kunde. Som motytelse får foretaket rett på vederlag fra kunden.

Kombinasjonen av en rettighet og en forpliktelse medfører at partene står i en kontraktsposisjon (BC32). En kundekontrakt er en avtale mellom to uavhengige parter.

IFRS 15 definerer en kunde som:

«A customer is a party that has contracted with an entity to obtain goods or services that are an output of the entity's ordinary activities in exchange for consideration.»

(IFRS 15.6)

En kunde er en kontraktspart hvis hensikt er å, i bytte mot et vederlag, skaffe varer eller tjenester som er resultat av den andre partens ordinære virksomhet. Et kundeforhold etter IFRS 15 inkluderer ikke avtaler der kontraktspartene deltar i selgerens aktiviteter, og på den måten deler aktivitetenes risiko og fordeler med selgeren (IFRS 15.6).

IASB trekker frem to årsaker til at inntektsstandarden knyttes til kundekontrakter (BC17). Levering av varer og tjenester til kunder etter avtale, er en viktig del av driften til de fleste virksomheter. Samtidig retter eksisterende standarder seg mot kontrakter inngått med kunder. Presisering av kundekontrakt i inntektsdefinisjonen er ment å øke konsistensen i innregningen av inntekt.

En kontrakt er en rettskraftig avtale mellom to eller flere parter (IFRS 15.10). Definisjonen av kontrakt baserer seg på den avtalerettslige reguleringen som fremgår av lovgivningen. IFRS 15 stiller krav om at kontrakten må være rettslig bindende. Dette gir partene rett til domstolenes hjelp ved eventuelle tvister. Avtaleretten regulerer de kravene som må tilfredsstilles for at en rettslig bindende kontrakt skal foreligge. Et eventuelt kontraktsbrudd medfører at den ene kontraktspartene kan håndheve avtalebruddet på grunnlag av nevnte lov (BC31).

Kontraktene fordeler rettigheter og plikter mellom partene. Jo flere rettigheter en part betinger seg, jo flere plikter får motparten. Jo flere plikter motparten får, jo mer blir hans kontroll beskåret. Kontraktsretten omhandler kontraktspartenes rettigheter og plikter etter å ha inngått en avtale.

IFRS 15 lister opp fem vilkår som alle må tilfredsstilles for at virksomheter skal kunne innregne inntekt fra en kundekontrakt:

- a) *«the parties to the contract have approved the contract (in writing, orally or in accordance with other customary business practices) and are committed to perform their respective obligations;*

- b) *the entity can identify each party's rights regarding the goods or services to be transferred;*
- c) *the entity can identify the payment terms for the goods or services to be transferred;*
- d) *the contract has commercial substance (ie the risk, timing or amount of the entity's future cash flows is expected to change as a result of the contract); and*
- e) *it is probable that the entity will collect the consideration to which it will be entitled in exchange for the goods or services that will be transferred to the customer. In evaluating whether collectability of an amount of consideration is probable, an entity shall consider only the customer's ability and intention to pay that amount of consideration when it is due. The amount of consideration to which the entity will be entitled may be less than the price stated in the contract if the consideration is variable because the entity may offer the customer a price concession»*

(IFRS 15.9)

Ovennevnte punkter stiller både krav til kontraktens innhold (punkt a til d), samt krav som omhandler kundens betalingsevne og betalingsvilje (punkt e).

Kommentarer til hvert av punktene i IFRS 15.9:

IFRS 15.9 a) Innholdet i avtalen må være et resultat av enighet mellom partene. Så lenge kontraktspartene har godtatt avtalens innhold, er avtalen å anse som gyldig (BC35). Avtalen er først juridisk bindende når kontraktspartene har akseptert avtalens vilkår og innhold (Kvifte og Puri, 2014). Prinsippet om kontraktsfrihet står sentralt i norsk lovgivning. Konsekvensen av slik frihet er at den som velger å benytte friheten til å inngå en kontrakt, blir forpliktet av denne. Det første punktet innebærer også at kontraktspartene forplikter å levere avtalte ytelser.

Kontrakter skal oppfylles etter sitt innhold. IFRS 15 stiller krav til kontraktens innhold, men ikke til kontraktens form. Muntlige og skriftlige avtaler er like bindende. Det eksisterer dermed formfrihet for kontrakter regulert av IFRS 15. Prinsippet om formfrihet er hjemlet i Kong Christian Den Femtis Norske Lov 5-1-1, og er et grunnleggende prinsipp i norsk avtalerett. Imidlertid sikrer skriftlighet bevis, og reduserer eventuelle konflikter om eksistensen eller innholdet av en avtale.

IFRS 15.9 b) For rettslig bindende avtaler regulerer den alminnelige kontraktsretten partenes opptreden, rettigheter og plikter. Det sentrale i et kontraktsforhold er de etablerte og stadfestede rettigheter og plikter som binder partene. Partene forplikter å levere avtalte ytelser. Kontraktspartene må samtidig kunne identifisere sine rettigheter. Selger plikter å levere kontraktsfestet eiendel, og har samtidig rett på betaling fra kunde. Kunden har rett til å motta avtalt vare eller tjeneste, og plikter på samme tid å betale avtalt vederlag til selgeren. Avtalt vederlag representerer selgerens rettighet. Tolkning av avtalen er nødvendig for å kartlegge rettighetene og pliktene partene er bundet av. Først når rettighetene er identifisert, vil det være mulig å vurdere kontrolloverføringen (BC37).

IFRS 15.9 c) Betalingsvilkårene for de leverte eiendelene må være identifiserbare. Dette gjør det mulig å fastsette transaksjonsprisen (BC38).

IFRS 15.9 d) Kontrakten må ha forretningsmessig substans. Dette innebærer at kontrakten evner å påvirke økonomiske forhold som fremtidige kontantstrømmer, risiko, samt tidspunkt for innregning av inntekt. Vilkåret om forretningsmessig substans skal forhindre virksomheter fra å overføre varer og tjenester frem og tilbake for å kunstig øke inntekten (BC40).

IFRS 15.9 e) Avslutningsvis må en foreta en vurdering av hvorvidt vederlaget vil bli innbetalt av kunden. For å gjøre denne vurderingen må regnskapsprodusenter både undersøke kundens betalingsevne, samt intensjon om å gjøre opp for sine forpliktelser ved forfall. En kan benytte en form for estimatberegning ved fastsettelse av forventet vederlag fra kunde. IAS 18 inneholder et liknende, dog mildere krav til vurdering av forventet innbetaling. For å innregne inntekt må det være sannsynlig at fordelene ved transaksjonen vil tilflyte virksomheten (IAS 18.34).

Inntekt kan ikke innregnes med mindre samtlige vilkår er oppfylt (BC67). Om kontrakten ikke tilfredsstillter vilkårene, må eventuelt mottatt vederlag balanseføres som en forpliktelse inntil vilkårene blir oppfylt, eller til virksomheten har oppfylt sine forpliktelser (IFRS 15.16). Dette fordrer at vederlaget ikke er refunderbart (Servold Oppi, 2015).

Dersom en kontrakt tilfredsstillter kravene ved kontraktsinngåelse, er det ikke nødvendig å vurdere kravene senere i kontraktsperioden (IFRS 15.13). Dette med mindre det oppstår

indikasjoner på endringer i forutsetningene (BC34). Dersom ovennevnte kriterier ikke er tilfredsstillt, må en avklare hvorvidt kundekontrakten faktisk medfører rettigheter og forpliktelser for kontraktspartene (BC33).

Krav til identifisering av kundekontrakt fremgår ikke eksplisitt i gjeldende standarder. Kvitte og Puri (2014) trekker likevel frem at det også etter dagens regelverk er krav til identifisering av kontrakt. Modellens første steg er dermed ikke ventet å medføre særlige praktiske endringer.

Steg 2: Identifisering av separate leveringsforpliktelser

En kontraktsfestet leveringsforpliktelse forplikter selger til å overføre en eiendel til en kunde. Den totale leveringsforpliktelsen i en kundekontrakt består ofte av flere delforpliktelser. For å identifisere de ulike leveringsforpliktelsene, er det anbefalt å først kartlegge varene og tjenestene i den aktuelle kontrakten.

Innregning av inntekt skal reflektere overføring av eiendeler til kunde. Identifisering av leveringsforpliktelser er derfor vesentlig for fastsetting av innregningstidspunkt. En kundekontrakt kan bestå av forpliktelser som skal leveres til ulike tidspunkter. Dersom innholdet i kontrakten skal leveres til ulike tidspunkter, må det klargjøres hvordan inntekten skal fordeles på de enkelte elementene. Ulike elementer av en kundekontrakt må derfor identifiseres for å tidfeste inntekt til korrekt periode.

Leveringsforpliktelsene fremgår ikke nødvendigvis eksplisitt av kontrakten. I stedet kan de fremgå implisitt som del av bransjenormer eller lovpålagte krav (IFRS 15.24). Dette gjelder imidlertid kun i tilfeller der det er naturlig for kunden å forvente tilleggsytelser.

Identifisering av leveringsforpliktelsene innebærer en vurdering av hvorvidt varene eller tjenestene er distinkte (IFRS 15.22, jf. 15.27).

Begrepet distinkt er definert som:

«The term «distinct», in an ordinary sense, suggests something that is different, separate or dissimilar.»

(BC95)

En vare eller tjeneste er distinkt dersom den kan skilles fra andre varer og tjenester. Kvitte og Puri (2014) tolker begrepet distinkt som uavhengig. Standarden stiller to kumulative vilkår for at en vare eller tjeneste skal anses som distinkt (IFRS 15.27). Kunden må kunne nyttiggjøre seg eiendelen, enten alene eller sammen med andre eiendeler kunden har tilgang til (IFRS 15.27a). Evnen til å nyttiggjøre seg eiendelen innebærer at kunden blant annet skal kunne anvende, videreselge eller leie ut eiendelen, og at dette vil tilføre kunden en økonomisk verdi (IFRS 15.28). En indikasjon på dette kan være at virksomheten selger tilsvarende vare eller tjeneste separat. I tillegg stiller standarden krav om at virksomhetens lovnad om å overføre eiendelen til kunden, kan separeres fra andre forpliktelser i kontrakten (IFRS 15.27b). Virksomheten må kunne skille ut i kontrakten hva som skal leveres til hvilken tid. Både leveringsforpliktelsene og betalingsforpliktelsene må kunne identifiseres og separeres. De leveringsforpliktelsene som skilles ut, må kobles til en tilhørende betalingsforpliktelse.

Dersom en vare eller tjeneste ikke tilfredsstillir ovennevnte krav, må den behandles i sammenheng med andre varer og tjenester som sammen utgjør en distinkt enhet (IFRS 15.30). Kvitte og Puri (2014) trekker frem at innføring av steg to ikke medfører store konsekvenser. Dette da IAS 18 allerede stiller krav om å separere sammensatte transaksjoner i tilfeller der slik oppdeling vil gi et riktigere økonomisk bilde.

Steg 3: Fastsettelse av transaksjonsprisen

Tredje steg i modellen omhandler måling og fastsettelse av transaksjonspris (IFRS 15.47). Måling innebærer fastsettelse av beløpet en skal føre på innregningstidspunktet. Måling av inntekt skal basere seg på vederlag knyttet til leverte forpliktelser. Regnskapsprodusent innregner inntekt etter hvert som leveringsforpliktelsene er ytet. Det innregnede beløpet skal tilsvare transaksjonsprisen som er allokert til de respektive leveringsforpliktelsene (IFRS 15.46).

Total pris for samtlige forpliktelser fastsettes basert på kontraktens innhold.

Transaksjonsprisen er det beløpet selger forventer å motta i bytte mot levering av sin ytelse (IFRS 15 Appendix A). Dette fremhever at transaksjonsprisen skal reflektere forventet innbetaling, ikke virkelig verdi (Torgersen Berner og Aastveit, 2014). Transaksjonsprisen inkluderer ikke skatter og andre beløp innhentet på vegne av tredjemann (IFRS 15.47). For kontrakter med fastpris og tilfeller der vederlaget overføres ved levering av vare eller tjeneste, er vederlagets størrelse enkelt å fastsette.

Det må vurderes om prisen består av et eventuelt variabelt vederlag, verdi av vederlag som ytes i annet enn penger, eller vederlag som overføres til kunden. Variable elementer inkluderer blant annet rabatter, refusjoner, kreditter, bonuser, returrett og liknende (IFRS 15.51). Tidsverdien av pengene, det vil si finansieringselementet, må også hensyntas.

Standarden angir to metoder for beregning av variabelt vederlag. Regnskapsprodusenter kan enten benytte en forventningsverdi eller den mest sannsynlige verdien (IFRS 15.53). En beregner variabelt vederlag ved å benytte den metoden som gir best uttrykk for vederlaget virksomheten vil motta. Dersom en virksomhet mottar vederlag som en forventer å måtte tilbakebetale, må denne innregnes i balansen som en forpliktelse til å betale tilbake det mottatte beløp (IFRS 15.55). Denne inngår dermed ikke i transaksjonsprisen. Dersom vederlaget er forhåndsavtalt, medfører ikke fastsettelse av transaksjonspris store utfordringer. Ved årsslutt skal estimert transaksjonspris justeres for eventuelle endringer (IFRS 15.59).

Det kan være usikkerhet rundt variable beløp. Variabelt vederlag kan kun innregnes som del av transaksjonsprisen dersom det er høyst sannsynlig («highly probable») at en reversering i det innregnede beløpet ikke vil skje når usikkerheten rundt det variable elementet opphører (IFRS 15.56, jf. 15.57). Inntekt skal dermed ikke innregnes dersom den kan bortfalle i senere perioder.

Steg 4: Allokering av transaksjonsprisen på separate leveringsforpliktelser

For å allokere transaksjonsprisen på de ulike forpliktelsene, må selger først bestemme transaksjonsprisen for det totale innholdet i kontrakten (BC183). Den totale verdien fordeles til hver enkelt distinkte vare og tjeneste som inngår i kundekontrakten (IFRS 15.73).

Transaksjonsprisen allokeres til enhver forpliktelse med en mengde som representerer det vederlaget virksomheten forventer å motta for hvert element.

Observerbare frittstående salgspriser er utgangspunktet for måling av transaksjonspris (IFRS 15.74). Frittstående salgpris er den prisen virksomheten ville solgt hver vare og tjeneste for separat (IFRS 15.77). Når prisene ikke kan observeres direkte, fastsettes et estimat basert på all tilgjengelig informasjon (IFRS 15.IN7d). Selger fastsetter salgpris for hver vare og tjeneste som inngår i kontrakten, ved kontraktsinngåelse (IFRS 15.76).

Steg 5: Innregning av inntekt ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen

Det femte og siste steget omhandler identifisering av tidspunktet for innregning av inntekt.

Kontroll er stikkordet. Tidspunktet der kunden overtar kontroll over den overførte eiendelen, representerer utgangspunktet for tidfesting av inntekt etter femstegsmodellen (IFRS 15.31).

Kontrolloverføring er trukket frem som et av de sentrale aspektene ved IFRS 15 som vil medføre størst endringer for regnskapsprodusentene (BC463a).

Tidspunkt for overføring av kontroll til kunde er sammenfallende med tidspunkt for selgers oppfyllelse av sine leveringsforpliktelser (BC117). Bakgrunnen for kontroll som avgjørende faktor for innregning av inntekt, er tredelt (BC118). Målet om overensstemmelse med rammeverket er trukket frem som en av årsakene (BC118a). I IASBs rammeverk er begrepet kontroll benyttet for å avgjøre når en eiendel skal balanseføres (CF 4.4a). Videre ønsket standardsetter å komme frem til et vilkår for innregning av inntekt som regnskapsprodusenter tolker og benytter konsistent (BC118b). Avslutningsvis er risiko og avkastning erstattet av kontroll for å unngå konflikt med identifisering av leveringsforpliktelser (BC118c).

IFRS 15 definerer kontroll som:

«Control of an asset refers to the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset. Control includes the ability to prevent other entities from directing the use of, and obtaining the benefits from, an asset.»

(IFRS 15.33)

Kundens mulighet til å anvende eiendelen innebærer både eget bruk av eiendelen, samt muligheten til å tillate andre å benytte eiendelen. Dette innebærer at kunden har kontroll når han har rett til å låne eiendelen bort, leie den ut eller selge den videre. Standarden fremhever at kontroll også innebærer evnen til å hindre andre virksomheter fra å bruke og motta fordeler fra den spesifikke varen eller tjenesten. Det at en kunde hindrer en annen kunde å benytte eiendelen, kalles negativ kontroll.

Ovennevnte definisjon består av tre komponenter (BC120). Evnen til å benytte eiendelen og samtidig motta fordelene fra den, er avgjørende faktorer for å bestemme innregningstidspunkt (BC120a). Kundens mulighet til å ta eiendelen i bruk, vil fremgå av kontrakten. Kontrakten må beskrive hvorvidt denne evnen overføres løpende eller ved kontraktslutt. Bruk av

eiendelen refererer til kundens rett til å bestemme over, samt benytte eiendelen i sine driftsaktiviteter (BC120b). Kontroll innebærer samtidig muligheten for kunden til å tillate andre å benytte eiendelen, og eventuelt forhindre andre å benytte eiendelen. Den siste komponenten for oppfyllelse av kontroll, omhandler evnen til å motta samtlige fordeler fra eiendelen. I denne sammenheng er fordelene fra eiendelen presisert som eiendelens fremtidige potensielle kontantstrømmer (IFRS 15.33). Fremtidige kontantstrømmer knyttet til eiendelen kan tilflyte kjøper enten direkte eller indirekte (BC120c). Fordelene kan være resultat av blant annet bruk av eiendelen i produksjon av varer eller tjenester, videresalg eller avkastning når eiendelen beholdes.

Kontroll binder noe sammen. En kan anse kontroll som et bindeledd mellom et objekt og et subjekt. Dette innebærer at det oppstår et forhold mellom noe (en vare eller en tjeneste) og noen (selger eller kjøper). Det må være mulig å identifisere kontrollen. Dersom dette ikke er mulig, kan en etter ny standard benytte risiko som veiledende for å kartlegge kontrolloverføringstidspunktet (IFRS 15.38d).

Kontroll kan anses overført både når en virksomhet selger en eiendel, og når en kunde kjøper eiendelen. Normalt vil dette skje på samme tidspunkt. Imidlertid oppstår situasjoner der varer selges uten at kjøper overtar kontrollen umiddelbart. I slike situasjoner er det bestemt at tidspunktet der kjøper overtar kontrollen gir grunnlag for selgers innregning av inntekten (BC121). En slik endring minimerer risikoen for at regnskapsprodusenter innregner inntekt fra ulike aktiviteter før kunden har overtatt eiendelen.

For salg av varer vil kontrolloverføring være lettere identifiserbart enn for enkelte tjenester. Kravene i kontrolldefinisjonen er normalt tilfredsstillende fra kunden får fysisk kontroll over en vare. Fysisk kontroll innebærer at kunden har varen til sin disposisjon og dermed kan benytte den fritt. Videre kan kunden i de fleste tilfeller bestemme over bruken av varen når han har fysisk kontroll over den.

For tjenester kan innregningstidspunktet være utfordrende å identifisere. Dette er blant annet begrunnet i at tjenester ofte forbrukes samtidig som de leveres, og derfor aldri blir innregnet som eiendel for kunden (BC122). Inntekt fra ytelse av alminnelige tjenester vil innregnes etter hvert som kunden mottar tjenesteleveringen. Innregning av inntekt fra alminnelige tjenesteleveranser vil alltid skje over tid (PwC, 2014a). Vurderingen er begrunnet i at kunden

mottar tjenestene løpende. Entreprenørbransjen er imidlertid trukket frem som en bransje der tidspunkt for innregning av inntekt fra tjenester vil kunne være vanskeligere å identifisere (PwC, 2014a).

Det kan være spesielt utfordrende å avgjøre tidspunkt for kontrolloverføring ved langsiktige tilvirkningskontrakter. Høringssvar viste bekymring knyttet til innregning av inntekt fra tjenester og tilvirkningskontrakter basert på tidspunkt for overføring av kontroll (BC122). Det må vurderes hvorvidt kontroll tilknyttet anleggskontrakter overføres kontinuerlig eller ved ferdigstilling. Enkelte virksomheter fryktet at nåværende bruk av løpende avregnings metode måtte erstattes av innregning ved fullført kontrakt (BC122). Dette da fysisk kontroll og eiendomsrett ofte knytter seg til overtakelse etter fullendte kontrakter. Standardsetter besluttet likevel at innregning av inntekt fra varer og tjenester skulle basere seg på samme vilkår (BC123). Dette er et av kjennetegnene ved den nye standarden. Regelsettet skiller seg fra nåværende standarder som regulerer inntekt fra varer og tjenester adskilt, og behandler anleggskontrakter i egen standard.

IFRS 15 presenterer én overordnet modell for innregning av inntekt av eiendeler. Imidlertid er det spesifisert to ulike fremgangsmåter for innregningen. Standarden skiller varer og tjenester som blir levert på ett spesifikt tidspunkt, og varer og tjenester som leveres over tid. Hvorvidt en eiendel anses overført ved levering på ett spesifikt tidspunkt eller over tid, vil få konsekvenser for tidfestingen og dermed også for resultatet. Vurdering av innregningstidspunkt må foretas ved kontraktinngåelse (BDO, 2014). Tidspunkt for innregning av inntekt avhenger av innholdet og vilkårene i gjeldende kontrakt. Fokus på kontraktinnhold blir derfor aktualisert.

Innregning av inntekt over tid

Det kritiske for å kartlegge tidspunkt for overføring av kontroll, er når leveringsforpliktelsene er oppfylt i henhold til kontrakten (IFRS 15.IN7e). Dette er det sentrale. Inntekt skal først innregnes når selger har overført kontroll over varen eller tjenesten til kunden. For varer overføres kontroll som regel på ett spesifikt tidspunkt, mens kontroll over tjenester gjerne overføres over tid (IFRS 15.IN7e). IFRS 15 åpner for å benytte løpende innregning. Ved kontrolloverføring over tid, kreves valg av en målemetode som viser fremdrift og fullføring av kontrakt.

For hver enkelt leveringsforpliktelse i en kundekontrakt, må det foretas en vurdering av hvorvidt kontrolloverføring skjer på ett spesifikt tidspunkt eller over tid.

Kontroll overføres over tid, dersom ett av følgende kriterier er oppfylt:

- a) *«the customer simultaneously receives and consumes the benefits provided by the entity's performance as the entity performs (see paragraphs B3–B4);*
- b) *the entity's performance creates or enhances an asset (for example, work in progress) that the customer controls as the asset is created or enhanced (see paragraph B5); or*
- c) *the entity's performance does not create an asset with an alternative use to the entity (see paragraph 36) and the entity has an enforceable right to payment for performance completed to date (see paragraph 37).»*

(IFRS 15.35)

Kommentarer til hvert av punktene i IFRS 15.35:

IFRS 15.35 a) Et kriterium for å innregne inntekt over tid, er at kunden mottar og forbruker fordelene knyttet til eiendelen etter hvert som eiendelen leveres. Ved tjenestelevering overtar ofte kunden kontroll samtidig som selger yter (BC125). Spesielt kan en tenke at vilkåret oppfylles ved levering av rutinemessige og gjentakende tjenester (Dowad, Morley, O'Donovan og van der Kuij-Groenberg, 2014). Renholdstjenester er trukket frem som eksempel på en slik tjeneste (IFRS 15.B3).

Det kan være utfordrende å vurdere hvorvidt kunden mottar fordelene samtidig som en leveringsforpliktelse oppfylles. Dersom en virksomhet skulle ha satt bort det resterende arbeidet i en kontrakt til en annen virksomhet, og denne annen virksomhet ikke da ville behøvd å utføre den opprinnelige virksomhetens utførte arbeid på nytt, tolkes situasjonen dithen at kunden overtar fordelene løpende etter hvert som arbeidet utføres (IFRS 15.B4). Et eksempel på dette er transport av varer fra en destinasjon til en annen. Dersom fraktselskapet halvveis på reisen gir oppdraget til et annet selskap, vil dette selskapet ikke behøve å frakte varene helt fra transportkontraktens opprinnelige startsted. I stedet skal selskapet fullføre siste del av transporten. Følgelig mottar kunden fordelene løpende med at transportereringen gjennomføres (BC126).

IFRS 15.35 b) Det andre kriteriet gjelder tilfeller der en virksomhet skaper eller forbedrer en eiendel som kunden tydelig kontrollerer, samtidig som eiendelen blir skapt eller

forbedret. Innholdet i kontrollbegrepet må tilfredsstilles for å oppfylle dette kriteriet (IFRS 15.B5). I tilfeller der kunden overtar kontrollen løpende, vil kunden også stå i posisjon til å ta eiendelen i bruk underveis. Dermed kan en konkludere med at eiendelen leveres over tid (BC129). Dowad m.fl., (2014) trekker frem byggeprosjekter på kundens område som eksempel på dette.

IFRS 15.35 c) Grunnet utfordringer med å avgjøre tidspunkt for overføring av kontroll basert på ovennevnte vilkår, ble et tredje vilkår utarbeidet (BC131). Vilkåret er todelt. Kriteriet innebærer at eiendelen ikke har en alternativ anvendelse for virksomheten som skaper eller forbedrer den. Virksomheten kan ikke beslutte å levere eiendelen til en annen kunde (IFRS 15.B6). Videre kan ikke virksomheten benytte eiendelen til andre formål enn gjeldende kontrakt angir. I et slikt tilfelle ville den opprinnelige kunden ikke innehatt kontroll løpende med levering (BC134). Dette da kunden ikke kunne forhindre virksomheten fra å levere eiendelene til andre kunder. Varer og tjenester som er spesifikt tilpasset en kunde, kan være vanskelig for en virksomhet å selge til andre. Standardsetter har imidlertid besluttet at standardisering ikke vil være avgjørende for å bestemme om eiendelen har en alternativ anvendelse (BC137). Dette er begrunnet i at enkelte kontrakter kan inneholde restriksjoner som forhindrer videresalg av eiendelen til potensielle andre kunder. Hvorvidt ytelsen har en alternativ anvendelse for den leverende virksomhet, må vurderes ved kontraktinngåelse. Vurderingen tar utgangspunkt i eiendelens karakteristikk ved ferdigstilling (BDO, 2014).

Det tredje vilkåret stiller videre krav om at selger har rett på betaling for ytelser levert til ethvert tidspunkt underveis (IFRS 15.37). Vurderingen tar utgangspunkt i gjeldende kundekontrakt, samt relevante lover. Enkelte kontrakter gir kun rett på betaling når avtalte milepæler er nådd, eller når kontrakten er ferdigstilt (IFRS 15.B10). Vilkåret krever ikke at selger har rett på betaling kontinuerlig gjennom kontraktsperioden. Derimot må selger kunne kreve betaling for utført arbeid ved oppsigelse av kontrakten (IFRS 15.B9). Denne rettigheten sikrer kompensasjon for utført arbeid. Enhver virksomhet vil ha et ønske om økonomisk trygghet mot at kunder skal heve gjeldende avtaler. Dette vil spesielt ha betydning for virksomheter som skreddersyr sine leveranser. For å sikre betaling, kan selger gjøre krav på vederlag for tjenester som allerede er ytet (BC142). At kunden betaler for foreløpig utførte tjenester kan tolkes som at kunden har mottatt eiendelens fordeler og dermed kontroll. Servold Oppi (2015) trekker frem at betalingen ved et eventuelt kontraktsbrudd må inkludere en akseptabel margin. Det er ikke tilstrekkelig at kunden kun dekker påløpte kostnader.

Dersom en kontrakt tilfredsstillt ett av de tre ovennevnte kravene, skal inntekt innregnes over tid. Ved innregning over tid må en måle fremdrift i leveringen av forpliktelsene (IFRS 15.39). Fremdriften måles ved slutten av hver regnskapsperiode (IFRS 15.40).

Regnskapsprodusent skal benytte en metode som reflekterer overføringen av kontroll. IFRS 15 angir to overordnede metoder for å kalkulere størrelsen på inntekt som innregnes over tid, henholdsvis output- og inputmetoder (IFRS 15.41). Dersom det oppstår hendelser som fører til endring i anvendte kriterier, må regnskapsprodusent vurdere hvorvidt valgte metode fortsatt reflekterer kontrolloverføringen.

Ved anvendelse av outputmetoder gjør regnskapsprodusent en vurdering av verdien som er overført til kunde sett i forhold til total verdi av den aktuelle kontrakten (IFRS 15.B15).

Verdivurdering av leverte ytelser, antall enheter levert eller tid medgått av prosjektet, er parametere for å måle fremdriften. Målemetoden må gjenspeile grad av ferdigstillelse pålitelig. Inputmetoder er basert på mål av medgåtte ressurser. Dette kan eksempelvis være materialer, arbeidstimer, påløpte kostnader og liknende (IFRS 15.B18). Medgåtte ressurser må ses i sammenheng med den totale mengden ressurser som er forventet å gå med i produksjon av en eiendel. Imidlertid vil ikke benyttede ressurser nødvendigvis illustrere kontrolloverføringen (IFRS 15.B19).

Standarden trekker frem at ulike virksomheter må finne passende metoder for å innregne inntekt i tråd med levering av kontraktsfestete ytelser. Det er presisert i standarden at metoden må reflektere overføring av kontroll til kunden. Regnskapsprodusent må i noter opplyse om metoden anvendt for innregning av inntekt, samt hvorfor valgt metode gir best bilde av underliggende aktiviteter (IFRS 15.124).

Innregning av inntekt på ett spesifikt tidspunkt

Dersom inntekt ikke tilfredsstillt noen av vilkårene for innregning over tid, vil innregning av inntekt skje på ett spesifikt tidspunkt (IFRS 15.32). For å fastsette tidspunktet for når kunden får kontroll over den leverte eiendelen, må krav for overføring av kontroll tilfredsstillt.

Indikatorer på overføring av kontroll kan i henhold til IFRS 15.38 inkludere, men er ikke begrenset til:

- a) *«The entity has a present right to payment for the asset—if a customer is presently obliged to pay for an asset, then that may indicate that the customer has obtained the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset in exchange.»*

- b) *The customer has legal title to the asset—legal title may indicate which party to a contract has the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, an asset or to restrict the access of other entities to those benefits. Therefore, the transfer of legal title of an asset may indicate that the customer has obtained control of the asset. If an entity retains legal title solely as protection against the customer’s failure to pay, those rights of the entity would not preclude the customer from obtaining control of an asset.*
- c) *The entity has transferred physical possession of the asset—the customer’s physical possession of an asset may indicate that the customer has the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset or to restrict the access of other entities to those benefits. However, physical possession may not coincide with control of an asset. For example, in some repurchase agreements and in some consignment arrangements, a customer or consignee may have physical possession of an asset that the entity controls. Conversely, in some bill-and-hold arrangements, the entity may have physical possession of an asset that the customer controls. Paragraphs B64–B76, B77–B78 and B79–B82 provide guidance on accounting for repurchase agreements, consignment arrangements and bill-and-hold arrangements, respectively.*
- d) *The customer has the significant risks and rewards of ownership of the asset—the transfer of the significant risks and rewards of ownership of an asset to the customer may indicate that the customer has obtained the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset. However, when evaluating the risks and rewards of ownership of a promised asset, an entity shall exclude any risks that give rise to a separate performance obligation in addition to the performance obligation to transfer the asset. For example, an entity may have transferred control of an asset to a customer but not yet satisfied an additional performance obligation to provide maintenance services related to the transferred asset.*
- e) *The customer has accepted the asset—the customer’s acceptance of an asset may indicate that it has obtained the ability to direct the use of, and obtain substantially all of the remaining benefits from, the asset. To evaluate the effect of a contractual customer acceptance clause on when control of an asset is transferred, an entity shall consider the guidance in paragraphs B83–B86.»*

(IFRS 15.38)

Kommentarer til hvert av punktene i IFRS 15.38:

IFRS 15.38 a) Kontroll er overført til kunde dersom selger har en rett på betaling for eiendelen. Selgers rett på betaling indikerer at kunden har krav på å benytte eiendelen, samt evner å motta fordelene som knytter seg til den. Selger kan dermed benytte tidspunktet der kunden forplikter å betale avtalt vederlag, som innregningstidspunkt for inntekten.

IFRS 15.38 b) Kunden har eiendomsrett over en eiendel dersom det fremkommer av kontrakt at kunden har rett til å benytte seg av, eller evner å motta fordelene fra den spesifikke eiendelen. Retten kan også innebære å hindre andre fra å motta fordeler fra eiendelen. Eiendomsrett er dermed en indikasjon på at kontrollen er overført. Normalt forstår en juridisk rett som muligheten til å videreselge en eiendel, bytte eiendelen i noe annet eller benytte den som sikkerhet. Når kunden har disse rettighetene, har kunden overtatt kontrollen. Overføring av rettighetene er imidlertid ikke ensbetydende med overføring av kontroll. Kontroll kan også være overført til kunden selv om selger forbeholder seg retten til eiendelen, for eksempel i påvente av kundens betaling.

IFRS 15.38 c) En normal språklig forståelse av begrepet fysisk kontroll, er evnen til å kunne ta en eiendel i bruk. Dersom en kunde har mottatt en eiendel fysisk, vil dette indikere at kunden har mulighet til å benytte eiendelen. Leveringstidspunktet vil dermed være avgjørende. Kjøper har fra dette tidspunkt innflytelse over eiendelen. Fysisk levering av eiendel er likevel ikke nødvendigvis sammenfallende med kontrolloverføring. I enkelte situasjoner kan en kunde ta i bruk eiendeler som selger beholder deler av kontrollen med, og motsatt.

IFRS 15.38 d) Dersom en kunde har overtatt risikoen for en eiendel, og evner å motta avkastning fra den, kan dette indikere at kunden kan benytte eiendelen, og følgelig at kontrollen er overført. Ved overføring av risiko kan en si at den juridiske retten over eiendelen er overført. Risikobegrepet er her videreført fra IAS 18 til IFRS 15. Risiko er ikke lenger et selvstendig måleparameter for fastsettelse av innregningstidspunkt, men en indikasjon på kontrolloverføring (BC154). Risiko kan benyttes veiledende for kontrolloverføringstidspunktet dersom kontrollen ikke kan identifiseres direkte.

IFRS 15.38 e) Selger må vurdere avtaleklausulene ved fastsettelse av innregningstidspunkt. Klausuler om kundens aksept av en eiendel fungerer som en sikkerhet for kunden. Kundens aksept av en eiendel, antyder kontrolloverføring. Dersom en virksomhet ikke med sikkerhet kan si at kunden har mottatt eiendelen etter avtale, kan en ikke konkludere med at kontrollen er overført inntil kunden har avgitt aksept om dette (IFRS 15.B85). Enkelte kontrakter inneholder bestemmelser som forplikter virksomheten til å rette avvik fra avtalte spesifikasjoner. Selger må imøtese eventuelle korrigeringsiltak kunden fremsetter, dersom avtalen gir kunden rett til dette (IFRS 15.B83). Dersom virksomhetens levering ikke tilfredsstillende avtalte spesifikasjoner, kan kunden ha tillatelse til å forlate kontrakten.

Kontrolloverføring ved kontraktsendring

En kontraktsendring kan enten skyldes endring av kontraktens omfang eller pris (IFRS 15.18). Kontraktsendringer medfører endringer i partenes rettigheter og plikter, enten ved at det skapes nye, eller ved endringer av de eksisterende. Endringene gjelder fra tidspunktet der samtlige kontraktsparter aksepterer endringene (IFRS 15.18). Nåværende inntektsstandarder gir ikke tilstrekkelig veiledning til innregning av inntekt knyttet til kontraktsendringer. Utvikling av regler for behandling av kontraktsendringer var nødvendig for å sikre konsistens ved innregning av inntekt (BC76).

Dersom omfanget av en kontrakt endres som følge av nye distinkte leveringsforpliktelser (enten varer eller tjenester), og prisen representerer virksomhetens frittstående salgspriser, skal de tillagte forpliktelsene behandles som en separat kontrakt (IFRS 15.20). Dette indikerer at det å godta kontraktsendringene eller å inngå en ny separat kontrakt, ikke ville medført noen økonomisk forskjell for kontraktspartene.

Dersom en kontraktsendring ikke tilfredsstillende kriteriene for separat regnskapsmessig behandling, skal de nye leveringsforpliktelsene behandles sammen med de resterende leveringsforpliktelsene i den opprinnelige kontrakten. Dette krever en identifisering av gjenstående forpliktelser i den eksisterende kundekontrakten. Enkelte kontraktsendringer skal innregnes prospektivt, mens andre hensyntas kumulativt (BC76).

Dersom resterende leveringsforpliktelser i opprinnelig kontrakt er distinkte fra de leverte varene og tjenestene i samme kontrakt, skal kontraktsendringene behandles prospektivt. Dette innebærer at den opprinnelige kontrakten termineres, og at kontraktsendringene sammen med det resterende av opprinnelig kontrakt skal utgjøre en ny kundekontrakt (IFRS 15.21a).

I tilfeller der opprinnelig kontrakt kun består av varer og tjenester som ikke er distinkte, og disse dermed oppfattes som en enkelt leveringsforpliktelse, skal kontraktendringene behandles sammen med opprinnelig kontrakt (IFRS 15.21b). Dette krever ny vurdering av både transaksjonspris og fullføringsgrad (BC80). Slik regnskapsmessig behandling av inntektsposten er mest relevant for anleggskontrakter. Dette er begrunnet i at endringer av slike kontrakter ofte ikke innebærer tillegg av distinkte varer og tjenester (BC80).

3.4.7 Krav til noteinformasjon

I tillegg til konkret veiledning om innregning og måling av inntekt, stiller IFRS 15 krav til tilleggsinformasjon i noter. Notekravene skal gi opplysning om inntektens art og størrelse, samt tidspunkt for innregning (IFRS 15.IN8).

IFRS 15 presenterer et overordnet formål med kravene til noteinformasjon om inntekt. Et slikt eksplisitt mål kan tolkes å gjøre det enklere for regnskapsprodusent å vurdere hvorvidt en har gitt tilfredsstillende noteinformasjon. Gjennom notekravene sikter IFRS 15 å gi regnskapsbrukerne en forståelse for inntekt fra kundekontrakter (IFRS 15.110). Standarden fremhever at dette innebærer å gi både kvalitativ og kvantitativ informasjon om følgende:

- a) *«its contracts with customers (see paragraphs 113-122);*
- b) *the significant judgements, and changes in the judgements, made in applying this Standard to those contracts (see paragraphs 123-126); and*
- c) *any assets recognised from the costs to obtain or fulfil a contract with a customer in accordance with paragraph 91 or 95 (see paragraphs 127-128).»*

(IFRS 15.110)

Samtlige av de tre ovennevnte punktene skal inkluderes i notene. Regnskapsprodusenter må informere om sine kundekontrakter. Kundekontraktene skal deles inn i kategorier etter nærmere angitte regler i standarden (IFRS 15.114). Dette for å få frem blant annet inntektens størrelse, samt tidspunkt for innregning av inntekt. Dowad m.fl., (2014) trekker frem at antall kategorier virksomhetene benytter, vil avhenge av den enkelte virksomhets drift og kontrakter. Notene skal angi endringer i eiendels- og gjeldsposter som knytter seg til kundekontraktene. Enhver virksomhet må omtale forholdet mellom kundens innbetaling og de leverte tjenestene. Det skal også opplyses om virksomhetenes leveringsforpliktelser. IFRS 15 krever informasjon om eventuelle usikkerheter knyttet til inntekt og kontantstrømmer fra

kundekontraktene (IFRS 15.IN8). Videre stilles krav til tilleggsopplysninger om skjønnsmessige vurderinger og vilkår lagt til grunn for innregning av inntekt. Avslutningsvis må regnskapsprodusent opplyse om eventuelle kontraktkostnader innregnet som eiendeler i regnskapet.

IFRS 15.111 pålegger enhver regnskapsprodusent å selv vurdere hvor detaljert noteinformasjonen skal være. Detaljnivået må ses i sammenheng med det overordnede formålet med standarden.

Arbeidet med IFRS 15 har hatt sikte på å legge til rette for et bedre regelsett for noteopplysning. Imidlertid har de nye notekravene blitt kritisert for å være for omfattende. Spørsmålet har vært hvorvidt kravene kan forsvares fra et kost-nytte-perspektiv (BC327). IASB hevder at det økte omfanget av notekrav er nødvendig. Dette for å presentere nyttig informasjon for regnskapsbrukerne (BC329).

3.4.8 Overgangsregler

IASB hevder IFRS 15 presenterer et bedre rammeverk for innregning av inntekt enn dagens inntektsstandarder. Dette ønsker de at regnskapsprodusenter skal få benytte seg av umiddelbart. IASB tillater derfor tidliganvendelse av standarden (BC452). Standardsetter har nylig foreslått en utsettelse av dato for ikrafttredelse (Deloitte, 2015). Et høringsforslag om utsatt implementeringsdato er ventet utgitt i nærmeste fremtid. IASB begrunner en eventuell utsettelse i ventede tidkrevende omleggingsprosesser (PwC, 2015b). En eventuell utsettelse vil antakelig ikke forhindre muligheten for tidliganvendelse av standarden.

IFRS 15 skal benyttes retrospektivt (IFRS 15.C3). Dette innebærer at standarden har tilbakevirkende kraft for løpende kundekontrakter. Standarden skal dermed anvendes på både nye og eksisterende «åpne» kontrakter (McConnell, 2014). Kontrakter som løper fra før standarden implementeres, og som forventes fullført etter at standarden blir gjeldende, må derfor som utgangspunkt behandles etter IFRS 15. Enkelte interessenter responderte negativt på forslaget om retrospektiv anvendelse. Spørsmålet var hvorvidt fordelene ved tidlig implementering ville overstige kostnadene dette ville medføre. Retrospektiv anvendelse er imidlertid hovedregelen ved endringer i IFRS (IAS 8.19b, jf. IAS 8.22). Slik regnskapsmessig behandling fremmer produksjon av sammenlignbare inntektsposter.

Standarden presenterer to alternative overgangsmetoder, henholdsvis full retrospektiv og modifisert retrospektiv anvendelse (IFRS 15.C3). Full retrospektiv anvendelse innebærer at alle eksisterende kontrakter behandles etter IFRS 15 fra og med i dag. Egenkapitalen i inngående balanse for det første året der standarden benyttes, vil vise effektene av IFRS 15 (Servold Oppi, 2015). Ved prinsippendringer stiller standarden krav om at sammenligningsposter må omarbeides. Dette i tråd med det overordnede formålet om å sikre sammenlignbarhet både mellom et selskaps finansregnskap fra år til år, samt på tvers av ulike selskaper (IAS 1.1, jf. IAS 1.38). En justering av inntekt fra tidligere år er derfor nødvendig ved implementering av IFRS 15.

Ved modifisert retrospektiv anvendelse innarbeides akkumulerte effekter av kontrakter påbegynt per 1.januar 2017 først når standarden er tatt i bruk (IFRS 15.C7). Dersom implementering av standarden utsettes, vil denne datoen sannsynligvis forskyves med ett år. Det stilles ikke krav til omarbeiding av sammenligningstall (Servold Oppi, 2015). Imidlertid kreves ytterligere noteinformasjon. Regnskapsprodusent må i tillegg vise hvordan de ulike kontraktene ville blitt inntektsført dersom nåværende standard ble benyttet. I implementeringsåret må derfor samtlige kontrakter innregnes på to ulike måter. Dette, sett sammen med økte notekrav, skal sikre at regnskapsbrukeren får tilstrekkelig kjennskap til selskapets utvikling.

Virksomheter som etter dagens praksis innregner inntekt fra kundekontrakter løpende, må undersøke hvorvidt kriteriene for slik føring er tilfredsstillt etter at IFRS 15 trer i kraft. IFRS 15 stiller nye krav til bruk av løpende innregning av inntekt. En konsekvens kan dermed være at inntekt fra enkelte kontrakter ikke kan innregnes før kontraktene er fullført. Enkelte foretak vil kunne erfare signifikante forskjeller knyttet til tidspunkt for innregning av inntekt, samt måling av inntektens størrelse. Dette gjelder hovedsakelig virksomheter med langsiktige kontrakter. Telekommunikasjon, software, prosjektering og eiendomsutvikling er bransjer som er ventet å merke betydelige endringer for regnskapsrapporteringen (Dowad m.fl., 2014). Økte krav til noteopplysninger må samtlige IFRS-rapporterende foretak følge.

Både kontraktvilkår og detaljene rundt leveringsforpliktelsene må gjennomgås (Torgersen Berner og Aastveit, 2014). En bør derfor vurdere konsekvensene ut fra kontraktene som ligger til grunn i de ulike selskapene. Regnskapsprodusenter må gjennomgå kontraktens innhold, samt annen relevant og tilgjengelig informasjon (IFRS 15.3). Tidliganvendelse av IFRS 15

gjør det mulig for regnskapsprodusenter å tilpasse og utvikle eksisterende systemer og rutiner til de nye kravene. Dette vil være fordelaktig for utviklingen av en effektiv implementeringsplan (Dowad m.fl., 2014). McConnell (2014) hevder at IASB ikke ønsker å uttale seg om hvorvidt IFRS 15 vil påvirke verdi og innregningstidspunkt for inntekt i ulike bransjer før standarden er gjeldende. Dette er begrunnet i at praktiske effekter blant annet avhenger av både selskap, transaksjon og bransje. En slik uttalelse er først hensiktsmessig etter at standarden er implementert.

4. Transaksjoner og rettsgrunnlag

Kapittelet gjennomgår ulike standardkontrakter og drøfter kontrollbegrepet opp mot den kontrollen kontraktene gir kjøper. Kundens kontroll er avgjørende for selgers innregning av inntekt. Typetilfellene tar utgangspunkt i kundekontrakter med henholdsvis varesalg, en tilvirkningskontrakt og en tjenstekontrakt. Samtlige typetilfeller er utarbeidet med utgangspunkt i handel mellom to profesjonelle og likeverdige parter. Kjøperens faktiske og rettslige kontroll beror på vilkårene i den enkelte kontrakt. Kontrakten er det sentrale rettsgrunnlaget. Kjøpsloven, NS 8405 og NS 8403 er rettsgrunnlagene typetilfellene bygger på. Kontraktene er deklatoriske og kan følgelig fravikes ved avtale.

Hvert typetilfelle drøfter de sentrale forskjellene mellom dagens praksis og ny inntektsstandard. Dette for å synliggjøre konsekvensene IFRS 15 har på tidfesting av inntekt. Typetilfellene om varer problematiserer fire vanlige handelssituasjoner. Kjøpsloven er utgangspunktet for samtlige fire eksempler. Risikoovergang drøftes opp mot overføring av kontroll. For entreprisekontrakten NS 8405 og prosjekteringskontrakten NS 8403 er fokus rettet mot eventuell overføring av kontroll underveis i kontraktsperioden. NS 8405 består av et kombinert vare- og tjensteelement, mens NS 8403 er en ren tjenstekontrakt. Det interessante er i begge tilfeller å kartlegge hvorvidt selger overfører kontrollen på ett spesifikt tidspunkt eller løpende over kontraktsperioden. Om inntekten skal innregnes løpende eller etter fullført kontrakt, vil ha signifikant innvirkning på resultatet.

Det forutsettes for samtlige typetilfeller at bindende avtaler er inngått og at kontraktene oppfylles etter sitt innhold. Drøftelsen legger til grunn at kjøper er betalingsdyktig. Måling av inntektens størrelse er ikke problematisert. Da avhandlingen søker å kartlegge konsekvenser knyttet til tidspunkt for innregning av inntekt, er typetilfellene kun vurdert opp mot steg fem i IFRS 15.

4.1 Varesalg – kjøpsloven

Virkeområde

De fire følgende typetilfellene tar for seg ulike former for varesalg der kjøpsloven er rettsgrunnlaget. Kjøpsloven gir uttrykk for generelle prinsipper i kontraktsretten.

Typetilfellene om varer kan dermed anvendes analogisk for kontrakter der kjøpsloven utgjør bakgrunnsretten. Ved salg av varer oppstår et kontraktsforhold mellom kjøper og selger fra og med avtaleinngåelse. Kontraktspartene bytter en rettighet mot en plikt. Selger plikter å levere

avtalte varer til kjøper. Tilbake mottar selger et fastsatt vederlag. En tosidighet er dermed etablert i ytelsesforholdet mellom partene.

Kjøpslovens regulering av kontroll og risiko

Både overgang av fysisk og juridisk kontroll er interessant ved fastsettelse av tidspunkt for innregning av inntekt fra varesalg. Selger skal levere avtalt vare til avtalt tid og sted. Kjl. §§ 6 og 7 definerer ulike former for kjøp og følgelig ulike tidspunkter for overlevering av vare. For selger er det gjennomgående likhetstrekket at overlevering skjer når varen er fysisk levert til kunden, eller ved levering til en tredjepart som skal frakte varen videre til kjøper. Kjøpsloven regulerer ikke kontroll direkte slik begrepet benyttes i IFRS 15. Imidlertid vil fysisk levering innebære at kunden har overtatt fysisk kontroll av eiendelen. Leveringstidspunktet er dermed sammenfallende med kontrolloverføringstidspunktet.

Begge parter bærer risiko for sin funksjon knyttet til oppfyllelse av kontraktsforpliktelsene. Risiko er en konsekvens av kundens bruksrett og ansvar. Bruksretten innebærer en form for fysisk besittelse. Dersom kjøper sitter med risikoen, innebærer dette normalt også et juridisk ansvar og kontroll. Når risikoen ligger på kjøpers hånd, er ikke selger lenger ansvarlig for eventuelle tap, skader og mangler ved varen. En kunde plikter å betale avtalt vederlag til selger på tross av eventuelle feil og mangler som skulle inntreffe etter risikoovergangen, såfremt dette ikke faller inn under selgers mangelsansvar (kjl. § 12).

Risiko er knyttet opp mot levering (kjl. § 13 (1)). Når kjøper overtar ansvar og risiko over varen ved fysisk levering, er fysisk og juridisk kontroll overført på samme tidspunkt. Det fundamentale er dermed i utgangspunktet tidspunkt for overlevering. Selgers risiko løper fra avtaleinngåelse frem til fysisk overlevering av vare. Eventuelle kostnader pådratt før levering, tilfaller selger (kjl. § 11).

4.1.1 Typetilfelle 1: Ordinært varesalg

Dette typetilfellet tar for seg et ordinært varesalg der risiko for varen etter kjøpsloven går over på kjøper ved levering.

IAS 18 – Driftsinntekter

IAS 18 stiller fem kumulative krav for innregning av inntekt fra varesalg. Risiko er et definerende element ved vurdering av tidspunkt for innregning av inntekt. Det er sammenfall mellom risiko etter IAS 18 og risikobegrepet kjøpsloven benytter. Driftsinntekter fra varesalg

kan ikke innregnes før selger har overført betydelige risikoer til kjøper (IAS 18.14a). Selger må ikke bære ansvaret for den løpende forvaltningen, og ikke lenger ha kontroll med den solgte varen (IAS 18.14b). Begge vilkårene er oppfylt når risiko og dermed den juridiske kontrollen er overført til kjøper gjennom fysisk overlevering. Øvrige kriterier for innregning av inntekt etter IAS 18 er sammenfallende med innregningskriteriene. Pålitelig måling og sannsynlighet for fremtidige økonomiske fordeler, samt pålitelig måling av påløpte kostnader, må vurderes for det konkrete varesalget.

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

Selger må vurdere kriteriene for kontrolloverføring for å fastsette innregningstidspunktet. Ved salg av vare blir kontroll overført på ett spesifikt tidspunkt. Tidspunktet der selger får rett på betaling for varen, er en indikasjon på kontrolloverføring (IFRS 15.38a). Normalt vil denne retten oppstå ved levering. Samtidig med levering overtar kunden ofte eiendomsretten over den solgte varen. Eiendomsrett er en indikasjon på kontrolloverføring (IFRS 15.38b). Kriteriene for overføring av kontroll retter seg mot evnen til å benytte varen, samt muligheten til å forhindre andre fra å benytte den. Både fysisk levering og kundens aksept er indikatorer på at disse kriteriene er tilfredsstilt (IFRS 15.38c og e).

Den som sitter med ansvaret for funksjonen ved varen, bærer risikoen for denne. Risiko er ikke lenger et selvstendig mål for fastsettelse av tidspunkt for innregning. Imidlertid inkluderer kontrollbegrepet i IFRS 15 en vurdering av risikoovergangen. Risiko fungerer som en indikasjon på overføring av kontroll. Dersom risikoen er ansett overført til kunden, vil dette kunne benyttes som utgangspunkt for tidfesting av inntekt (IFRS 15.38d). Evnen til å motta fordelene fra varen, er normalt å anse som overført til kunden samtidig med risikoovergangen.

Konklusjon

For et ordinært varesalg vil kontrolloverføringstidspunktet være lett identifiserbart. Fysisk kontroll overføres ved levering. IAS 18 trekker frem risiko som avgjørende for vurdering av innregningstidspunkt. Etter IFRS 15 kan risikoovergang indikere kontrolloverføring. Ved varesalg der betydelig andel av risiko tilknyttet varen går over på kjøper ved fysisk levering, er både juridisk og fysisk kontroll overført på leveringstidspunktet. Innregning av inntekt fra varesalget kan dermed både i henhold til IAS 18 og IFRS 15 skje ved levering. Det vil ikke være forskjeller knyttet til tidspunkt for innregning av inntekt fra et varesalg der både fysisk og juridisk kontroll overføres på samme tidspunkt.

4.1.2 Typetilfelle 2: Selger har salgspant i varen

Dette typetilfellet omhandler salg av varer hvor selger betinger salgspant. En slik rett innebærer at selger sikrer seg krav på å ta tilbake kontroll over varen dersom kjøper ikke gjør opp for sine forpliktelser. Lov 08.02.1980 nr. 2 om pant (panteloven, heretter pantel.) § 3-14 regulerer selgers rettigheter ved avtaler som inkluderer salgspant. Panteloven er deklarasjonsrett (pantel. § 1-2 (1)). Salgspant må være avtalt senest samtidig som varen blir levert til kjøper for å gi rettsvern (pantel. § 3-17 (2)). Salgspant kan imidlertid ikke avtales dersom kjøper har rett til å selge gjenstanden videre før vederlaget er betalt (pantel. § 3-15 (2) jf. § 3-16).

Eksemplet tar utgangspunkt i at salget er gjennomført og at levering har funnet sted.

Ved fysisk kontroll kan kjøper benytte varen til å skaffe seg økonomiske fordeler. Denne muligheten har kjøper på tross av at de økonomiske forpliktelsene ikke er gjort opp. Da det er selger som beholder retten til gjenstanden dersom kjøper skulle misligholde sin del av kontrakten, er det selger som besitter den juridiske retten. Kjøper får full faktisk og rettslig råderett av gjenstanden når han gjør opp for sine forpliktelser.

IAS 18 – Driftsinntekter

Selv om fysisk kontroll er overført kunden ved levering, vil selger i påvente av kundens betaling, beholde den juridiske retten. Denne rettigheten innebærer at selger kan ta tilbake varen dersom kunden misligholder sin del av avtalen ved at betaling uteblir. På tross av at selger beholder risiko og dermed den juridiske retten, kan inntekt allikevel innregnes dersom betydelig risiko er overført (IAS 18.17).

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

Ved overlevering av vare fra selger til kunde, kan kunden benytte og motta fordelene fra varen. Fysisk kontroll er dermed overført til kunden. Den juridiske retten er ikke fullstendig overført før kunden har gjort opp sine forpliktelser. Før betaling har skjedd, kan selger ta tilbake varen.

For å avgjøre når innregning av inntekt kan finne sted ved bruk av IFRS 15, må kontrolloverføringen identifiseres. Etter IFRS 15 innebærer kontroll av eiendelen at kunden kan benytte eiendelen i egne driftsaktiviteter. Videre må kunden evne å låne bort eller videreselge eiendelen. Inntil kjøper har gjort opp sine betalingsforpliktelser, kan ikke kjøper beslutte å selge eiendelen videre (pantel. § 3-15 (2) jf. § 3-16). Dette indikerer at kontrolldefinisjonen ikke er oppfylt før selger har mottatt betaling og salgspanten bortfaller.

Selgers eventuelle salgspant i påvente av kundens betaling, er imidlertid ikke til hinder for å innregne inntekt fra varesalget ved fysisk levering (IFRS 15.38b). Kunden overtar tilstrekkelig med kontroll til at eiendelen anses overført og at inntekt kan innregnes.

Konklusjon

Salgspant begrenser kjøpers juridiske rettigheter. Både IAS 18 og IFRS 15 tillater allikevel innregning av inntekt ved fysisk levering for varesalg der selger har betinget salgspant i varen. Selgers salgspant begrenser dermed hverken risiko- eller kontrolloverføringen til kunde i slik grad at det medfører utsatt innregning av inntekt. Innregning av inntekt skal skje ved levering. Overgang til ny standard vil ut fra dette ikke påvirke innregningen av inntekt der selger har salgspant i den solgte gjenstanden.

4.1.3 Typetilfelle 3: Salg av vare med returrett

Muligheten til å levere tilbake en vare dersom den ikke svarer til forventningene, er en sikkerhet for kunden. Kontraktsfestet returrett er en forpliktelse selger har i en angitt tidsperiode. Returretten er en utvidet rett for kjøper. Rettigheten innebærer at kjøper får pengene tilbake dersom varen blir levert i retur i ubrukt stand og innen avtalt tid. Dersom kunden bytter en vare inn i en liknende vare i annen størrelse eller farge, er dette ikke å regne som retur. Et slikt bytte påvirker ikke inntektens størrelse.

Returrett problematiserer tidspunkt for overføring av risiko, juridiske rettigheter og kontroll. I tilfeller der en kunde kjøper en vare med tilhørende returrett, overtar kunden risikoen for varen etter kjøpslovens generelle bestemmelser for risikoovergang (kjl. § 16). Risikoen er dermed overført til kunden, selv om kundekontrakten gir mulighet for returnering. Imidlertid går risikoen tilbake til selger dersom kunden benytter sin returrett og leverer varen tilbake i original stand (kjl. § 16). Selv om kunden har fysisk kontroll og juridisk rett til varen fra og med levering, beholder allikevel selger en del av risikoen. Selger bærer risikoen for tilbakelevering frem til kundens mulighet for returnering er utløpt.

IAS 18 – Driftsinntekter

Risikooverføring er etter IAS 18 avgjørende for identifisering av innregningstidspunkt (IAS 18.14a). Inntekt innregnes når kunden overtar risikoen. Driftsinntekter fra salget kan ikke innregnes der selger beholder en betydelig del av risikoen. Tilfeller med usikkerhet for hvorvidt varen vil bli returnert, er trukket frem som eksempel der selger beholder eierskapet og risikoen ved varen (IAS 18.16d). I et slikt tilfelle skal inntekt ikke innregnes, da det ikke er

snakk om et gjennomført salg. En eventuell mulig returrett fremkommer som en forpliktelse i balansen som et estimat basert på historiske erfaringstall. Denne forpliktelsen tilbakeføres etter hvert som returretten løper ut, uten at kunden har benyttet seg av den. Først når usikkerheten er fjernet, kan inntekt innregnes i sin helhet.

For varer en antar vil bli returnert, er det ikke sannsynlig at de økonomiske fordelene ved transaksjonen vil tilflyte selger. Dermed kan det i henhold til IAS 18.14d ikke innregnes inntekt fra varer med returrett som en av erfaring antar å få i retur.

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

Enkelte kjøp inkluderer en rett til å returnere varer mot tilbakebetaling av vederlaget, en tilgodelapp eller en byttevare (IFRS 15.B20). En kundekontrakt med retursalg inneholder både en forpliktelse til å levere avtalt vare, og en forpliktelse til å ta imot varen dersom kunden ønsker å returnere denne (BC363). Allikevel er ikke returretten et eget element i kundekontrakten (IFRS 15.B22). Grunnet normalt korte perioder med rett til å returnere varen, samt at returer gjerne utgjør en liten andel av det totale salget, ville ressursene og kostnadene ved å innarbeide returretten som en egen forpliktelse i kontrakten ikke forsvart nytten dette ville gitt regnskapsbrukerne (BC366). Beslutningen er med andre ord begrunnet i en kostnad-nytte-vurdering.

Returrett begrenser ikke kundens kontroll. Kunden kan ved kjøp av vare med returrett, både benytte eiendelen, samt låne bort eller selge eiendelen videre. Kontrolldefinisjonen i IFRS 15 er følgelig tilfredsstilt fra leveringstidspunktet (IFRS 15.38c). Det skal imidlertid ikke innregnes inntekt for forventede returer (BC364). Det er først etter utløpet av perioden for returrett at virksomheter med sikkerhet kan vite antall salg og antall returer. Ved usikkerhet skal virksomheter i stedet innregne vederlaget som forpliktelse i balansen (IFRS 15.B23). Det antallet varer en forventer vil bli returnert, balanseføres som en forpliktelse frem til returperioden er utløpt (IE115b). Samtidig balanseføres en eiendel som representerer de varene en forventer vil bli returnert (BDO, 2014). Eiendelen er selgers rett til å få varen tilbake dersom kunden benytter seg av returretten (PwC, 2014b). Ved slutten av hver regnskapsperiode må regnskapsprodusent vurdere og eventuelt oppdatere forpliktelsen. Inntekten justeres samtidig motsatt av forpliktelsen.

Ved mangel på erfaringstall for returnerte varer, skal ikke inntekt innregnes når kontrollen er overført til kunde (IE137). I stedet utsettes innregningen til returperioden er utløpt.

Vederlaget virksomheten mottar fra kunden vil være variabelt ved salg av vare med returrett (IFRS 15.51). Variabelt vederlag beregnes basert på et estimat på hvor mye virksomheten forventer å motta i bytte mot de leverte varene og tjenestene (IFRS 15.50). Det må derfor gjøres en vurdering av hvor mye en forventer å sitte igjen med etter returperiodens slutt. Standarden viser til to alternative metoder for å beregne vederlaget virksomheten kan forvente å motta. Selger kan benytte forventningsverdier ved fastsettelse av inntekt fra salg med returrett (IFRS 15.53a, jf. IE 112). Denne metoden er anbefalt for virksomheter med flere kundekontrakter med liknende vilkår (IFRS 15.53a). Metoden kan benyttes for en portefølje av varesalg med tilhørende returrett (IE111). Den andre metoden vurderer det mest sannsynlige utfallet basert på tidligere erfaringstall (IFRS 15.53b). Sistnevnte vil være mest passende dersom en kontrakt bare har to mulige utfall. Valg av metode skal være dekkende for virksomheters erfaringer knyttet til salg, og skal benyttes konsistent (BC195). Regnskapsprodusent må velge den metoden som gir det beste grunnlaget for en riktig vurdering av innregningen.

Det variable elementet skal kun inkluderes i transaksjonsprisen dersom det er høyst sannsynlig («highly probable») at en betydelig reversering i den innregnede inntekten ikke vil skje når usikkerheten (her: returperioden) er over (IFRS 15.56 jf. IFRS 15.57).

Konklusjon

Etter IAS 18 kan det ikke innregnes inntekt dersom det ikke er sannsynlig at de økonomiske fordelene ved transaksjonen tilflyter foretaket. For virksomheter som opererer med pålitelige estimater på antall returer, kan en benytte dette som utgangspunkt for innregning av inntekt fra varer solgt med returrett. Kravet etter IFRS 15 er en overveiende sannsynlighet for at inntekten fra varesalget vil innbringes. Det er med andre ord strengere krav til vurderingen av hvorvidt selger vil beholde mottatt vederlag.

Innføring av den nye standarden medfører således en endring knyttet til estimatberegning og vurdering av sannsynligheten for at de økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket. Videre er IFRS 15 mer konkret i metodevalget for innregningen.

4.1.4 Typetilfelle 4: Salg av driftsmiddel med tilhørende serviceavtale

Ved kjøp av driftsmiddel kan det avtales et gitt antall års inkludert service. Salgsavtalen inneholder dermed to separable elementer, der kun det ene elementet er levert ved

salgstidspunktet. Ved salgstidspunktet etablerer selger en rett på vederlag for både driftsmiddelet og servicetjenesten. Tjenesten leveres imidlertid etter salgstidspunktet. En forhåndsavtalt serviceavtale gir kjøper trygghet for at nødvendig vedlikehold av driftsmiddelet vil utføres av fagpersoner og til avtalt pris innen et gitt tidsrom. Når et slikt serviceelement er inkludert i kontrakten, må dette skilles fra salget av driftsmiddelet, og verdsettes særskilt.

Ved levering av driftsmiddelet går både risiko og kontroll over på kjøper. Kjøper får fysisk kontroll og kan ta driftsmiddelet i bruk. Selger leverer servicen etter salgstidspunktet, og kjøper har ved overtakelse av driftsmiddelet hverken overtatt risiko eller kontroll tilknyttet dette kontraktelementet.

IAS 18 – Driftsinntekter

Innregningskriteriene skal benyttes på hvert separable element i kontrakten når dette er nødvendig for å få frem kontraktens innhold (IAS 18.13). En slik oppdeling skal foretas når kontrakten inneholder både et varesalg og salg av tilhørende tjeneste som skal utføres en gang i fremtiden.

For salg av driftsmiddelet benyttes kriteriene i IAS 18.14 for å bestemme innregningstidspunktet. Når kjøper både har overtatt driftsmiddelet fysisk, og samtidig bærer risikoen for bruken av det, er kriteriene oppfylt. Selger kan på dette tidspunkt, som ofte er sammenfallende med levering, innregne inntekt fra salget av driftsmiddelet.

Vederlag tilknyttet tjenesteelementet innregnes over perioden tjenesten gjelder (IAS 18.13). Dette innebærer en form for utsatt innregning av inntekt. Inntekt fra tjenester skal innregnes basert på fullføringsgrad ved regnskapsperiodens slutt (IAS 18.20). Bruk av løpende avregnings metode krever pålitelig måling av både inntektsbeløpet, tilhørende kostnader og fullføringsgrad. Inntekt tilknyttet serviceelementet fremkommer av gjeldende kontrakt. En kan tenke at selger sitter med estimater på kostnadene som vil påløpe i forbindelse med servicen. Servicen gjelder en angitt periode. Fullføringsgraden vil dermed normalt beregnes ved å dele inntektsbeløpet på de årene servicen gjelder. Slik lineær innregning er hovedregelen for tjenester selger utfører i et angitt tidsrom, men der antall handlinger ikke er helt avklart (IAS 18.25). Vederlaget for servicetjenesten er allerede mottatt fra kunden. Selger er dermed sikret å motta fordelene tilknyttet servicen (IAS 18.20b).

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

En kundekontrakt som omfatter både salg av driftsmiddel og salg av tilhørende serviceavtale, inneholder to distinkte elementer. For kontrakter med forpliktelser som leveres til ulike tidspunkt, må de ulike forpliktelsene identifiseres og separeres. Kontraktens totale vederlag fordeles på hvert av elementene. Inntekt tilknyttet hver av leveringsforpliktelsene skal først innregnes når kunden har overtatt kontrollen over henholdsvis varen og tjenesten som leveres. Kunden kan fra tidspunkt for overlevering av driftsmiddelet både benytte, motta fordeler fra, og samtidig forhindre andre å bruke det. Både fysisk levering, kundens aksept ved å ta det i bruk, samt selgers rett på betaling, er tegn på at kontroll over driftsmiddelet er overført til kunden og at selger kan innregne inntekt fra salget (IFRS 15.38). Kriteriene for kontrolloverføring på ett spesifikt tidspunkt er dermed oppfylt for salget av driftsmiddelet. Kunden får imidlertid ikke samtidig kontroll med serviceelementet.

Service på driftsmiddelet er en tjeneste som gjelder en angitt periode. Kriteriene for oppfyllelse av kontroll over tid vil derfor drøftes. Kunden mottar og forbruker fordelene fra tjenesten etter hvert som den leveres. Fordelene fra servicen er mottatt ved utførelse. Gjentakende tjenester tilfredsstiller ofte dette kriteriet. I tillegg går kontroll av de utførte servicetjenestene over på kunden ved ytelse av servicen. Servicetjenesten har samtidig ingen alternativ anvendelse for selger ettersom servicen utføres på kundens driftsmiddel. Rett på vederlag for servicetjenesten oppstod ved salget av driftsmiddelet. Innregning kan derfor skje løpende, da samtlige kriterier i IFRS 15.35 er tilfredsstilt. Når ett av de tre kriteriene for innregning over tid er tilfredsstilt, må virksomheten vurdere hvilken innregningsmetode som best reflekterer kontrolloverføringen. Outputmetoden kan eksempelvis benyttes ved å fordele verdien på servicen over den perioden servicen ytes. Det er her verdien for kunden, det vil si kontraktsverdien, som legges til grunn. Ved bruk av inputmetoden er inntekten basert på virksomhetens ressursbruk.

Konklusjon

For salg av driftsmiddel med inkludert serviceavtale, må varesalget og tjenesteelementet separeres ved vurdering av innregningstidspunktet. Etter både IAS 18.14 og IFRS 15.38 skal inntekt fra salg av driftsmiddelet som hovedregel innregnes ved levering til kunde. Tjenesteelementet verdsettes og innregnes over den perioden selger yter servicen. Både IAS 18 og IFRS 15 åpner for ulike metoder for innregning av inntekt fra tjenesteelementet. Etter IAS 18.20 skal inntekt innregnes basert på fullføringsgrad. For IFRS 15 er kontrolloverføring vesentlig. Ettersom kunden overtar kontroll med tjenesten etter hvert som servicene utføres,

vil kontrolloverføringen skje løpende med fullføring. Dermed er det sammenfall mellom tidspunkt for innregning av inntekt for servicetjenesten etter IAS 18 og IFRS 15.

4.2 Tilvirkningskontrakten NS 8405

4.2.1 Generelt om kontrakten

Virkeområde

Standardkontrakten NS 8405 er hovedstandarden for bygg- og anleggskontrakter. Da det ikke eksisterer noen egen lov for kontraktsforhold i bygg- og anleggsbransjen, er det med utgangspunkt i bransjepraksis utarbeidet standardkontrakter for å regulere slike forhold. NS 8405 er utgitt av Norges Standardiseringsforbund (NSF) og benyttes av både offentlige og private aktører. Kontrakten har både funksjon som styringsverktøy og som grunnlag for juridisk løsning ved konflikter. Bruk av standardkontrakter kan være effektivt for samtlige kontraktsparter da det spares tid i forbindelse med kontraktsforhandling.

Næringsentreprisekontrakten NS 8405 regulerer utførelsesentrepriser. Dette er kontraktsforhold der entreprenøren skal skaffe en vesentlig andel av nødvendig materiale. NS 8405 regulerer forhold der en entreprenør utfører arbeid bestilt av en byggherre, og der byggherren leverer det vesentligste av tegninger og beregninger til entreprenøren. Byggherren er den kontraktspart som skal ha utført et arbeid (NS 8405.2.2). Entreprenøren er den kontraktspart som skal utføre arbeidet kontrakten omfatter (NS 8405.2.4).

Utførelsesentrepriser skiller seg fra totalentrepriser der entreprenøren står for det vesentligste av prosjekteringen i tillegg til byggingen.

NS 8405 regulerer kontraktspartenes rettigheter og plikter. Slik regulering sikrer og opprettholder balansen mellom partene. I tilfeller der kontrakten ikke gir tilstrekkelig informasjon om partenes rettigheter og forpliktelser, må en benytte kontraktsrettens generelle bakgrunnsrett.

Risiko

Kontrakten fordeler ansvar mellom kontraktspartene. Ansvar er en indikasjon på risikofordeling. Valgte entreprisform påvirker ansvars- og dermed risikofordelingen mellom byggherre og entreprenør. Partene bærer risikoen for sin funksjon. Dette innebærer at hver kontraktspart sitter med risikoen for feil og mangler tilknyttet sin ytelse. Risiko kan forstås som en mulighet for at uønskede hendelser inntreffer og påvirker et prosjekt negativt. Enhver

virksomhet må vurdere sannsynligheten for at ulik risiko kan oppstå, og de eventuelle konsekvensene av dette. Det er risiko knyttet til både prosjektering og utførelse. Byggherren forplikter å gjennomføre prosjekteringen. Risikoen for feil i prosjekteringen er båret av byggherren (Marthinussen, Giverholt og Arvesen, 2010). Utførelsesentrepriser gir byggherren påvirkningsmuligheter innenfor rammene i kontrakten. Dette kan tenkes å øke byggherrens risiko.

Byggherren står i utgangspunktet ansvarlig for å levere nødvendige tegninger, beskrivelser og beregninger for utførelse av kontraktarbeidet (NS 8405.19.1). Risikoen for feil i ovennevnte dokumenter er båret av byggherren. Både materialer byggherren selv har anskaffet og materialer han krever brukt, medfører en risiko for byggherren (NS 8405.19.4). Videre er risiko knyttet til arbeidsunderlaget båret av byggherren (NS 8405.19.2). Arbeidsunderlaget entreprenøren bygger på, må være stilt til rådighet for entreprenøren.

Byggherren eier normalt tomten arbeidet skal utføres på. Entreprenøren får under kontraktsperioden den fysiske kontrollen over dette arealet. Dette innebærer en risiko for entreprenøren, noe som fremkommer av kontrakten da entreprenøren er den kontraktspart som må forsikre kontraktarbeidet, selv på byggherrens eiendom (NS 8405.10.1). Først ved overlevering av det totale kontraktarbeidet får byggherren fysisk kontroll over sin eiendom.

Frem til overtakelse bærer entreprenøren risikoen for at arbeidet utføres i henhold til avtale, og at resultatet blir slik det fremkommer av avtalen. Dette inkluderer risikoen for eventuelle skader på materialer og avtalt kontraktarbeid (NS 8405.17). Entreprenøren har samtidig risikoen for materialer byggherren har anskaffet, så lenge disse er levert til entreprenøren. Imidlertid bærer ikke entreprenøren risiko for at arbeidene utføres slik byggherren har formodet. Entreprenøren bærer ikke risikoen for skader begrunnet i ekstraordinære hendelser utenfor entreprenørens kontroll.

Ingen av kontraktspartene kan i utgangspunktet overføre sine forpliktelser til andre (NS 8405.4). Dette er likevel ikke til hinder for at entreprenøren kan benytte underentreprenører til deler av kontraktarbeidet dersom dette er avklart med byggherren (NS 8405.15.1). Bruk av underleverandører kan blant annet være nødvendig der kontraktspartene selv ikke innehar nødvendig kompetanse. Både byggherre og entreprenør bærer den fulle risiko for arbeid utført

av sine respektive kontraktsmedhjelpere. Dette er å anse som et kontraktsrettslig prinsipp, jf. eksempelvis Rt. 1986 s. 1386 (s. 1393).

Kort oppsummert bærer byggherren prosjekteringsrisikoen, mens entreprenøren har utførelsesrisikoen.

Endringsarbeid

Arbeid omfattet av kontrakten omtales som kontraktarbeidet. I henhold til Marthinussen m.fl., (2010) omfatter dette også eventuelle endringsarbeider. Ved avtaleinngåelse kan prosjektets utvikling være vanskelig å forutsi. Det kan oppstå usikkerhet knyttet til innregning av inntekt fra langsiktige tilvirkningskontrakter. Dette da kontraktene gjerne strekker seg over flere regnskapsperioder. utfordringer knytter seg blant annet til å estimere prosjektets fremdrift og forventede resultat.

Frem til kontraktslutt er det åpnet for å pålegge entreprenøren endringer i forhold til opprinnelig kontrakt (NS 8405.22.1). Endringsordrer innebærer tilleggsetelser eller endring av avtalt kontrakt, så lenge endringene står i sammenheng med kontrakten for øvrig (NS 8405.22.1). Entreprenøren plikter å hensynta eventuelle endringsordrer byggherren fremlegger, så lenge de formelle kravene er ivaretatt (NS 8405.22.3). Balansen i ytelsesforholdet opprettholdes ved å justere vederlaget og eventuelt også tidspunkt for ferdigstilling tilsvarende. På denne måten godtgjøres entreprenøren for de pålagte plikter.

Endringsordre kan også gis som «irregulær endringsordre» (Marthinussen m.fl., 2010). Dette er endringer entreprenøren plikter å utføre, men som ikke fremkommer av en endringsordre. Det kan stilles spørsmål om hvorvidt de ønskede endringene er å anse som en del av de eksisterende kontraktsforpliktelsene, eller om de representerer en tilleggsordre. Mens endringsarbeid er en separabel ytelse som i mange tilfeller er lett identifiserbar, vil en irregulær endringsordre kunne være gjenstand for diskusjon. I tvilstilfeller må kontraktdokumentene tolkes og analyseres.

Eiendomsrett

Eiendomsretten innebærer både et juridisk og et fysisk element. Når byggherren overtar den fysiske rådgigheten over kontraktarbeidet, kan han ta kontraktarbeidet i bruk. Den juridiske eiendomsretten innebærer muligheten til å leie ut eller selge kontraktarbeidet. Juridisk eiendomsrett blir normalt overført til kunden først når kontraktarbeidet er ferdig utført

(Fardal, 2009). Innregning av inntekt ved slutført prosjekt tilsvarer fullført kontrakts metode. Slik innregning er for børsnoterte foretak ikke tillatt etter norske regnskapsregler (rskl. § 5-12). Imidlertid er ikke denne bestemmelsen aktuell for IFRS-rapporterende foretak og dermed ikke til hinder for føring ved kontraktslutt (jf. rskl. § 3-1 (3)).

Etter hvert som kontraktarbeidet etter NS 8405 utføres, blir det del av byggherrens eiendom (NS 8405.40.1). Slik løpende overføring av eiendomsrett kan være med på å balansere risikoen mellom kontraktspartene. Eiendomsrettens løpende overgang forstås i sammenheng med at byggherren er eier av arbeidsunderlaget. Eier av arbeidsunderlaget er eier av bygninger som oppføres på tomten (Lov 07.06.1935 nr. 2 om tinglysing (tinglysningsloven) § 15).

Marthinussen m.fl., (2010) trekker frem at bestemmelsen om eiendomsrett hovedsakelig har betydning overfor kontraktspartenes kreditorer. En kreditor kan kun ta beslag i skyldnerens eiendeler. Overføring av eiendomsrett tilknyttet kontraktarbeidet er ikke avhengig av byggherrens betaling (Marthinussen m.fl., 2010). For materialer er imidlertid betalingstidspunktet avgjørende for å fastsette tidspunkt for overføring av eiendomsrett til byggherren (NS 8405.40.1).

Overtakelse

Tidspunktet der byggherren overtar kontraktarbeidet fra entreprenøren, regnes som overtakelsestidspunktet. Overtakelse skjer ved overtakelsesforretning (NS 8405.32.1). Ved overtakelse går risikoen over til byggherren (NS 8405.32.6b). Etter overlevering får byggherren både fysisk og juridisk rett over kontraktarbeidet. Da kontraktarbeidet nå er i byggherrens besittelse, er det byggherren som må forsikre det.

Byggherren kan i utgangspunktet ikke ta kontraktarbeidet i bruk før overtakelsesforretningen er gjennomført (NS 8405.32.8). Dersom byggherren allikevel tar i bruk deler av kontraktarbeidet, er dette å anse som mislighold av kontrakten (NS 8405.32.8). En følge av slik brukstakelse er at risikoen for den delen av kontraktarbeidet anses overført til byggherren. Samtidig kan entreprenøren kreve retting av forholdet eller stille krav om at byggherren overtar deler av kontraktarbeidet. Dersom byggherren ikke møter entreprenørens krav, går risikoen for det totale kontraktarbeidet over på byggherren (NS 8405.32.8). Følgelig kan byggherren overta den fysiske kontrollen når han selv ønsker.

Byggherren har mulighet for delovertakelse underveis i kontraktperioden. Dette må eventuelt drøftes med entreprenøren for den enkelte kontrakt. Delovertakelse følger reglene for overtakelsesforretning (NS 8405.32.7). Selv om byggherren eventuelt overtar deler av kontraktarbeidet underveis, plikter entreprenøren å holde hele arbeidet forsikret til kontraktslutt.

Entreprenørens ytelse leveres løpende etter hvert som kontraktarbeidet utføres. Byggherrens ytelse består av vederlagsbetalingen. Entreprenøren må levere sin ytelse før han kan kreve betaling fra byggherren. Entreprenøren kan kreve avdragsbetaling fra byggherren underveis i kontraktperioden (NS 8405.28.1). Slik avdragsbetaling innebærer imidlertid ikke at byggherren godkjenner utført arbeid.

4.2.2 Typetilfelle 1: NS 8405 uten endringer

Det forutsettes at kontrakten stiller krav til entreprenøren om levering av materialer til utførelse av kontraktarbeidet, og at kontrakten er en tilvirkningskontrakt som i dag regnskapsmessig behandles etter IAS 11. Dersom entreprisekontrakten ikke krever at entreprenøren hverken anskaffer eller leverer byggematerialer til bruk i kontraktarbeidet, er kontrakten ikke en tilvirkningskontrakt og skal følgelig ikke behandles etter IAS 11.

Dersom kontraktarbeidet utføres uten endringer, er utgangspunktet at byggherren overtar fysisk kontroll ved overtakelsesforretning etter fullført kontraktarbeid. Det skjer en samlet overtakelse av hele kontraktarbeidet. Byggherren har stilt sin eiendom til disposisjon for entreprenøren, og overdrar følgelig fysisk kontroll med eiendommen til entreprenøren i kontraktperioden. Underveis i kontraktperioden overtar ikke byggherren noen form for fysisk kontroll, med mindre det avtales delovertakelse for deler av kontraktarbeidet. Imidlertid vil eiendomsretten til kontraktarbeidet overføres til byggherren etter hvert som arbeidet utføres.

IAS 11 – Anleggskontrakter

Enterprisekontrakten NS 8405 tilfredsstillter definisjonen av en anleggskontrakt etter IAS 11.3. Kontrakter som strekker seg over flere regnskapsperioder skal som hovedregel vurderes etter løpende avregnings metode. Utgangspunktet er fullføringsgrad ved regnskapsperiodens slutt. Inntekten skal reflektere utført arbeid, og må kunne måles pålitelig. Samtidig skal kontraktkostnadene kostnadsføres etter hvert som de påløper. Eventuell fortjeneste fra

kontrakten fremkommer løpende i resultatet. Opptjent inntekt som enda ikke er betalt, føres i balansen som fordring på kunden.

For kontrakter som regnskapsmessig behandles etter IAS 11, vil ikke drøfting av risiko- og kontrollbegrepene være aktuelt. Hvorvidt kunden har overtatt enten risiko eller kontroll er ikke avgjørende for tidspunkt for innregning av inntekt. Inntekt innregnes ved regnskapsperiodens slutt på bakgrunn av beregnet fullføringsgrad. På denne måten vil inntekten reflektere periodenes aktiviteter fra kontrakten er inngått til kontraktarbeidet er ferdigstilt. Ved bruk av løpende avregning blir inntekten fremskutt i forhold til det tidspunktet som en naturlig kan anse som slutførings- og dermed transaksjonstidspunktet.

Det er først anledning til innregning av inntekt når anleggskontraktens utfall kan estimeres pålitelig (IAS 11.22). Endelig utfall av kontrakten kan være vanskelig å estimere ved kontraktsinngåelse. Usikkerhet knyttet til langsiktige tilvirkningskontrakter hensyntas ved fastsettelse av fullføringsgrad. Dette innebærer eventuell revidering av estimater ved endring i fremtidsutsiktene for prosjektet. En følge av dette kan være økt eller minket inntekt fra periode til periode. Ved usikkerhet knyttet til både gjenværende kostnader og fullføringsgrad, skal regnskapsprodusent ikke inkludere et fortjenesteelement ved innregning av kontraktinntekten. Dette innebærer at periodens inntekter tilsvare periodens påløpte kontraktkostnader. På denne måten hensyntas risikobegrepet indirekte i IAS 11. Om det er forventet at kontrakten vil medføre et tap, skal det avsettes for tapet umiddelbart.

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

Entreprenøren må kartlegge kontrolloverføringen av kontraktarbeidet for å komme frem til passende og korrekt tidfesting av inntekt. Leveringsforpliktelsene oppfylles løpende ved tilvirkningskontrakter der virksomheten kontinuerlig utfører arbeid og dermed overfører eiendelen til kunden løpende over kontraktsperioden. I tilfeller der kontrollen anses løpende overført, vil regnskapsmessig behandling etter IFRS 15 tilsvare dagens praksis etter IAS 11. Dersom kontrollen ikke blir overført før det totale kontraktarbeidet er utført, kan ikke inntekt fra kontrakten innregnes før kontrakten er ferdigstilt. Innregning av inntekt blir dermed utsatt til det totale kontraktarbeidet er utført og overlevert til kunden. Dette representerer i tilfelle en vesentlig endring fra dagens praksis.

NS 8405 vurderes i det følgende opp mot kriteriene for løpende innregning av inntekt fra kundekontrakter. Kun ett av tre kriterier må tilfredsstilles.

IFRS 15.35 a) At byggherren mottar fordelene fra arbeidet underveis er et av kriteriene for innregning av inntekt over tid. Byggherren kan ikke benytte, men kan allikevel sies å dra fordeler fra kontraktarbeidet før det er ferdig utført. Kravet om å «obtain the benefits from» innebærer en tilførsel av positive kontantstrømmer fra blant annet bruk, salg eller bytte av eiendelen (BC120c). Bruk av et delvis tilvirket kontraktarbeid vil ikke nødvendigvis tilføre byggherren økonomiske fordeler. Dersom et eventuelt bytte av entreprenør underveis i arbeidet ikke ville medført at ny entreprenør måtte ha utført den opprinnelige entreprenørens utførte arbeid, indikerer dette at byggherren mottar fordelene løpende med kontraktarbeidets utførelse. Kriteriet anses dermed tilfredsstillende, og inntekt kan innregnes i takt med utførelse av kontraktarbeidet.

IFRS 15.35 b) Et annet kriterium for innregning av inntekt over tid er at arbeidet som utføres løpende blir del av byggherrens kontroll etter hvert som arbeidet ferdigstilles. Kontroll kan normalt anses overført når kunden får eiendomsrett over eiendelen. På den måten kan en knytte kontroll til eiendomsrett for å bestemme innregningstidspunkt. Eiendomsretten til kontraktarbeidet er i NS 8405 ansett overført til byggherren underveis som arbeidet utføres. Her er det imidlertid tilfredsstillende av kontrolldefinisjonen som er avgjørende.

Byggherrens mulighet til å benytte eiendelen, er et kriterium for å ha kontroll. «Direct the use of» innebærer muligheten til å benytte eiendelen i sine driftsaktiviteter (BC120b). Det kan diskuteres hvorvidt det er fordelaktig for byggherren å kunne benytte eiendelen etter hvert som den tilvirkes. Før kontraktarbeidet er slutført vil det kunne være vanskelig og lite hensiktsmessig for byggherren å benytte det. Byggherren kan i utgangspunktet ikke ta arbeidet i bruk før det totale arbeidet er utført og det har skjedd en overtakelsesforretning. Dersom byggherren tar kontraktarbeidet i bruk før ferdigstilling, er dette å anse som mislighold av avtalen (NS 8405.32.8). Risikoen for kontraktarbeid byggherren urettmessig tar i bruk, går over på byggherren.

Gjennom NS 8405 plikter byggherren å stille arbeidsunderlaget til rådighet for entreprenøren. Entreprenøren utfører kontraktarbeidet på byggherrens eiendom og har derfor den fysiske kontrollen over arbeidsunderlaget. I kraft av sin rolle som eier, kan byggherren muligens nekte andre å komme inn på tomten. På den måten har byggherren evnen til å hindre andre fra å benytte eiendelen.

Det kan diskuteres hvorvidt kontrolldefinisjonen er tilfredsstilt, jamfør drøftelsen ovenfor. Ved kontraktslutt og overtakelse av det totale kontraktarbeidet, vil en i utgangspunktet kunne si at den totale kontrollen er overført byggherren. Imidlertid er det anledning for å avtale delovertakelse av arbeid underveis i kontraktperioden. Dette kan innebære at byggherren overtar kontrollen for deler av kontraktarbeidet etter hvert som oppdraget ferdigstilles. Videre vil arbeid på tomt som i utgangspunktet er eiet av byggherren, anses som del av byggherrens eiendom etter hvert som arbeidet pågår (BC129). Imidlertid vil ikke kontrolldefinisjonen anses tilfredsstilt før det totale kontraktarbeidet er overført til byggherren. Kriteriet åpner dermed ikke for løpende innregning av inntekt.

Respondenter fra anleggsbransjen ytret bekymring til den foreslåtte kontrolldefinisjonen. For anleggskontrakter overføres ofte hverken eiendomsrett eller fysisk kontroll før kontraktslutt (BC122). Dette innebærer dermed at virksomheter som etter IAS 11 har anledning til å innregne inntekt løpende, etter IFRS 15 kanskje må utsette innregningen av inntekt til kontrakter er fullført. Enkelte respondenter mente en slik endring i tidspunkt for innregning av inntekt ikke vil gi et korrekt bilde av økonomien i kontraktene (BC122). Kriteriet om å kunne benytte eiendelen løpende anses dermed ikke hensiktsmessig for innregning av inntekt fra anleggskontrakter.

IFRS 15.35 c) Et tredje vilkår for overføring av kontroll innebærer at entreprenøren ikke kan velge å levere kontraktarbeidet til en annen byggherre. Eiendomsretten overføres løpende med kontraktarbeidets ferdigstillelse. Dette innebærer at byggherren underveis sitter med en del av eiendomsretten. Entreprenøren kan dermed ikke selge utført kontraktarbeid videre. Dersom byggeprosjekter utvikles på byggherrens eiendom, er det vanskelig å se at dette arbeidet kan leveres til en annen byggherre uten opprinnelig byggherres aksept. Arbeidet har dermed ikke en alternativ anvendelse for entreprenøren. Vilkåret i IFRS 15.35c er todelt, og krever i tillegg en løpende rett på betaling for utført arbeid. Etter hvert som byggherren overtar kontroll over kontraktarbeidet, får entreprenøren rett på betaling. Dette kan indikere at både fysisk og juridisk kontroll overføres løpende. Dersom byggherren betaler løpende, kan dette i utgangspunktet forstås som en bekreftelse på at byggherren har mottatt deler av kontraktarbeidet. Avdragsbetaling underveis er imidlertid etter NS 8405 ikke å anse som aksept på levert arbeid. Vilkåret anses allikevel oppfylt.

Konklusjon

NS 8405 tilfredsstillter kriteriene for løpende avregning etter IAS 11. Innregning av inntekt fra kontrakten skal dermed skje basert på fullføringsgrad ved regnskapsperiodens slutt.

På bakgrunn av ovennevnte er det vanskelig å se at kontrolldefinisjonen etter IFRS 15 er oppfylt før kontraktarbeidet er ferdigstilt og overført byggherren ved overtakelsesforretning. Byggherren må bryte kontrakten for å få fysisk råderett over arbeidet før kontraktslutt. Dette er imidlertid ikke til hinder for løpende innregning av inntekt fra tilvirkningskontrakten, dersom ett av standardens tre innregningskriterier er oppfylt.

To av kriteriene for innregning av inntekt over tid, vurderes tilfredsstillt. Det konkluderes derfor med at kontrolloverføring i henhold til IFRS 15.35 a og c skjer etter hvert som kontraktarbeidet utføres. Det vil derfor ikke være betydelige forskjeller ved tidfesting av inntekt fra denne type kontrakter etter innføring av ny standard. Dersom byggherren imidlertid ikke overtar kontrollen før prosjektet er ferdigstilt, kan inntekt fra kontrakten ikke innregnes før kontraktslutt. Et slikt forhold vil medføre en vesentlig endring fra nåværende praksis.

4.2.3 Typetilfelle 2: NS 8405 med endringer

Dersom byggherren fremlegger en endringsordre for entreprenøren, og formkravene til ordren er ivaretatt, plikter entreprenøren å følge denne. Endringsarbeid er arbeid utover opprinnelig kontrakt. En endring i kontraktarbeidets omfang kan medføre økte eller reduserte kontraktinntekter. Både byggherre og entreprenør har krav på justering av vederlag som følge av endringsordren. Endringskrav samt justering av vederlag må avklares.

IAS 11 – Anleggskontrakter

Inntekten som innregnes skal være den avtalte inntektssummen fra opprinnelig kundekontrakt med tillegg for eventuelle endringer i kontraktarbeidet (IAS 11.11). Entreprenøren behandler flere kontrakter med en og samme kunde som én kontrakt i tilfeller der kontraktene kan tolkes å være del av samme prosjekt (IAS 11.9b). Tillegg av eiendeler inngår i behandlingen av den opprinnelige kontrakten dersom den ikke skiller seg vesentlig fra kontrakten for øvrig (IAS 11.10a). Innregningskriteriene må være oppfylt.

Det kan avtales endringer av opprinnelig kontrakt som krever at de opprinnelige kontraktinntektene justeres (IAS 11.12a). Endring av innholdet og omfanget av kontrakten

skal justere kontraktinntektene når det er sannsynlig at endringen vil godkjennes av kunden og samtidig at inntektsbeløpet kan måles pålitelig (IAS 11.13). Inntekt tilknyttet endringsordrer skal derfor normalt behandles sammen med opprinnelig kontrakt. Eventuell økt inntekt for entreprenøren skal dermed innregnes løpende over tiden arbeidet utføres. Dette på bakgrunn av en justering av fullføringsgrad.

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

Viser til diskusjon om kontrolloverføring under kapittel 4.2.2 om NS 8405 uten endringer.

Entreprenøren plikter å hensynta eventuelle endringer byggherren presenterer. Eventuelle endringer må være godkjent av begge parter og innebære en endring i fordelingen av rettigheter og plikter (IFRS 15.18). IFRS 15 stiller ingen krav til skriftlighet av endringsordren, men endringsordrer etter NS 8405 må leveres skriftlig til entreprenøren for å være gjeldende (NS 8405.22.3).

En endringsordre skal behandles som en egen kundekontrakt dersom den både øker omfanget av og prisen i kontrakten, og der denne økningen skyldes tilførsel av varer eller tjenester som er distinkte fra kontrakten forøvrig (IFRS 15.20). For endringer som representerer distinkte tilleggsvare eller tilleggstjenester prissatt etter frittstående salgspriser, vil det ikke være økonomisk forskjell på om entreprenøren behandler dette som en særskilt kontrakt i tillegg til opprinnelig kontrakt, eller som en endring av eksisterende kontrakt (BC77). For anleggskontrakter vil endringer ofte ikke representere levering av varer og tjenester som er distinkte fra den opprinnelige kontrakten. Dersom endringsordren ikke innebærer levering av varer og tjenester som er distinkte fra opprinnelig kontrakt, skal kontraktsendringen behandles som del av den opprinnelige kontrakten (IFRS 15.21b). Dette innebærer blant annet en oppdatering av transaksjonspris og fullføringsgrad. For endringsordrer i forbindelse med arbeid utført etter NS 8405 kan en dermed forstå det slik at inntekten fra denne justerer inntekten fra opprinnelig kontrakt.

Konklusjon

Inntekt fra endringsordrer som representerer tillegg av varer og tjenester i forhold til opprinnelig kontrakt, skal etter IAS 11 innregnes løpende sammen med inntekt fra den eksisterende kontrakten. Etter IFRS 15 vil en endringsordre som ikke innebærer tillegg av distinkte varer og tjenester medføre en justering av transaksjonspris og fullføringsgrad av opprinnelig kontrakt. Hvorvidt denne innregnes løpende eller ved kontraktslutt avhenger av behandlingen av opprinnelig kontrakt før endringsordren ble presentert.

4.3 Tjenestekontrakten NS 8403

4.3.1 Generelt om kontrakten

Virkeområde

I følgende kapittel er standardkontrakten NS 8403 *Alminnelige kontraktsbestemmelser for byggelederoppdrag* gjenstand for analyse. Kontrakten regulerer byggelederoppdrag i forbindelse med bygg- og anleggsarbeid (NS 8403.1). Byggeleder er engasjert av en oppdragsgiver eller en entreprenør for å utføre et avtalt arbeid. Byggeleders oppgaver varierer. Hovedoppgavene kan blant annet innebære kontroll av at et bygge- eller anleggsarbeid blir utført i henhold til kontrakt (Røed, 2006). Oppdragsgiver er den part som ønsker et arbeid utført.

Fastpriskontrakter

Arbeid etter NS 8403 kan enten honoreres etter medgått tid, basert på forhåndsavtalt fastpris eller en kombinasjon av disse (NS 8403.10.1). Dersom ikke annet er avtalt, skal byggeleder honoreres basert på medgått tid (NS 8403.10.1). Typetilfellene tar imidlertid for seg bestemmelsene i kontraktens punkt 10.3.2.1 og 10.3.2.2 om fastpriskontrakter henholdsvis med og uten fastsatte rammer for tidsforbruk. Dette for å undersøke hvorvidt kundens kontroll etter IFRS 15 vil påvirkes av fastsatte rammer for tidsbruk.

Fastprisen gjengir et bindende totalbeløp for alt arbeid omfattet av kontrakten. Prisen er fastsatt på bakgrunn av ytelsene byggeleder skal levere (Røed, 2006). Oppdrag til fastpris stiller derfor krav til oppdragsgiveren om utarbeidelse av spesifisert ytelsesbeskrivelse (NS 8403.10.3.1). Kontrakter med forhåndsavtalt pris gir forutsigbarhet for begge parter. For fastpriskontrakter er det byggeleder som sitter med den største økonomiske risikoen. Tidfesting av inntekt fra langsiktige fastpriskontrakter kan by på utfordringer. Formålet er i det følgende å undersøke hvorvidt NS 8403 etter IFRS 15 skal innregnes løpende eller på ett spesifikt tidspunkt. Redegjørelsen trekker frem forskjellene mellom innregning av inntekt etter IAS 11 og IFRS 15.

4.3.2 Typetilfelle 1: Fastpriskontrakt med angitte grenser for tidsforbruk

«Dersom det i kontrakten er angitt en øvre og en nedre grense for tidsforbruket, skal oppdraget utføres innenfor de angitte tidsgrenser til den avtalte faste prisen. Forutsetningen er at oppdraget utføres i samsvar med ytelsesbeskrivelsen og kontrakten for øvrig.»

(NS 8403.10.3.2.1)

Byggeleder plikter å følge ytelsesbeskrivelsen oppdragsgiver har utarbeidet. Oppdraget må utføres innenfor gitte rammer for både tidsbruk og pris. Rammer for tidsbruken kan være en sikkerhet for byggeleder. Ved fastsatte grenser for tidsbruk vil ikke prosjektet trekke ut i tid. Ved å angi en øvre grense for pris, er det gitt et tak på oppdragets honorering. Byggeleder vil dermed i utgangspunktet ikke bære risiko for prisen. Priskomponenten er fastsatt på forhånd. Imidlertid bærer byggeleder en risiko for mengden arbeid som vil medgå til utførelse av de kontraktsfestede ytelsene.

Kontrakter med fastpris og angitte grenser for tidsforbruk gir både oppdragsgiver og byggeleder en pekepinn på oppdragets omfang. Risikoen er betydelig mindre for begge parter ved anvendelse av fastpriskontrakter. Den øvre og nedre grensen gir oppdragsgiver trygghet for at byggeleder yter sin del av avtalen innenfor fastsatte rammer. Byggeleder har større sikkerhet for at oppdragsgiver gjør opp honoraret. Ved en fastprisavtale plikter byggeleder å jevnlig informere oppdragsgiver om tidsforbruket (NS 8403.10.2.4). På denne måten kan oppdragsgiver løpende føre kontroll over at oppdraget blir utført på en forsvarlig og effektiv måte. Byggeleder drar fordeler av å utføre sitt arbeid redelig og effektivt, da det øker hans interne timepris.

Dersom oppdragsgiver pålegger byggeleder oppgaver utover innholdet i ytelsesbeskrivelsen, har byggeleder krav på tilleggshonorar (NS 8403.10.3.3). Dette gjelder også tilfeller der byggeleders oppgaver krever tid utover fastsatte grenser. Byggeleder kan allikevel ikke kreve tilleggshonorar for ekstra tid dersom dette skyldes svikt i forhold på byggeleders hånd (NS 8403.10.3.3). Slik svikt gjelder både utførelsen av selve arbeidet, og tidsforbruket i leveransen. Byggeleder må sørge for tilstrekkelig personell, materialer og utstyr for å tidsnok levere den avtalte tjenesten. Videre må byggeleder selv varsle krav om et eventuelt tilleggshonorar (NS 8403.10.3.5). Motstykket til tilleggshonorar er prisavslag. Oppdragsgiver kan rette krav om prisavslag dersom den nedre rammen for tidsforbruket underskrides (NS 8403.10.3.4).

IAS 11 – Anleggskontrakter

Kontrakter om byggelederoppdrag og annen form for prosjektledelse i tilknytning til anleggskontrakter, behandles etter IAS 11 (IAS 18.4). Tjenestekontrakten NS 8403 dekkes av definisjonen av en anleggskontrakt etter IAS 11.3. Kontrakten er en fastpriskontrakt i henhold til standardens definisjon, da entreprenøren har godkjent en forhåndsavtalt pris (IAS 11.3).

Inntekt fra tjenestekontrakten kan i utgangspunktet innregnes basert på fullføringsgrad ved regnskapsårets slutt (IAS 11.22). Pålitelig måling av kontraktens utfall er en forutsetning. Innregnet inntekt skal samsvare med den avtalte summen ved kontraktinngåelse (IAS 11.11). Ved fastpriskontrakter stilles tilleggskrav til når utfallet av kontrakten kan estimeres pålitelig (IAS 11.23). De økonomiske fordelene ved kontrakten må antas å tilflyte byggeleder. Videre må både kontraktinntekter, kontraktutgifter og fullføringsgrad kunne identifiseres og estimeres pålitelig for å innregne kontraktinntekten basert på arbeidets progresjon. Byggeleder kan benytte måling av medgåtte innsatsfaktorer eller utført arbeid som indikasjoner på fullføringsgrad.

Dersom det kreves tilleggsarbeid eller oppstår endringer i kontraktsperioden, kan dette medføre en endring av fullføringsgraden. Nye estimater for fullføringsgrad vil påvirke inntektens størrelse, enten i form av økning eller reduksjon (IAS 11.13).

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

For å vurdere innregning av inntekt fra kontrakten, må det først kartlegges hvorvidt byggeleder overfører kontrollen på ett spesifikt tidspunkt eller over tid. Regnskapsprodusent må først drøfte kriteriene for kontrolloverføring over tid. Vilkårene i kontrakten er avgjørende for om inntekten kan innregnes løpende mens tjenesten ytes, eller ved avsluttet tjenesteoppdrag. Det må kartlegges hvorvidt kontrakten møter ett av de tre vilkårene i IFRS 15.35 for innregning av inntekt etter hvert som tjenesten leveres.

IFRS 15.35 a) Bestemmelsen stiller krav om at oppdragsgiver løpende skal motta fordelene fra tjenesten. Inntekt kan innregnes over kontraktens levetid i tilfeller der oppdragsgiver overtar fordelene ved tjenesten etter hvert som byggeleder leverer denne (BC125). Dersom arbeid byggeleder utfører eventuelt kan videreføres til en annen byggeleder underveis i prosjektperioden, tilsier dette at fordelene fra byggeleders arbeid overføres til oppdragsgiver løpende med utførelsen av arbeidet. Fordelene fra en byggeledertjeneste leveres løpende etter hvert som byggeleder utfører arbeidet. Kriteriet er oppfylt.

IFRS 15.35 b) Et annet kriterium for innregning av inntekt over tid, er løpende overføring av kontroll med arbeidet. NS 8403 gir ingen informasjon om kontrolloverføring eller eiendomsrett over arbeid utført av byggeleder. For tjenester kan kontrolloverføringen være vanskelig å identifisere. Dette da tjenester ofte leveres og forbrukes på samme tidspunkt (BC122). Med utgangspunkt i tjenesten som leveres må en vurdere kontrolloverføringen fra

byggeleder til oppdragsgiver. For å tilfredsstille kontrolldefinisjonen må oppdragsgiver både kunne anvende eiendelen (her tjenesten) som leveres, og samtidig kunne hindre andre fra å benytte den. Evnen til å benytte byggeleders tjeneste overføres løpende med levering.

IFRS 15.35 c) Dersom arbeidet byggeleder utfører ikke har en alternativ anvendelse for byggeleder, vil dette indikere at oppdragsgiver overtar kontrollen med arbeidet underveis med utførelsen (BC135). Byggeleder kan vanskelig videreføre skreddersydde tjenester til en annen oppdragsgiver. Videre har byggeleder rett på betaling etter hvert som arbeidet utføres, men ikke oftere enn hver fjerde uke (NS 8403.11.1). Byggeleder kan kun fakturere arbeid som er utført. For fastpriskontrakter må en benytte skjønn ved fastsettelse av vederlagets størrelse ved fakturering. Utgangspunktet er utført arbeid i forhold til det totale arbeidet som skal utføres (Røed, 2006). Det kan dermed tolkes dithen at det løpende oppstår en rett på betaling, og at dette innregningskriteriet er oppfylt. Dette indikerer følgelig at oppdragsgiver overtar kontroll løpende med utførelse.

Konklusjon

Innregning av inntekt vil etter IAS 11 skje løpende etter fullføringsgrad. Dersom innregning skal skje underveis i leveransen må en kunne anslå fremdriften av prosjektet pålitelig. Byggeleder må rapportere fremdrift gjennom hele kontraktperioden. Tjenestekontrakten tilfredsstiller samtlige kriterier i IFRS 15.35 for innregning av inntekt løpende med tjenestens utførelse. Det vil derfor ikke være forskjeller knyttet til innregning av inntekt fra NS 8403 etter IAS 11 og IFRS 15.

4.3.3 Typetilfelle 2: Fastpriskontrakt uten angitte grenser for tidsforbruk

«Dersom det i kontrakten ikke er fastsatt grenser for det tidsforbruket som er forutsatt å medgå til utførelsen av oppdraget, skal byggelederen bruke den tiden som er nødvendig for å utføre de ytelsene kontrakten omfatter, jf. 10.3.1. Byggelederen skal uten tilleggshonorar i rimelig grad, innenfor de ytelser som er fastsatt i kontrakten, finne seg i variasjoner i tid, arbeidsmengde og øvrige forutsetninger.»

(NS 8403.10.3.2.2)

NS 8403 kan være inngått uten en fastsatt grense for tidsbruken. Byggeleder plikter å benytte den tid som er nødvendig for å utføre arbeidet som fremkommer av kontrakt og ytelsesbeskrivelse. Det er da snakk om en resultatforpliktelse. Byggeleder kan risikere at

arbeidet strekker seg ut og at det må utføres arbeid som det ikke blir betalt for. Videre plikter byggeleder å innrette seg etter endringer i både tid og arbeidsmengde, så lenge endringene er innenfor rimelighetens grenser. Forutsigbarheten er mindre for byggeleder. I et slikt kontraktsforhold vil byggeleder bære risikoen og ansvaret for både mengdekomponentene og priskomponentene. Tvister kan oppstå mellom kontraktspartene i situasjoner der det forekommer endringer byggeleder må hensynta. Uoverensstemmelse kan oppstå ved vurdering av eventuelt krav på tilleggshonorar ved økt arbeidsmengde. Vurderingen av variasjon byggeleder må akseptere, må foretas for den enkelte kontrakt.

IAS 11 – Anleggskontrakter

Fastpriskontrakter uten angitt grense for tidsforbruk vil behandles tilsvarende som fastpriskontrakter med grenser for tidsforbruk. Utgangspunktet er innregning av inntekt basert på fullføringsgrad ved regnskapsperiodens slutt. Vilkårene blir ellers som beskrevet under forrige typetilfelle, jf. kapittel 4.3.2.

IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers

Kontrolloverføring ved angitte grenser for tidsforbruk tilsvarende kontrolloverføringen i tilfeller uten angitte tidsgrenser. Inntekten vil følgelig innregnes som i typetilfellet ovenfor. Kundens kontroll etter definisjonen i IFRS 15 påvirkes ikke av fastsatte grenser for tidsbruk i kontrakten.

Konklusjon

Både IAS 11 og IFRS 15 tillater løpende innregning av inntekt fra tjenestekontrakten NS 8403. Løpende innregning gjelder både for fastpriskontrakter med og uten fastgitte grenser for tidsbruk.

5. Konklusjon

Konklusjonen søker å besvare oppgavens problemstilling. Avhandlingen har kartlagt konsekvensene innføring av IFRS 15 får for tidfesting av inntekt for noen utvalgte typer kundekontrakter. Konklusjonen bygger på mellomkonklusjonene fra typetilfellene i kapittel 4. De ulike typene kontrakter presenteres i egne avsnitt. På denne måten får kapittelet en logisk og systematisk oppbygning. Videre redegjøres for ytterligere observasjoner gjort underveis i arbeidet med inntektsstandarden. Avslutningsvis presenteres forslag til videre forskning.

5.1 Varesalg

Det grunnleggende og avgjørende faktum IAS 18 og IFRS 15 baserer tidfesting av inntekt fra varesalg på, er overføring av henholdsvis risiko og kontroll. IAS 18 knytter innregningstidspunkt til fysisk overlevering av varer fra selger til kjøper. Dette er i tråd med kjøpslovens generelle regler. Fysisk mottak av en vare indikerer også etter IFRS 15 at kjøper har overtatt kontroll i henhold til standardens definisjon av begrepet.

Ved salg av varer er objektet lett identifiserbart. Kontrolloverføring er ansett mer konkret, og dermed lettere å kartlegge, enn risiko. Et måleparameter som lar seg bestemme objektivt tilfører større grad av konsistens og forutsigbarhet i regnskapene, noe som er et av de overordnede målene med innføring av den nye standarden.

Standardsetter peker selv på at overføring av kontroll i enkelte tilfeller kan være vanskelig å identifisere. Risikobegrepet er videreført, og kan etter IFRS 15 anvendes som utgangspunkt for innregning av inntekt. Overføring av risiko vil i de fleste tilfeller indikere at en vesentlig andel av kontrollen er overført. Ofte overføres også risiko og kontroll samtidig. Ut fra dette vil ikke endringene medføre betydelige konsekvenser for tidfesting av inntekt for virksomheter som primært driver med varesalg. Analysen av typetilfellene bekrefter dette. Det er imidlertid verdt å nevne at salg av varer med spesielle attributter, slik som et serviceelement eller returrett, må vurderes konkret i de enkelte tilfellene for å undersøke om IFRS 15 medfører endringer fra dagens praksis. For varer med tilhørende returrett stiller ny inntektsstandard strengere krav til fastsettelse av estimatet.

5.2 Tilvirkningskontrakter

Inntekt fra tilvirkningskontrakter skal etter IAS 11 som hovedregel innregnes basert på fullføringsgrad ved regnskapsperiodens slutt. Tilvirkningskontrakter kan bestå av kombinerte

vare- og tjenesteelementer. For slike kontrakter må kriteriene i IFRS 15 vurderes nøye. Hvorvidt det blir endringer i tidspunkt for innregning av inntekt etter innføringen av ny standard, avhenger blant annet av hvordan kontraktene er utformet og behandlet i dag. For tilvirkningskontrakter som i dag behandles som tjenester, vil IFRS 15 ikke medføre endringer for innregningstidspunktet, forutsatt at kriteriene i den nye standarden er oppfylt.

IAS 11 stiller krav til pålitelig måling av både fremdrift og inntektsstørrelse. Standarden fremhever at innregnet inntekt skal reflektere periodenes aktiviteter. For en entreprenør er det ønskelig å kunne innregne kontraktinntekter i takt med utført arbeid. Løpende inntektsføring gir relevant informasjon om bedriftens verdiskapning. For løpende innregning av inntekt fra tilvirkningskontrakter, må ett av tre kriterier i IFRS 15 være tilfredsstillt. Det vesentlige vil være en kartlegging av kontraktens vilkår for kontrolloverføring. Av typetilfellene i analysen fremkommer at kunden ved NS 8405 ikke løpende overtar kontroll slik begrepet er definert i ny standard. Imidlertid tilfredsstilles to av tre kriterier for løpende innregning av inntekt. Følgelig kan inntekt innregnes etter hvert med utført arbeid. Kriteriene for inntektsinnregning er ikke sammenfallende i nåværende og fremtidig standard. Det er allikevel nærliggende å tro at kontrolloverføring ofte vil tilsvare kontraktarbeidets fremdrift.

IAS 11 behandler endringsordrer løpende sammen med opprinnelig kontrakt. Etter IFRS 15 må entreprenør gjøre en vurdering av hvorvidt endringsordren representerer tillegg av distinkte varer eller tjenester. Dette er utgangspunktet for å fastslå om virksomheten må utarbeide ny kontrakt, eller om endringsordren innarbeides sammen med opprinnelig kontrakt. IFRS 15 presenterer her mer dyptgående veiledning enn dagens standard.

Fullført kontrakts metode er ikke tillatt etter IAS 11. Dersom en kunde basert på ordlyden i kontrakten ikke overtar kontroll før kontraktarbeidet er fullført, kan den totale kontraktinntekten etter IFRS 15 ikke innregnes før kontraktsperioden er utløpt og arbeidet avsluttet. Ved bruk av fullført kontrakts metode vil regnskapene ikke presentere pålitelig informasjon om utførte aktiviteter i de ulike regnskapsperiodene. Dette strider mot kvalitetskravene fastsatt av IASB, og medfører at investor og andre interessenter tar beslutninger basert på feilaktig informasjon. Både for børsnoterte foretak med spesiell offentlig interesse, samt andre selskaper som fører etter IFRS, er det vesentlig at regnskapene reflekterer underliggende aktiviteter.

5.2.1 Behov for endring av underliggende kontrakter

Mye av kritikken mot den nye standarden har vært rettet mot innregning av inntekt fra langsiktige tilvirkningskontrakter. Da det ikke er ønskelig å benytte fullført kontrakts metode, kan en løsning være å endre innholdet i de underliggende kontraktene. Med utgangspunkt i kriteriene for innregning av inntekt over tid, kan en utarbeide vilkår som gir kjøper løpende kontroll over kontraktarbeidet. Dersom kontrakter endres slik at kunden mottar kontroll løpende i henhold til kriteriene i IFRS 15, kan entreprenøren innregne kontraktinntekten underveis med utførelse av kontraktarbeidet. Det må, basert på vilkår i de enkelte kontrakter, fremgå tydelig til hvilket tidspunkt leveringsforpliktelsene oppfylles og kontrollen overføres til kjøper.

5.3 Tjenestekontrakter

Tjenester som i dag reguleres av IAS 11 eller IAS 18, innregnes basert på utførelse og fullføringsgrad. IFRS 15 innfører nye kriterier for å innregne inntekt løpende. Regnskapsprodusent må først vurdere kriteriene for innregning av inntekt over tid.

Implementering av ny standard kan skape utfordringer for tjenesteleverende foretak da det ikke eksisterer et fysisk objekt. Jo mer diffus den leverte eiendelen er, jo vanskeligere kan det være å benytte kontrollbegrepet. IFRS 15 presenterer allikevel konkrete vilkår egnet for å kartlegge kontrolloverføring av tjenester. Basert på typetilfellene er det ikke avdekket vesentlige endringer knyttet til identifisering av tidspunkt for innregning av inntekt fra tjenester. Både nåværende og fremtidig standard legger til rette for løpende innregning av inntekt fra tjenestekontrakter, forutsatt at kriteriene for dette er oppfylt. Fordeling av inntekt over periodene de aktuelle tjenestene leveres, gir regnskapsbruker relevant informasjon om periodenes aktiviteter.

Kundens kontroll etter definisjonen i IFRS 15 påvirkes ikke av om en fastpriskontrakt har angitte grenser for tidsbruk, eller ikke. Der kunden overtar kontrollen med den leverte tjenesten etter hvert som den ytes, er kontrolloverføringen sammenfallende med fullføring. Det vil derfor, for den analyserte tjenestekontrakten, ikke være forskjell i tidfestingen av inntekt mellom nåværende og fremtidig inntektsstandard.

5.4 Oppsummering

For oppgavens typetilfeller presenterer standarden få endringer fra dagens praksis. Imidlertid tilfører regelsettet en rekke konkretiseringer. IFRS 15 presenterer en mer detaljert veiledning til fastsettelse av innregningstidspunkt. Åpningen for skjønnsmessige vurderinger og interne tolkninger er begrenset. Dette gir mindre rom for feiltolkning, og øker dermed påliteligheten i regnskapsinformasjonen.

IFRS 15 presenterer felles regler for innregning av inntekt fra eiendeler, der eiendelsbegrepet både omfatter varer og tjenester. Standarden etablerer en annen begrepsverden enn den som per i dag benyttes i alminnelig kontraktsrett. I rettsgrunnlagene i alminnelig kontraktsrett er risiko og leveringstidspunkt det sentrale. Kontroll, slik IFRS 15 definerer begrepet, er ikke regulert konkret i grunnlagene. Med andre ord distanserer inntektsstandarder seg fra rettsgrunnlagene når det gjelder begrepsbruk. En kan derfor måtte innfortolke risiko i kontrollbegrepet.

Regnskapsprodusenter må forstå kriteriene for kontrolloverføring over tid og på ett spesifikt tidspunkt. Dette er avgjørende for å vurdere hvorvidt dagens praksis kan videreføres etter innføring av ny standard. For mange virksomheter vil nok ikke IFRS 15 medføre endringer knyttet til tidspunkt for innregning av inntekt fra kundekontrakter. I det følgende argumenteres det allikevel kort for behovet for forståelse av, og tilpasning til, den nye standarden på tidligst mulig tidspunkt.

5.5 Avsluttende refleksjoner

Basert på analyse av IFRS 15 opp mot de utvalgte kontraktsgrunnlagene, vil ny standard i hovedsak tilføre regnskapsprodusent presiserte innregningskriterier, og ikke vesentlig endring av praksis. En god innføring i IFRS 15 er allikevel nødvendig for samtlige virksomheter som følger IFRS-regelverket. Det kreves god forståelse og innsikt i konsekvensene av standarden for å avgjøre hvorvidt ens virksomhet vil påvirkes eller ikke.

Dersom det blir endring i tidfesting av inntekt, kan dette få konsekvenser for fastsatte resultatmål. Det kan derfor bli nødvendig å gjennomgå vedtatte mål for blant annet driftsmargin, rentabilitet og egenkapitalandel, da disse påvirkes av inntektsstørrelsen. Spesielt

viktig vil dette være for virksomheter med lånebetingelser knyttet til slike resultatstørrelser. Det kan i ytterste konsekvens oppstå behov for å reforhandle lånevilkårene.

Enkelte virksomheter har ytelser til ansatte som baserer seg på ulike nøkkeltall og oppnådde resultater. Det kan dermed også bli behov for reforhandling av disse målene, slik at bonusordninger fortsatt har samme effekt på arbeidsinnsatsen. En god forståelse for konsekvensene endringene vil få for slike nøkkeltall, er derfor av betydning.

IFRS 15 stiller økte krav til noteinformasjon. Formålet er å gi regnskapsbrukere bedre forståelse for kildene til inntektene i regnskapet. Utdypende noteinformasjon tilfører regnskapsbrukere bredere kunnskap om virksomheters verdiskapning. Samtlige IFRS-rapporterende foretak må derfor kartlegge hvordan de best kan innhente nødvendige opplysninger for å tilfredsstille notekravene. De økte notekravene kan medføre behov for tilpasning av eksisterende systemer og rapporteringsrutiner.

IFRS 15 tilfører endringer tilknyttet flere aspekter ved innregning av inntekt, ikke bare tidfestingen. Endringer er ventet blant annet for vurdering av eventuelt behov for å tilpasse kontrakter, nye kriterier for måling av inntektens størrelse, samt økte krav til noteinformasjon. På bakgrunn av dette er det ingen tvil om at innføring av IFRS 15 vil kreve betydelige ressurser. Påstanden forsterkes av at IASB nå vurderer å utsette implementering av IFRS 15 med ett år begrunnet i den ventede omfattende implementeringsprosessen. Ressursene som kreves ved implementering kan forsvares dersom fordelene overstiger merarbeidet innføringen medfører.

Gjeldende innteksregulering er fordelt på ulike standarder og fortolkninger, og det kan være utfordrende å vurdere hvilke regler som skal anvendes. Behovet for ny innteksstandard er blant annet begrunnet i inkonsekvent anvendelse av nåværende standarder. Konsekvensen er ulik innregning og ikke-sammenlignbare regnskap. Dersom resultatet ikke reflekterer periodens reelle verdiskapning, vil regnskapsbrukere trekke slutninger på feilaktig grunnlag. Én innteksstandard, samt én overordnet felles modell for innregning av inntekt fra samtlige former for kundekontrakter, gjeldende for foretak i alle bransjer, vil redusere uklarheter og tilføre konsistens i regnskapene. Målet om sammenlignbare topplinjer for regnskap avlagt etter IFRS antas dermed med IFRS 15 på sikt å være oppnåelig.

5.6 Forslag til videre forskning

I forbindelse med videre forskning på IFRS 15 vil det være interessant å undersøke kriteriene for innregning av inntekt ved kundekontrakter med større grad av usikkerhet. Spesielt kan en vurdere kriteriene for kontrakter der det er utfordrende å stadfeste innregningstidspunktet.

Det vil være interessant å følge implementeringsprosessen hos foretak som plikter å følge den nye standarden. Herunder kan en undersøke om regnskapsprodusenter kommer frem til samme resultater som denne studien konkluderer med. Det vil også være aktuelt å kartlegge omfanget av de ressursene implementering av standarden vil kreve. En slik studie kan utformes som en casestudie hvor en følger en, eller noen få, virksomheter. Nødvendig tilpasning av rutiner og regnskapssystemer vil være et sentralt punkt å avdekke i et slikt studie.

Studier rettet spesifikt mot hvorvidt ny standard dekker investors informasjonsbehov, vil tilføre nyttig kunnskap. Her kan en sammenligne omfanget av notekrav og etterfølgelsen av disse, samt hvor ressurskrevende det vil være å tilpasse noteinformasjonen til den nye standarden. I tillegg kan undersøkelsen tilnærme seg investorene, og deres syn på informasjonen som gis i notene før og etter implementering. Det kan være interessant å undersøke hvorvidt de presenterte endringene er ønsket fra investorenes side.

Å gjennomføre studier som beskrevet ovenfor i etterkant av at standarden trer i kraft, vil gi mer håndfaste resultater. Slike studier vil ha større gjennomslagskraft, da de beskriver utfallet av endringene spesifikt. De reelle konsekvensene vil undersøkes, i stedet for å drøfte hvordan de kan komme til å slå ut.

6. Referanseliste

6.1 Artikler og publikasjoner

Baksaas, K. M. (2008). Økonomi/finansledere i børsintroduserte foretak: Erfaringer med IFRS i 2006 og 2007. *Revisjon og Regnskap*, nr. 5/2008.

Baksaas, K. M. og T. Stenheim (2015). Prinsippbaserte versus regelbaserte regnskapsstandarder. *Praktisk økonomi & finans*, nr. 01/2015.

Dowad, P., C. Morley, B. O'Donovan og K. van der Kuij-Groenberg (2014). First impressions: Revenue from contracts with customers. *KPMG*.

Edstrøm, F. O., N. Rafen, I. A. Husby, M. Haukaas og A. Rødal (2009). IFRS i shippingforetak. *IFRS i Norge. Tema- og bransjeartikler. Ernst og Young*.

Fardal, A. (2007a). IFRS og norske regnskapsregler. *Magma*, nr. 3/2007.

Fardal, A. (2007b). Erfaringer etter to årsregnskap med IFRS (Del II). *Magma*, nr. 6/2007.

Fardal, A. (2009). De besværlige inntektene: Ny modell for inntektsføring. *Revisjon og Regnskap*, nr. 7, 2009.

Fardal, A. (2011). Ny standard kompliserer inntektsføring. *KPMG*.

Haugnes, T. og A.-C. Bernhoft (2013). IFRS i endring enda en gang. Hvorfor? *Praktisk økonomi og finans*, vol. 29. 1/2013.

Haugnes, T. og E. Mamelund (2010). Verifiserbarhet ønskelig, men ikke nødvendig. *Revisjon og Regnskap*, nr. 8/2010.

Kvifte, S. S (2006). Utvikling av god regnskapskikk: Med IFRS som rettesnor eller tvangstrøye? *Praktisk økonomi & finans*, nr. 01/2006.

Kvifte, S. S (2012). Hva er egentlig inntekt? IASB og FASB gjør retrett. *Praktisk økonomi & finans*, nr. 01/2012.

Kvifte, S. S. (2014a). IFRS i 2014. *IFRS i Norge. Bransje- og temaartikler. EY.*

Kvifte, S. S. (2014b). Kritisk blikk på IFRS – misforståelser og utfordringer. *Magma*, nr. 1/2014.

Kvifte, S. S. og A. Puri (2014). Ny inntektsføringsstandard. *Revisjon og Regnskap*, nr. 6/2014.

Ler, A. (2009). IAS 18 Driftsinntekter. *IFRS i Norge. Tema- og bransjeartikler. Ernst og Young.*

Ler, A. og A. Puri (2014). Driftsinntekter. *IFRS i Norge. Bransje- og temaartikler. EY.*

McConnell, P. (2014). Revenue recognition: finally a Standard approach for all. *Investor perspectives*, juni 2014.

Ronæss, C. (2014). Anleggskontrakter. *IFRS i Norge. Bransje- og temaartikler. EY.*

Servold Oppi, N. (2015). Nye regler for inntektsføring for børsnoterte foretak. *Magma*, nr. 1/2015.

Stenheim, T. (2008). Virkelig verdi – et utfordrende måleattributt. *Magma*, nr. 2/2008.

Stenheim, T. og D.Ø. Madsen (2014). Forsiktig regnskapsrapportering – hva og hvorfor? *Praktisk økonomi og finans*, nr. 4/2014.

Torgersen Berner, P. og J. Aastveit (2014). Ny standard om inntektsføring: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. *KPMG.*

Wiig, S. (2002). Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge. *Revisjon og Regnskap*, nr. 2/2002.

Wik, R. og F. Melle (2001). Hva betyr utviklingen av IAS for norske foretak? *Magma*, nr. 6/2001.

6.2 Bøker

Boe, E. M. (2012). *Grunnleggende juridisk metode. En introduksjon til rett og rettstenkning*. Oslo: Universitetsforlaget.

Busch, T. (2013). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter*. Bergen: Fagbokforlaget.

Gjesdal, F., E. Kvaal og S. S. Kvifte (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.

Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori*. Bergen: Fagbokforlaget.

Kvifte, S. S. og A. Johnsen (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo: Den norske Revisorforening og forfatterne.

Langli, J.C. (2010). *Årsregnskapet*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS.

Marthinussen, K., H. Giverholt og H.-J. Arvesen (2010). *NS 8405 med kommentarer*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.

Monsen, E. (2012). *Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk*. Oslo: Cappelen Damm AS.

Myrbakken, E. og S. Haakanes (2015). *IFRS på norsk. Forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*. Bergen: Fagbokforlaget.

Røed, A. C. (2006). *Byggeleder- og konsulentavtaler: kommentarer til NS 8403 med paralleller til NS 8401 og NS 8402*. Slependeden: Justinian forl.

6.3 Lover

Lov 15.04.1687 (Kong Christian Den Femtis Norske Lov)

Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v (regnskapsloven)

Lov 13.05.1988 nr. 27 om kjøp (kjøpsloven)

Lov 08.02.1980 nr. 2 om pant (panteloven)

Lov 07.06.1935 nr. 2 om tinglysing (tinglysingsloven)

6.4 Lovforarbeider

Ot. prp. nr. 39 (2004-2005). *Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (evaluering av regnskapsloven): Tilråding fra Finansdepartementet av 17. desember 2004, godkjent i statsråd samme dag: (Regjeringen Bondevik II).* [Oslo]: Finansdepartementet.

6.5 Rettspraksis

Rt. 1986 s. 1386

6.6 Forordninger

Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder

6.7 Regnskapsstandarder

IASB (2007): *Internasjonal regnskapsstandard 1 (IAS 1) Presentasjon av finansregnskap*

IASB (2003): *Internasjonal regnskapsstandard 8 (IAS 8) Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*

IASB (1993): *Internasjonal regnskapsstandard 11 (IAS 11) Anleggskontrakter*

IASB (1993): *Internasjonal regnskapsstandard 18 (IAS 18) Driftsinntekter*

IASB (2010): *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*

IASB (2013): *Discussion Paper DP/2013/1. A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*

IASB (2014): *International Financial Reporting Standard (IFRS 15) Revenue from Contracts with Customers*

IASB (2014): *Basis for Conclusions on IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*

IASB (2014): *Illustrative Examples IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*

6.8 Standardkontrakter

Norsk Standard 8403 Alminnelige kontraktsbestemmelser for byggelederoppdrag. Standard Norge, 1.utgave april 2005.

Norsk Standard 8405 Norsk bygge- og anleggskontrakt. Standard Norge, 2.utgave 2008

6.9 Internettsteder

BDO. (2014). *Need to know IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Hentet 21.04.2015, fra

http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Need%20to%20Know/Documents/NTK_IFRS15_print.pdf

Deloitte. (2015). *IASB will propose to defer the effective date of IFRS 15*. Hentet 20.05.2015, fra

<http://www.iasplus.com/en/news/2015/04/effective-ifrs-15>

PwC. (2014a). *IFRS nyheter*. Hentet 21.04.2015, fra

http://www.pwc.no/no_NO/no/ifrs/news/ifrs_juni_2014_no_v4.pdf

PwC. (2014b). *Revenue from Contracts with Customers*. Hentet 07.05.2015, fra http://www.pwc.com/en_US/us/cfodirect/assets/pdf/accounting-guides/pwc-revenue-recognition-global-guide-2014.pdf

PwC. (2015a). *IFRS-nyheter*. Hentet 04.05.2015, fra http://www.pwc.no/no_NO/no/ifrs/news/ifrs-april-2015.pdf

PwC. (2015b). *IFRS-nyheter. Mai 2015*. Hentet 20.05.2015, fra http://www.pwc.no/no_NO/no/ifrs/news/ifrs-news-mai-2015.pdf