

Diskusjonsnotat

Regnskapsføring av inntekt

(Oktober 1996, revidert august 2007)

1. Innledning

Det er et grunnleggende regnskapsprinsipp å resultatføre inntekt når den er opptjent. I et transaksjonsbasert historisk kost regnskap er salgstransaksjoner utgangspunkt for inntektsføring. Transaksjonsbasert inntekt kan normalt ikke anses opptjent før en salgstransaksjon er gjennomført. I praksis betyr dette at varer er levert eller tjenester ytet. Dersom selger av en vare skal yte tjenester etter salgstidspunktet, og salgsprisen inkluderer vederlag både for varen og tjenestene, er prisen på tjenestene ikke opptjent på salgstidspunktet. Det er bare prisen på varen som er opptjent på salgstidspunktet, og som skal resultatføres. Prisen på tjenestene er ikke opptjent før disse ytes og skal balanseføres som uopptjent inntekt.

I spesielle tilfeller kan inntekt resultatføres før transaksjonstidspunktet. For langsiktige tilvirkningskontrakter vil løpende inntektsføring i takt med prosjektets fremdrift gi en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening i de enkelte regnskapsperiodene enn inntektsføring når prosjektene er fullført. Det er tilvirkningskontrakten som gir grunnlag for løpende inntektsføring. Løpende inntektsføring er fremskutt inntektsføring i forhold til fullføringstidspunktet som er transaksjonstidspunktet. For investering i tilknyttet selskap og datterselskap vil inntektsføring av resultatandelen gi en bedre beskrivelse av avkastningen på denne typen investeringer enn inntektsføring ved uttak og salg. Det er betydelig eller bestemmende innflytelse som er grunnlag for inntektsføring av resultatandelen. Inntektsføring av resultatandel med tilsvarende balanseføring av egenkapitalandel (egenkapitalmetoden) er normalt fremskutt inntektsføring i forhold til transaksjonstidspunktet. For deltakelse i felles kontrollert virksomhet gir felles kontroll grunnlag for inntektsføring etter bruttometoden.

I utkast til ny regnskapslov (NOU 1995: 30) er foreslått partiell anvendelse av markedsverdiprinsippet for markedsbaserte finansielle omløpsmidler og dagskursprinsippet for pengeposter i utenlandsk valuta. Regnskapet vil dermed inneholde både transaksjonsbasert og verdibasert inntekt. Verdibasert inntekt er opptjent når inntekten er realiserbar i et effektivt marked.

FASB i USA har ikke en egen regnskapsstandard om inntektsføring, men behandler inntektsføring i en rekke standarder og enkeltuttalelser. IAS 18 behandler bare enkelte spørsmål knyttet til inntektsføring. For eksempel behandles ikke vinning. IAS'er og FAS'er benyttes ikke som referanser i diskusjonsnotatet.

2. Transaksjonsbasert inntekt

2.1 *Opptjening på transaksjonstidspunktet*

Transaksjonsbasert inntekt kan normalt ikke anses opptjent før en salgstransaksjon er gjennomført. I praksis betyr dette at varer er levert eller tjenester ytet. Om transaksjon er gjennomført avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll, men overføring av risiko og kontroll vil ikke nødvendigvis skje samtidig. Transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet) er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført.

Risiko som overføres ved transaksjon er eiendelens gevinst- og tapspotensial. Overføring av denne form for risiko er en betingelse for at salg har funnet sted. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett, herunder bruk, salg, leie, tilgjengelighet for kreditorene og pantsettelsesadgang. Eksempler på kontroll er flertallsposisjon i styret og disposisjonsrett til overført eiendel uten at det ytes vederlag for dette.

For en salgstransaksjon som består av flere elementer, kan et av transaksjonselementene være avgjørende for spørsmålet om transaksjonen er gjennomført. Før risiko og kontroll knyttet til det kritiske element er overført, er ikke inntekt opptjent og kan ikke resultatføres for noen av elementene. Som eksempel kan nevnes salg av maskinvare med programvare hvor forutsetningen for at kunden beholder og gjør opp for maskinvaren er at installering av programvaren skjer tilfredsstillende. Inntekt fra levert maskinvare kan verken resultatføres eller balanseføres før risiko knyttet til programvare er overført. Eventuelt mottatt vederlag må regnskapsføres som forskudd fra kunder, og overført maskinvare balanseføres hos selger inntil risikoen knyttet til programvaren er overført.

Spørsmålet om overføring av risiko og kontroll må vurderes ut i fra substans og økonomiske realiteter, ikke formell form. Elementer i avtaleforholdet kan føre til at risiko og kontroll ikke anses overført, og avtalen kan bli gjenstand for kontinuitetsgjennomskjæring. Dette er nærmere omhandlet i punkt 2.5.

2.2 *Uopptjent inntekt på transaksjonstidspunktet*

En avtale kan betraktes som én transaksjon med flere transaksjonselementer eller som flere enkeltstående transaksjoner. Hvorledes avtalen betraktes vil ha konsekvenser for den regnskapsmessige behandling. Hvis en salgstransaksjon består av flere elementer er det bare prisen på de ytelser som er levert som er opptjent og skal resultatføres på salgstidspunktet. Hvis enkelte ytelser gjenstår, må transaksjonen periodiseres, og uopptjente elementer må identifiseres og prises. Transaksjonen regnskapsføres i sin helhet, men for uopptjent inntekt på salgstidspunktet utsettes resultatføringen, og den balanseføres som uopptjent inntekt. Tradisjonelt er hele inntekten blitt resultatført på salgstidspunktet, og den del av inntekten som opptjenes senere, for eksempel service- og garantiytelser, har vært kostnadsført som avsetning til fremtidige utgifter.

Ved manglende sammenheng mellom avtaleelementene vil de i utgangspunktet betraktes som selvstendige salgstransaksjoner, og hver enkelt transaksjon vurderes isolert mot de grunnleggende prinsipper for regnskapsføring av inntekt. Når forskjellige typer transaksjoner foreligger, som for eksempel en salgstransaksjon og en finanstransaksjon, skal avtalen i utgangspunktet betraktes som flere transaksjoner. En vesentlighetsvurdering kan likevel resultere i at forskjellige transaksjoner regnskapsføres som én transaksjon.

2.3 Opptjening før transaksjonstidspunktet

Inntekt kan i spesielle tilfeller resultatføres før transaksjonstidspunktet. Dette gjelder ved bruk av løpende avregning metoden, egenkapitalmetoden og bruttometoden. Resultatføring før transaksjonstidspunktet gir en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening i de enkelte regnskapsperioder. Grunnlaget for fremskutt resultatføring er langsiktig tilvirkningskontrakt og innflytelse.

Langsiktig tilvirkningskontrakt

Ved langsiktige tilvirkningskontrakter vil prosjektene normalt strekke seg over flere regnskapsperioder. Hvis inntektsføring utsettes til prosjektene er fullført, kan det oppstå tilfeldige inntektssvingninger avhengig av hvilken periode prosjektene ferdigstilles. For denne typen virksomhet vil inntektsføring i takt med prosjektets fremdrift, såkalt løpende avregning, gi en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening i de enkelte regnskapsperiodene enn inntektsføring når prosjektene er fullført og derved gi et bedre grunnlag for vurdering av foretakets inntjeningsevne. Det er en forutsetning for bruk av metoden at kontrakt foreligger. Resultatet vil alltid være beheftet med usikkerhet på grunn av at omfanget normalt er betydelig og tilvirkningstiden lang. En underliggende forutsetning for løpende avregning er pålitelige estimater for inntekter, kostnader og fullføringsgrad. Ved løpende avregning fremskytes resultatføring av inntekt i forhold til salgstidspunktet og skjer over et tidsrom i stedet for på et tidspunkt. NRS 2 regulerer regnskapsføring av langsiktige tilvirkningskontrakter.

Innflytelse

For investering i tilknyttet selskap og datterselskap er egenkapitalmetoden et alternativ til kostmetoden for vurdering av investeringen. Ved egenkapitalmetoden blir resultatandelen i det tilknyttede selskapet inntektsført i investors regnskap i samme periode, og det er betydelig eller bestemmende innflytelse som gir grunnlag for inntektsføring av resultatandelen. Inntektsføring av resultatandel med tilsvarende balanseføring av egenkapitalandel er normalt fremskutt inntektsføring i forhold til egenkapitaltransaksjon i form av uttak eller salgstransaksjon. Egenkapitalmetoden omhandles i en egen standard.

Bruttometoden er en metode for regnskapsføring av deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Etter bruttometoden regnskapsfører deltakeren sin andel av inntekter og kostnader, eiendeler og gjeld. For deltakelse i felles kontrollert virksomhet gir felles

kontroll normalt grunnlag for fremskutt inntektsføring etter bruttometoden. Bruttometoden omhandles i en egen standard.

2.4 Måling av transaksjonspris

Transaksjonsprisen (salgsprisen) er verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Vederlagets form varierer, og i de tilfeller observerbar markedspris ikke foreligger må ulike teknikker benyttes for å fastsette salgspris. Vederlag kan være kontanter, fordring eller ting. Måling av vederlag i kontanter og nære substitutter mottatt på transaksjonstidspunktet er uproblematisk. Dersom det er en observerbar markedspris på vederlaget, skal transaksjonen regnskapsføres til denne prisen. Observerbare markedspriser er mer pålitelige enn individuelle estimer. Ved kreditt og forskuddsbetaling vil det være tidsforskjell mellom betalingstidspunkt og transaksjonstidspunkt, og renteelementet, herunder kredittrisiko påvirker fastsettelsen av transaksjonspris.

Ved tidsforskjell mellom betaling og salgstidspunktet vil nåverdiberegning og sluttverdiberegning være teknikker for å estimere salgspris som ikke er observerbar. Virkningen på regnskapsføringen av å diskontere vederlaget vil være at nåverdien av salgstransaksjonen blir inntektsført på salgstidspunktet, og renten blir inntektsført over kredittiden. Manglende diskontering kan føre til misvisende salgsinntekt og overvurdert anskaffelseskost for fordringen i tilfeller ved lang kredittid uten rente eller med rente vesentlig lavere enn markedsrenten, jf Regnskapsrådets uttalelse om rentefritt kredittsalg (uttalelse nr. 1/91). Ved forskuddsbetaling blir den regnskapsmessige behandlingen av renteelementet parallell til behandlingen ved betalingsutsettelse. Beregnet rente legges til nominelt beløp og resultatføres som finanskostnad for selger. Salgsprisen er nominelt beløp med tillegg for beregnet rentekostnad.

Eksempler på regnskapsføring av renteelementet finnes blant annet i NRS om langsiktige tilvirkningskontrakter som omhandler både forskudds- og etterskuddsbetaling av kontraktsbeløpet. Ved vesentlige forskudds- og etterskuddsbetaling bør renteelementet skilles ut. Videre har foreløpig NRS om foretaksintegrasjon krav om korrigering av kjøpspris ved oppkjøp dersom oppkjøps- og betalingstidspunktet er forskjellige, og det ikke er avtalt rente.

Nærmere om forventet tap på krav

Ved kredittsalg er transaksjonsvederlaget en fordring, og det foreligger en finanstransaksjon i tillegg til salgstransaksjonen. Disse to transaksjonene skal i utgangspunktet betraktes hver for seg for regnskapsmessige formål. Vederlaget i salgstransaksjonen er markedsprisen ved kontantsalg. Vederlaget i finanstransaksjonen er renten. Transaksjonsprisen i salgstransaksjonen er samtidig anskaffelseskost for fordringen.

Ved utsettelse av betalingen av vederlaget uten at det er avtalt rente, eller hvor avtalt rente avviker vesentlig fra markedsrenten, inneholder det nominelle beløp i transak-

sjonen et renteelement som er kompensasjon for tidsverdien av penger og kredittrisiko. Tidsverdien av penger består av realrente, inflasjonsforventning og premie for inflasjonsrisiko. Kompensasjon for kredittrisiko dekker forventet tap og premie for at tapet er usikkert.

Etter de grunnleggende regnskapsprinsipper skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Kompensasjon for forventet tap på krav vil ikke være opptjent på transaksjonstidspunktet og skal i prinsippet balanseføres som uopptjent inntekt. Opptjening skjer ved endring i forventning. Ved senere vurdering av fordringen kan virkelig verdi være lavere enn forventet verdi. Fordringen må i så fall nedskrives, og endringen kostnadsføres. Normalt identifiseres og regnskapsføres ikke kompensasjonen for tidsverdien av penger når kredittiden er kort. Ved dagens praksis blir kompensasjon for forventet tap på krav resultatført på transaksjonstidspunktet og det foretas en avsetning for forventet tap på krav.

Kontantrabatt

Det kan være avtalt rabatt ved betaling innenfor en bestemt kort tidsfrist, kontantrabatt. Transaksjonspris er da avtalt pris fratrasket kontantrabatt. Den rabatt som gis, tilsvarer det vederlag selger krever for å kompensere for tidsverdien av vederlaget og kredittrisiko. Kontantrabatt har således en klar parallell til både diskontering i forbindelse med kredittsalg og regnskapsføring av forventet tap på fordringer. Hvis kjøper ikke benytter seg av tilbudet om kontantrabatt, men i stedet velger lenger kredittid, vil ubenyttet kontantrabatt være renteinntekt for selger og rentekostnad for kjøper.

Tilordning av vederlag

Det kan være problematisk både å identifisere alle transaksjonselementene og ikke minst å prise disse. En salgsavtale kan blant annet inneholde følgende: Salg, tilbakeleie, finansiering, kredittrisiko, garantert inntjening, kjøpsopsjoner og salgsoptions. Selv om salgstransaksjonen er utgangspunkt for resultatføring av inntekt, er det behov for å periodisere transaksjonen. De enkelte elementene må identifiseres og prises. Inntekt som ikke er opptjent, skal balanseføres som uopptjent inntekt.

Hvis markedspriser for de enkelte transaksjonselementer foreligger, vil fordelingen av vederlaget følge disse, men det vil oppstå et problem hvis total salgpris ikke samsvarer med markedspris for de enkelte elementene. I tilfeller hvor det ikke foreligger markedspriser på alle elementer eller salgpris avviker fra summen av markedsprisene på transaksjonselementene, vil det i norsk praksis være realistisk å tro at fordeling av inntekt på tjenester etter salgstidspunktet vil tilsvare de estimerte utgiftene. Den teoretisk korrekte løsning vil være en proporsjonal tilordning av samlet fortjeneste på de enkelte transaksjonselementene.

2.5 *Kontinuitetsgjennomskjæring*

Transaksjon foreligger når risiko og kontroll i hovedsak er overført. Substans og økonomiske realiteter, ikke formell form, skal avgjøre dette hovedspørsmålet om transaksjon eller kontinuitet.

Risikoovergang vurderes i utgangspunktet opp mot hver enkelt transaksjon eller hendelse. Imidlertid kan enkelte transaksjoner og hendelser være så tett knyttet til hverandre, for eksempel ved andre avtaler, at de må vurderes i sammenheng for å avgjøre om risiko og kontroll overføres. Som et eksempel på dette kan nevnes salg med gjenkjøpsavtale, hvor avtalen er utformet slik at det ikke har skjedd tilstrekkelig endring når det gjelder selgers risiko og kontroll knyttet til eiendelen.

Vederlagets form kan påvirke spørsmålet om kontinuitet eller transaksjon. Kontanter er vederlag i sin mest likvide form og skaper i seg selv ingen særskilte problemstillinger knyttet til vurderingen av risikooverføring. Når selger gir kreditt, oppstår en finanstransaksjon i tillegg til salgstransaksjonen. Med mindre de to transaksjonene sett i sammenheng fører til kontinuitetsgjennomskjæring, vil ikke det forhold at finanstransaksjon oppstår påvirke spørsmålet om det foreligger en salgstransaksjon eller ikke.

Ved bytte av eiendeler og tjenester må det vurderes hvorvidt mottatt eiendel eller tjeneste er tilnærmet lik den som ytes. Hvis slik likhet er til stede, foreligger ikke risikooverføring og avtalen blir gjenstand for kontinuitetsgjennomskjæring. Som eksempel på slik overføring kan nevnes petroleumsprodukter hvor leverandørene bytter petroleumsprodukter lagret på et sted mot petroleumsprodukter lagret et annet sted for å kunne levere så raskt som mulig.

3. **Verdibasert inntekt**

Inntekt kan være opptjent og derved resultatført uten at inntektsføring er relatert til en transaksjon. I NOU 1995:30 om ny regnskapslov foreslås bruk av markedsverdi for markedsbaserte finansielle omløpsmidler og pengeposter i utenlandsk valuta. Bruk av markedsverdi kan bli aktuelt for andre finansielle poster.

Pengeposter i utenlandsk valuta skal etter forslaget omregnes til balansedagens kurs. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er verdipapirer og andre finansielle instrumenter som omsettes på børs eller i et tilsvarende organisert marked, og som har en tilfredsstillende eierspredning og likviditet. For markedsbaserte finansielle omløpsmidler er markedsverdi virkelig verdi, og bruk av markedsverdi som vurderingsregel er et alternativ til laveste verdis prinsipp. Ved vurdering til markedsverdi behandles verdiendringer symmetrisk, dvs verdiendringer resultatføres uavhengig av om virkelig verdi er høyere eller lavere enn anskaffelseskost. Ved bruk av laveste verdis prinsipp kan ikke verdiendringer som overstiger anskaffelseskost resultatføres. Anvendelse av laveste verdis prinsipp på markedsbaserte finansielle omløpsmidler har uheldige sidevirkninger. Ulik behandling av realiserte og urealiserte

gevinster gjør at den regnskapspliktige kan manipulere resultatet uten å endre økonomiske realiteter.

Markedsbaserte finansielle eiendeler er nære substitutter til penger og kan selges og gjenerverves i samme øyeblikk uten vesentlige kostnader. Et skille mellom realisert og urealisert vinning vil derfor være lite relevant. Det grunnleggende prinsipp om at inntekt skal være opptjent, er tilfredsstilt ved at inntekten er realiserbar i et effektivt marked, og urealisert vinning kan resultatføres.

4. Brutto- og nettoføring av inntekt

Inntekt regnskapsføres med enkelte unntak til salgspris. Unntak er inntekt i form av avkastning på finansielle eiendeler og vinning ved salg av varige driftsmidler og immaterielle eiendeler som er nettobegreper. Avkastning på finansielle eiendeler er renter, utbytte og vinning. Vinning inkluderer verdibasert inntekt.

5. Regnskapsføring av inntekt

Punkt 1 til 4 i diskusjonsnotatet omhandler inntektsføring for alle typer virksomhet og næring. Nedenfor omhandles mer konkret anvendelsen av de grunnleggende prinsipper ved regnskapsføring av forskjellige typer inntekt.

Salg av varige driftsmidler og fordringer er områder hvor det foreligger en rekke uavklarte problemstillinger, og hvor det er behov for ytterligere utdyping. Avtaler om overførsel vil i mange tilfeller inneholde elementer som kan komplisere vurderingen knyttet til inntektsføring. Det kan være vanskelig å fastslå om risiko og kontroll er overført, og området er kjennetegnet ved mange grensetilfeller i forhold til spørsmålet om transaksjon eller kontinuitet. Norsk RegnskapsStiftelse planlegger å komme tilbake med en særskilt drøfting av regnskapsmessige problemstillinger knyttet til inntektsføring for disse områdene.

Uspesifiserte tapsavsetninger og inntektsføring av renter i finansinstitusjoner samt inntektsføring av premier i forsikringsvirksomhet er ikke omhandlet i dette punktet.

5.1 Salg av varer

Inntekt fra varesalg vil som hovedregel være opptjent når varen leveres til kjøper. Etter levering vil selger vanligvis ha overført risiko og kontroll knyttet til varen og vil ikke ha noen eller kun ubetydelige gjenstående forpliktelser knyttet til transaksjonen.

Ved en salgstransaksjon som består av flere elementer kan salgstidspunktet for transaksjonen sett under ett anses ikke å ha inntrådt fordi leveranse av varen kun

utgjør en mindre del av transaksjonen. I et slikt tilfelle skal inntekt ikke regnskapsføres.

I den grad selger hefter for tjenester etter salgstidspunktet, vil salgstransaksjonen bestå av flere elementer som for eksempel servicearbeider og garanti/forsikring. På salgstidspunktet må det vurderes hvorvidt transaksjonen består av flere elementer, både for å måle opptjening og tilordne vederlaget til de enkelte elementer.

Inntektsføring ved egenproduksjon er i utgangspunktet ikke forskjellig fra salg av varer for øvrig. Ved langsiktige tilvirkningskontrakter kan imidlertid inntekt være opptjent før transaksjonstidspunktet. Løpende avregning metoden er nærmere beskrevet under punkt 2.3.

Nedenfor omtales enkelte konkrete eksempler for å illustrere anvendelsen av de grunnleggende prinsipper for regnskapsføring av inntekt ved varesalg:

Levering som utsettes etter kjøpers ønske

I tilfeller hvor levering utsettes etter kjøpers ønske, men kjøper godtar fakturering og overtar eiendomsretten, vil inntekt likevel være opptjent når;

- kjøper spesifikt erkjenner avtalen om utsatt levering,
- det er sannsynlig at levering vil skje,
- vanlige betalingsbetingelser gjelder og
- varen er til stede, identifisert og klar for levering på tidspunktet for resultatføring.

Installasjon og inspeksjon

Inntekt er normalt opptjent når kjøper har akseptert levering og varen er installert og inspisert av kjøper. Inntekt kan likevel være opptjent kun ved kjøpers aksept av levering forutsatt at:

- installasjonsprosessen er av enkel art, for eksempel installasjon av et fabrikktestet fjernsynsapparat som kun krever utpakking, strømtilkobling og tilknytning til antenne; eller
- kjøpers kontroll av varen blir gjennomført kun med det formål å fastsette endelige kontraktspriser, for eksempel ved forsendelse av varer som jernmalm og sukker.

Returrett

Dersom det foreligger usikkerhet med hensyn til om varer vil bli returnert, er inntekten opptjent når forsendelsen formelt er akseptert av kjøperen eller varene er levert og tidsperioden for adgang til retur er ute. Frem til inntekten er opptjent, vil varen være balanseført som varelager hos selger.

Abonnement på tidsskrifter og lignende varer

Når leveransene i hver tidsperiode er av tilnærmet lik verdi, opptjenes inntekt på lineær basis over perioden. Når verdien av leveransene varierer fra periode til periode, vil opptjening skje på basis av salgsverdien av den enkelte leveranse i forhold til totalt estimert salgsverdi for alle leveransene som dekkes av abonnementet.

5.2 Salg av tjenester

Inntekt fra salg av tjenester er opptjent på det tidspunkt krav på vederlag oppstår. I de fleste tilfeller innebærer dette at inntekt knyttet til tjenester opptjenes idet tjenesten utføres, time for time. Ved enkelte former for tjenester oppstår kravet på vederlag først når en enkelt hendelse inntreffer, og inntekten vil i slike tilfeller ikke være opptjent før hendelsen har inntrådt. Som eksempel på dette kan nevnes meglers provisjon ved salg av fast eiendom. Provisjonen er først opptjent når "handel har kommet i stand". Megler kan i tillegg til provisjon av salget ha krav på gebyr for enkelte av sine tjenester uavhengig av om eiendommen selges, og disse vil være opptjent etter hvert som tjenesten er utført.

Ved salg av en tjeneste som formidling av varer eller andres tjenester, kan det være vanskelig å identifisere når inntekten er opptjent fordi formidleren ikke eier den vare eller tjeneste som selges. Dette har ført til at inntekten vanligvis har blitt resultatført ved fakturering, ikke når den er opptjent. En sterk fokusering på forsiktighet i denne typen virksomhet har også ført til at enkelte bransjer ikke har resultatført inntekt før kjøper av formidlet vare eller tjeneste har betalt, selv om formidlers krav på vederlag kan konstateres. Denne tendensen har i de senere år snudd ved at fokus er satt på avtalens innhold, og resultatføringen har i økende grad vært i samsvar med opptjening.

Det følger av kravet til opptjening at inntekt mottatt på tredjemanns vegne ikke skal resultatføres. Den formidlede inntekt er ikke opptjent av foretaket og tilfører i seg selv ikke virksomheten økonomiske fordeler. Det er kun den provisjon/kommisjon virksomheten eventuelt har krav på som skal resultatføres. Tidspunktet for resultatføring vil variere avhengig av når krav på vederlag i henhold til den underliggende avtale oppstår.

Nedenfor omtales enkelte konkrete eksempler for å illustrere anvendelsen av de grunnleggende prinsipper for regnskapsføring av inntekt ved salg av tjenester:

Forsikringsprovisjoner

Hvor krav på forsikringsprovisjon har oppstått, og alle tjenester fra agenten er utført, er forsikringsprovisjonen opptjent idet forsikringstaker inngår bindende avtale for polisen eller på fornyelsesdatoer for de aktuelle poliser. Hvis det derimot er sannsynlig at agenten vil måtte utføre ytterligere tjenester i løpet av polisens levetid må provisjonen eller en del av denne, balanseføres som uopptjent inntekt hvis vederlag er mottatt. Uopptjent inntekt resultatføres når den er opptjent, dvs i takt med de tjenester som ytes over polisens levetid.

Innmeldings- inngangs- og medlemsgebyr

Inntektsføringen avhenger av arten av tjenester som ytes. Dersom gebyret gir et medlem rett til å motta tjenester eller publikasjoner i den perioden gebyret dekker eller til å kjøpe varer eller tjenester til lavere priser enn det ikke-medlemmer må betale, opptjenes inntekten i samsvar med tidspunkt, art og verdi av fordelene som ytes. Dersom gebyret kun dekker medlemsskap, er gebyret fullt ut opptjent på transaksjons-

tidspunktet forutsatt at alle andre tjenester eller produkter blir betalt for separat eller ved et eget årlig abonnementsgebyr.

Sponsorinntekter

Tidspunkt for inntektsføring vurderes med utgangspunkt i sponsoravtalens innhold. Sponsorinntekter ytet på generelle vilkår for en angitt periode opptjenes lineært over avtalens løpetid. For inntekt som er betinget kan ikke resultatføring begynne før det er sannsynlig at betingelsen blir oppfylt.

Franchisegebyrer

Franchisegebyrer kan dekke levering av etableringstjenester og etterfølgende tjenester, utstyr og andre fysiske eiendeler og kunnskap. Følgelig regnskapsføres franchisegebyrer i samsvar med de enkelte gebyrers formål. Beskrivelsen av regnskapsmessig behandling av franchisegebyrer har klare paralleller til kjedegebyrer i for eksempel dagligvarebransjen.

Følgende metoder for regnskapsføring av inntekt ved franchisegebyrer er aktuelle:

a) Levering av utstyr og andre fysiske eiendeler

Beløpet, basert på virkelig verdi av de solgte eiendelene, regnskapsføres i samsvar med ovenstående beskrivelse av inntektsføring ved salg av varer.

b) Leveringer av etablerings- og etterfølgende tjenester

Gebyr for ytelse av vedvarende tjenester enten det er en del av etableringsgebyret eller et separat gebyr, opptjenes etter hvert som tjenestene ytes. Når det separate gebyret ikke dekker kostnadene samt en rimelig fortjeneste knyttet til de tjenester som ytes løpende, blir en del av etableringsgebyret periodisert som uopptjent inntekt og opptjenes i takt med de tjenester som ytes. Uopptjent inntekt skal sammen med det separate gebyret være tilstrekkelig til å dekke kostnadene knyttet til de løpende tjenester og en rimelig fortjeneste på disse.

Franchiseavtalen kan pålegge franchisegiver å levere utstyr, varelager eller andre fysiske eiendeler til en pris som er lavere enn det andre i tilsvarende situasjon må betale eller til en pris som ikke gir en rimelig fortjeneste på disse salgene. I slike tilfeller skal en del av etableringsgebyret periodiseres som uopptjent inntekt og opptjenes over den periode det er sannsynlig at varene vil bli solgt til franchisetaker. Uopptjent inntekt skal være tilstrekkelig til å dekke forventede kostnader utover den aktuelle prisen og til å gi en rimelig fortjeneste på disse salgene.

Etableringstjenestene og andre forpliktelser i forbindelse med en områdefranchiseavtale kan være avhengig av antall individuelle salgssteder etablert i området. I slike tilfeller opptjenes gebyret som gjelder etablerings-

tjenestene i takt med antall salgssteder hvor etableringstjenestene i det alt vesentlige er fullført.

c) *Vedvarende franchisegebyrer*

Gebyrer som belastes for løpende bruk av rettigheter i henhold til franchiseavtalen, eller for andre tjenester som utføres i avtaleperioden, opptjenes i takt med at tjenestene ytes eller rettighetene benyttes.

d) *Agenttjenester*

Det kan finne sted transaksjoner mellom franchisegiver og franchisetaker som i realiteten innebærer at franchisegiveren handler som agent for franchisetakeren, for eksempel ved å bestille varer og sørge for at de leveres til franchisetakeren uten å beregne et særskilt gebyr for dette. I slike tilfeller vil øvrige franchisegebyrer delvis anses som vederlag for agenttjenester, og opptjening av gebyret påvirkes av når agenttjenestene utføres.

Reisedager i shipping

Inntekter knyttet til skipenes reise opptjenes i takt med antall reisedager for den aktuelle reise. I periodisering av inntekt inkluderes også antall dager som medgår til å transportere skipet fra utgangspunkt til avtalt startsted.

5.3 Utleie

Utleie er kjennetegnet ved at foretaket stiller en vare til leietakers disposisjon for en begrenset periode mot et avtalt vederlag. Forhold som kan komplisere regnskapsføring av leieinntekter, er at enkelte leieavtaler i realiteten kan være salgavtaler. Hvis leietaker har overtatt risiko og kontroll knyttet til eiendelen, vil avtalen reelt sett inneholde en salgstransaksjon og en finanstransaksjon og må regnskapsmessig behandles i samsvar med dette. Dette er nærmere omhandlet i NSRFs anbefaling til god regnskapsskikk nummer 17 om leasing.¹

Leieinntekter opptjenes i takt med utleieavtalens løpetid uavhengig av om leien faktureres i samme periode som inntekten opptjenes. I tilfeller hvor fakturering av leieinntekter ikke har falt sammen med opptjening har det vært en tendens til at tidspunktet for resultatføring har fulgt tidspunktet for betaling, hvilket ikke er korrekt. Ved avtale om for eksempel leiefritak i en periode, vanligvis ved inngåelse av leieavtalen og en periode fremover, skal inntekten fordeles over hele leieperioden slik at det også resultatføres inntekter i den periode det etter avtalen ikke er belastet leie.

Dersom leien inneholder kompensasjon for rett til å fortsette leieforholdet, og premien for denne retten er vesentlig, må den identifiseres. Premien behandles separat og inntektsføres i samsvar med de grunnleggende prinsipper for regnskapsføring av inntekt.

¹ Opphevet og erstattet av NRS Leieavtaler

5.4 *Royalty og lisensinntekter*

Royalty og lisensinntekter som betales for bruk av et foretaks eiendeler, for eksempel varemerker, patenter og datasystemer inntektsføres i samsvar med avtalens reelle innhold. I praksis vil ofte inntekten anses å være opptjent på lineær basis over avtalens løpetid, for eksempel når en lisenstaker har rett til å benytte en viss teknologi i en spesifisert tidsperiode.

Hvis rettigheter overføres mot et fast gebyr eller mot en garanti som ikke kan refunderes, og dette er fastsatt ved en ikke-oppsigelig kontrakt hvor lisenstaker har rett til fritt å utnytte rettighetene og lisensgiver ikke har ytterligere forpliktelser, vil overføringen i realiteten være et salg. Et eksempel er en lisensavtale for bruk av software der lisensgiveren ikke har ytterligere forpliktelser etter levering. Et annet eksempel er salg av rettighetene til å vise en spillefilm på markeder der lisensgiveren ikke har kontroll over distributøren og ikke forventer å motta ytterligere inntekter knyttet til visning av filmene. I slike tilfeller er inntekten opptjent på salgstidspunktet.

I tilfeller hvor det ytes et vederlag ved inngåelse av avtalen, og avtalen ikke er å anse som et salg i henhold til ovenstående, må det vurderes om vederlaget er knyttet til fremtidig bruk av rettigheten eller er vederlag for nedlagte kostnader knyttet til den rettighet som overdras. Vederlag for nedlagte kostnader resultatføres på det tidspunkt retten til bruk er etablert, mens vederlag for fremtidig bruk av rettigheten opptjenes i takt med bruken.

I enkelte tilfeller er krav på lisensinntekt eller royalty avhengig av hvorvidt en hendelse inntreffer i fremtiden. I slike tilfeller vil inntekt vanligvis ikke være opptjent før hendelsen har inntruffet.

5.5 *Utbytte, uttak og kapitalnedsettelse*

Inntektsføring har tradisjonelt skjedd når utbytte utbetales og har således i stor grad fulgt kontantprinsippet selv i tilfeller hvor inntekten er å anse som opptjent på et tidligere tidspunkt. Hvis foreslått utbytte er kjent, og det er liten usikkerhet knyttet til endelig vedtak, er utbyttet å anse som opptjent. I konsernforhold vil det på grunn av mottakers bestemmende innflytelse ikke foreligge usikkerhet med hensyn til endelig vedtak når datterselskapets regnskap inklusive foreslått utbytte og annen overskuddsanvendelse foreligger. Morselskapet bør derfor inntektsføre foreslått utbytte. Dette gjelder uavhengig av om datterselskapet balansefører foreslått utbytte som gjeld.

Egenkapitaltransaksjoner fra foretak til eiere kan regnskapsmessig være tilbakebetaling av innskutt kapital, utdeling av resultater eller utdeling av merverdier. Dette gjelder også utbetalinger i form av utbytte. I praksis har regnskapsføringen i all hovedsak vært basert på selskapsrettslig utbetalingsform. For eksempel har utbytte blitt inntektsført, mens utbetaling ved kapitalnedsettelse har blitt regnskapsført som reduksjon av investeringens balanseførte verdi. Etter det grunnleggende regnskapsprinsippet for inntektsføring må investor skille mellom utbetaling som er

opptjent inntekt for investor, dvs avkastning på investeringen etter investerings-tidspunktet, og utbetaling som er tilbakebetaling av investert kapital. Det er bare den delen av egenkapitaltransaksjoner fra foretak til eier som representerer opptjent inntekt for investor som kan inntektsføres. For investor som har vært investor fra etablering av foretaket vil utbetalinger/utdelinger som representerer utdeling av resultater og utdeling av merverdier representere avkastning som kan inntektsføres.

For investor som har kjøpt eierandelene i annenhåndsmarkedet må det foretas en analyse av hva utdelingen består av. Den delen som er opptjent etter kjøpstidspunktet er avkastning og kan resultatføres hos investor. Utdeling av verdier som investor har yttet vederlag for ved kjøpet av eierandelen er tilbakebetaling av investert kapital, og skal regnskapsføres som reduksjon av investeringen. I egenkapitalmetoden og bruttometoden reduserer enhver utdeling regnskapsført verdi av investeringen.

Regnskapsføring etter grunnleggende regnskapsprinsipper representerer en total omlegging. Det er også flere problemstillinger som ikke er beskrevet ovenfor (for eksempel om utbetalinger skal henføres til de siste års overskudd - en LIFO-betraktning, eller til opprinnelig innbetaling av kapital - en FIFO-betraktning). For de fleste investorer vil en fortsettelse av nåværende praksis ikke gi en misvisende beskrivelse av avkastningen på investeringene. I situasjoner hvor et korrekt skille mellom opptjent inntekt og tilbakebetaling av investert kapital er av vesentlig betydning, må regnskapsføringen følge de grunnleggende regnskapsprinsipper. Situasjoner hvor dette kan være aktuelt, er betydelige investeringer nær opp til tidspunktet for utbyttetildeling og kjøp av foretak hvor en stor del av egenkapitalen blir utdelt like etter kjøpstidspunktet.

5.6 Konsernbidrag

For morselskap er konsernbidrag enten tilbakebetaling av investert kapital eller avkastning på investeringen opptjent etter investeringstidspunktet. Sistnevnte representerer inntekt for morselskapet og kan resultatføres. Regnskapslovgivningen tillater også regnskapsføring som egenkapitaltransaksjon ("egenkapitaloverføring").

For andre selskaper enn morselskap er konsernbidrag normalt en egenkapitaltransaksjon.

5.7 Tingsvederlag ved kjøp og tingsuttak

Etter transaksjonsprinsippet skal transaksjoner regnskapsføres til virkelig verdi. Når tingsvederlagets bokførte verdi er lavere enn virkelig verdi, skal merverdien inntektsføres. Dette innebærer at det kan oppstå inntekt også for kjøper i situasjoner hvor vederlaget er eiendeler med merverdi. Slik inntekt er opptjent på transaksjonstidspunktet.

Tingsuttak foreligger når et foretaks eiendeler overføres i en egenkapitaltransaksjon og skal regnskapsføres til virkelig verdi. Eventuell merverdi vil således føre til at inntekt kan oppstå ved egenkapitaltransaksjoner. Merverdi i tingsuttaket blir realisert

på samme måte som merverdi i tingsvederlag ved kjøpstransaksjoner. Etter dagens regnskapspraksis har tingsvederlag ved kjøp og tingsuttak vanligvis blitt regnskapsført til balanseført verdi.

Fisjon

Fisjon kjennetegnes ved at et selskaps virksomhet deles mellom flere selskaper. Fisjon ved kapitalnedsettelse kan betraktes som tingsuttak i det gjenværende selskapet og tingsinnskudd i det overtakende selskapet. Dagens regnskapslovgivning og regnskapsstandarder regulerer ikke fisjon. Regnskapspraksis for fisjon er å videreføre balanseførte verdier i det overtakende selskap. I utredning om ny regnskapslov er det foreslått at tingsuttak ved fisjon skal regnskapsføres som egenkapitaltransaksjon. Det betyr at tingsuttak skal regnskapsføres til virkelig verdi.

5.8 Tilskudd og gaver

Tilskudd kjennetegnes ved overføring av et økonomisk gode mot oppfyllelse av visse betingelser. Tilskudd resultatføres samtidig med den inntekt tilskuddet skal øke eller den kostnaden det skal redusere. Offentlige tilskudd omhandles i egen regnskapsstandard.

Avgrensingen mellom overføringer som skal føres som kapitalinnskudd og overføringer som skal inntektsføres, kan være komplisert og er særlig aktuell ved overføring uttrykt som gave. Gaver kjennetegnes ved vederlagsfri overføring av et økonomisk gode og er opptjent og kan derved resultatføres idet mottaker overtar risiko og kontroll knyttet til eiendelen. Hvis overføring på bakgrunn av de økonomiske realiteter defineres som kapitalinnskudd, påvirker overføringen kun innskutt kapital i foretaket, ikke resultatet.

6. Resultatføring versus føring mot egenkapitalen

6.1 Gjeldsettergivelse

I foreløpig standard om ekstraordinære inntekter og kostnader skilles det mellom gjeldsettergivelser som er gaver og andre gjeldsettergivelser. Gaver skal kostnadsføres hos giver og inntektsføres hos mottaker, mens andre gjeldsettergivelser skal kostnadsføres hos ettergiver og behandles som en egenkapitaltransaksjon, dvs regnskapsføres direkte mot egenkapitalen hos mottaker av gjeldsettergivelsen. Gaver regnskapsføres med andre ord symmetrisk, mens andre gjeldsettergivelser behandles asymmetrisk mellom ettergiver og mottaker.

Spørsmålet er om regnskapsføringen av gjeldsettergivelser er i overensstemmelse med grunnleggende regnskapsprinsipper. Først vurderes gjeldsettergivelser i konsernforhold og fra eiere. Deretter vurderes gjeldsettergivelser fra leverandører av varer og tjenester som er uten eierinteresser før eller etter gjeldsettergivelsen.

Et morselskap, en investor eller en eier kan finansiere det selskap han investerer i gjennom egenkapitalinnskudd eller ved innlån. Summen av egenkapitalinnskudd og fordringer når kreditt ved ordinære vare- og tjenesteleveranser holdes utenfor, representerer investors engasjement/interesse i virksomheten. Valg av finansielt instrument, innlån/fordring eller egenkapitalinnskudd bør ikke medføre forskjellig regnskapsbehandling hos investor eller i det selskap han har investert i. For investor er begge deler en transaksjon. For det mottakende foretak er egenkapitalinnskuddet en egenkapitaltransaksjon og føres direkte i balansen. Innlån fra eiere er en finanstransaksjon, mens det er naturlig å betrakte en ettergivelse av innlånet/gjelden som en egenkapitaltransaksjon for det mottakende foretak. Ettergivelsen regnskapsføres derfor på samme måte som egenkapitalinnskudd.

Investor kostnadsfører nedskrivning på/tap av egenkapitalinnskudd og verdifall på innlån. Kostnadsføring i forbindelse med gjeldsettergivelse må behandles tilsvarende.

Gjeldsettergivelse fra leverandører av varer og tjenester som ikke er eiere eller blir eiere ved gjeldsettergivelsen, kan vurderes som en kostnad knyttet til levering av varer og tjenester eller som et egenkapitaltilskudd. Forskjellige former for salgssøtte som gjennomføres fra leverandør og avtales i forbindelse med salgsforhandlinger/avtaler om levering av varer og tjenester, representerer kostnad eller inntektsreduksjon for leverandør og inntekt for mottaker. Regnskapsføringen hos mottaker vil avhenge av forutsetningene for ytelsen av støtten. Alternative måter å regnskapsføre støtten på hos mottaker er som reduksjon av investeringer, kostnadsrefusjon, lavere varekostnad eller inntekt.

For leverandøren er forskjellen mellom salgssøtte og gjeldsettergivelse graden av frivillighet hos leverandør ved inngåelse av avtalen og bindingen til fremtidige leveranser av varer og tjenester. Gjeldsettergivelse skjer etter levering og medfører at leverandøren ikke oppnår den betaling som var avtalt ved salget. Gjeldsettergivelse har karakteristika som medfører at den bør betraktes som egenkapitaltilskudd og ikke som en salgskostnad.

Konklusjonen blir at gjeldsettergivelser fra leverandør er en transaksjon hos leverandør og egenkapitaltransaksjon hos mottaker, dvs at leverandør kostnadsfører ettergivelsen som tap på fordringer, mens mottaker regnskapsfører ettergivelsen direkte mot egenkapitalen. Ettergivelsen bør spesifiseres i notene hvis den er vesentlig for mottaker.

6.2 Konkurs

Praksis ved regnskapsføring av konkurs for fordringshaver og investor er å kostnadsføre fordringen eller investeringen. Hvis realisert tap ved konkurs i datterselskap blir mindre enn regnskapsført negativ verdi av datterselskapet på konkurstidspunktet, oppstår et positivt egenkapitalelement i konsernregnskapet ved konkursen. Dette kan resultatføres i konsernregnskapet eller føres direkte mot egenkapitalen. Føring av egenkapitalelementet direkte mot egenkapitalen vil tilsvare

den regnskapsmessige behandling ved gjeldsettergivelse fra eier og synes derfor mest nærliggende.

For investor eller fordringshaver blir regnskapsføringen av tap ved konkurs den samme som ved gjeldsettergivelse. Regnskapsføring ved konkurs for konkursdebitor behandles ikke.

6.3 Unntak fra kongruensprinsippet

Det er et grunnleggende prinsipp at alle inntekter og kostnader som blir regnskapsført i en periode, skal føres over resultatregnskapet. Det vil si at alle endringer i egenkapitalen, unntatt kapitalinnskudd og uttak, føres over resultatregnskapet. I nordisk regnskapsterminologi benevnes dette kongruensprinsippet.

Behovet for sammenlignbare resultater over tid kan tilsi at andre poster enn kapitalinnskudd og uttak holdes utenom resultatet. I henhold til god regnskapsskikk gjelder dette ved grunnleggende regnskapsreformer. I tillegg inneholder praksis på enkelte områder metoder som avviker fra de grunnleggende prinsippene, og hvor virkningen på egenkapitalen av den grunn ikke bør behandles som et resultatelement, men føres direkte mot egenkapitalen. Det gjelder for eksempel omregning av utenlandske datterselskapers regnskaper etter dagskursmetoden ved konsolidering, hvor det er internasjonal og etter hvert også norsk praksis å føre omregningsdifferansen på nettoverdien mot egenkapitalen. Tilsvarende vil gjelde omregningsdifferanse ved vurdering av investering i utenlandsk selskap etter egenkapitalmetoden og ved regnskapsføring av deltakelse i utenlandsk felles kontrollert selskap etter bruttometoden.

I utkast til ny regnskapslov (NOU 1995:30) er det foreslått at virkningen av alle prinsippendringer og korrigering av tidligere års feil føres direkte mot egenkapitalen.

Et nytt resultatbegrep, comprehensive income, er i flere land under utredning eller implementering. Comprehensive income inkluderer poster som tidligere ble ført direkte mot egenkapitalen. Eksempler på poster som inngår i comprehensive income er verdiendring ved regnskapsføring av enkelte verdipapirer og langsiktig gjeld til markedsverdi, omregning av utenlandske selskapers regnskaper og sikring av fremtidige transaksjoner. I USA vil comprehensive income bli en egen avstemming i resultatregnskapet eller en selvstendig oppstilling i regnskapet. Norsk RegnskapsStiftelse har ikke vurdert en slik løsning som comprehensive income.