

Til høringsinstansene

4. november 2009

Høringsutkast NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

Vedlagt følger høringsutkast til veiledning for regnskapsføring av inntekt.

Inntektsføring er et sentralt område innenfor regnskapsreguleringen og stadig mer komplekse avtaler og transaksjoner skaper utfordringer i forhold til regnskapsføring. NRS ønsker å avvente internasjonal utvikling før det eventuelt utarbeides en standard på området, men ser samtidig at det kan være behov for mer veiledning i spørsmål om inntektsføring. Tidligere diskusjonsnotat NRS(D) *Regnskapsføring av inntekt* er som følge av dette omarbeidet til veiledning, generell omtale er noe endret og antall eksempler er utvidet.

Gjennom veiledningen søker NRS å oppnå økt forståelse for hvorledes regnskapslovens grunnleggende prinsipper kommer til anvendelse og større grad av ensartet praksis. Eksempelene som er valgt ut belyser løsning på spesifikke områder og kan være veiledende for andre, lignende situasjoner. NRS vil løpende vurdere behovet for å utvide veiledningen ytterligere på områder hvor dette anses hensiktsmessig.

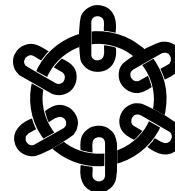
NRS ber om høringsinstansenes kommentarer til utkastet, og ber spesielt om høringsinstansenes vurderinger på følgende forhold:

- Overføring av risiko og kontroll som kriterium for når transaksjonstidspunktet foreligger, vil ikke nødvendigvis være direkte anvendbart for tjenester. Transaksjonstidspunktet for tjenester er i veiledningens punkt 2.1 angitt som det tidspunkt selger har etablert rett til vederlag (utdypes nærmere i veiledningen). Bidrar en slik operasjonalisering til klargjøring?
- Skillet mellom forskuddsbetaling og uopptjent inntekt kan oppfattes som uklart. Anses forklaringen i veiledningens punkt 2.2 som klargjørende, praktiserbar og korrekt?
- Veiledningen punkt 2.3 skiller mellom prinsipal og agent, og angir forhold som kan indikere når selger opptrer som prinsipal. Kriteriene sammenfaller i store trekk med nytt punkt 21 i appendiks til IAS 18, selv om det ikke er en direkte oversettelse. Oppfattes veiledningen som klargjørende?
- Salgsinsentiver omtales i punkt 3.5. Favner beskrivelsen i tilstrekkelig grad ulike typer salgsinsentiver og oppfattes fremstillingen å være hensiktsmessig?
- Situasjoner hvor kostnader ikke kan måles pålitelig omtales i punkt 3.6. Oppfattes omtalte løsninger som hensiktsmessige?
- Bytte omtales i veiledningens punkt 4, og vi ber om høringsinstansenes vurdering av fremstillingen.

Postboks 5864 Majorstuen, 0308 Oslo

Telefon +47 23 36 52 00 – Telefaks +47 23 36 52 02

E-mail: nrs@revisorforeningen.no – Web: www.regnskapsstiftelsen.no



- Salgsavtaler med flere elementer omtales i punkt 5.1. I følge framstillingen avgjøres spørsmålet om separat eller samlet behandling av om overføring av risiko og kontroll kan vurderes selvstendig for de enkelte elementer. Oppfattes fremstillingen som klargjørende og praktiserbar?
- Tilordning av vederlag er omtalt i punkt 5.2. Oppfattes metodene for tilordning som en hensiktsmessig tilnærming til virkelig verdi på enkeltelementene?
- Er det andre generelle forhold knyttet til inntekt som bør omtales? Det kan her nevnes at NRS eksempelvis vurderer å utvide veiledningen med en omtale av gevinster.
- Veiledningens punkt 6 inneholder en rekke eksempler. Oppfattes eksemplenes løsninger å samsvare med den generelle omtalen i punktene 2 til 5? Oppfattes eksemplene å bidra til å klargjøre aktuelle problemstillinger? Har høringsinstansene forslag til andre eksempler som bør inkluderes?
- Punkt 6.3 om royalty og lisensinntekter er uendret fra NRS(D) *Regnskapsføring av inntekt*. Har høringsinstansene synspunkter på omtalen?
- I punkt 6.10.1 åpner veiledningen for at investor kan resultatføre utbytte i samme periode som giver avsetter for foreslått utbytte, selv om investor ikke har kontroll, felles kontroll eller betydelig innflytelse. Investor må i så fall oppfylle de samme, strenge kriterier for sannsynliggjøring som gjelder ved investering i tilknyttet selskap/deltakelse i felles kontrollert virksomhet. Vi ber om høringsinstansenes synspunkter på løsningen.
- Utbytte utdelt gjennom tingsuttak omtales i punkt 6.10.3. Omtalen legger opp til en todelt regnskapsføring. På balansedato (før vedtak) måles skyldig utbytte til en verdi tilsvarende objektets balanseførte verdi. Eventuell merverdi knyttet til objektet resultatføres først ved senere overføring av eiendelen. Vi ber om høringsinstansenes synspunkter på løsningen.
- I følge omtale av gjeldettergivelse som skyldes manglende betalingsevne i punkt 6.12 regnskapsfører debitor gjeldsettergivelsen direkte mot egenkapitalen, ikke som inntekt. Løsningen kan oppfattes som et avvik mot NRS(F) *Finansielle eiendeler og forpliktelser* punkt 18. Vi ber høringsinstansene om synspunkter på løsningen.

Høringssvar ønskes levert som e-post til nrs@revisorforeningen.no, både i en versjon for offentliggjøring på nettside (helst i PDF) og i word-versjon for vår interne bruk. Innkomne høringssvar vil bli offentliggjort på våre hjemmesider (www.regnskapsstiftelsen.no). Høringsfristen er **16. april 2010**.

Denne utsendelsen er sendt på e-post til høringsinstansene, og er tilgjengelig på våre nettsider (www.regnskapsstiftelsen.no). Høringer fra NRS er åpne for alle interessenter, ikke bare de definerte høringsinstansene. Dette gjelder også denne høringssaken.

Med vennlig hilsen
Norsk RegnskapsStiftelse

Elisabet Sulen
Leder Regnskapsstandardstyret i NRS

Vedlegg:
NRS(HU V) *Regnskapsføring av inntekt*

Høringsutkast til veiledning Regnskapsføring av inntekt (Oktober 1996, revidert august 2007. Omgjort til høringsutkast til veiledning oktober 2009)

Innholdsfortegnelse:

1	Bakgrunn, formål og virkeområde	3
1.1	Bakgrunn	3
1.2	Formål	3
1.3	Virkeområde	3
2	Opptjening	4
2.1	Opptjeningsprinsippet	4
2.2	Uopptjent inntekt	5
2.3	Prinsipal eller agent	5
3	Måling	6
3.1	Kreditsalg, forskuddsbetaling og kontantrabatt	6
3.2	Salgsinsentiver	7
3.3	Pålitelig måling av kostnader	8
4	Bytte	8
5	Salgsavtaler med flere elementer	9
5.1	Utskilling av avtaleelementer	9
5.2	Tilordning av vederlag	10
6	Eksempler – innregning og måling	11
6.1	Salg av varer	11
6.1.1	<i>Leveringsbetingelser</i>	11
6.1.2	<i>Levering som utsettes etter kjøpers ønske</i>	12
6.1.3	<i>Salg med forbehold om aksept</i>	12
6.1.4	<i>Returrett</i>	12
6.1.5	<i>Krav på ny vare, ikke reklamasjon</i>	13
6.1.6	<i>Reklamasjon innenfor alminnelig garantiansvar</i>	13
6.1.7	<i>Abonnement på tidsskrifter og lignende varer</i>	14
6.2	Salg av tjenester	14
6.2.1	<i>Konsulenttjeneste, krav på vederlag oppstår time for time</i>	14
6.2.2	<i>Konsulentavtale som løper over ett år, fast pris</i>	15
6.2.3	<i>Avtale hvor enkelthendelse er avgjørende for krav på vederlag (meglerprovisjon)</i>	15
6.2.4	<i>Medlemskontingent</i>	15
6.3	Royalty og lisensinntekter	16
6.4	Utleie, operasjonelle leieavtaler	16
6.5	Prinsipal eller agent	17
6.5.1	<i>Megler-/formidlingshonorar</i>	17
6.5.2	<i>Mobiloperatørs salg av ringetoner, spill og lignende</i>	17
6.6	Salgsinsentiver	18
6.6.1	<i>Kvantumsrabatter</i>	18
6.6.2	<i>"Kjøp én, få rabatt på neste"</i>	18

6.6.3	"Ta 2, betal for 1"	19
6.6.4	"Forskuddsbetal og få én ekstra"	19
6.6.5	Lojalitetsprogrammer.....	19
6.7	Bytte	19
6.7.1	Bytte av tomt mot leilighet – ulike eiendeler	19
6.7.2	Bytte av annonse mot annonse – spørsmål om grunnlag for pålitelig måling ..	20
6.8	Forsikringsoppgjør	20
6.8.1	Skadeforsikring.....	20
6.8.2	Avbruddsforsikring	21
6.9	Salgsavtaler med flere elementer	21
6.9.1	Salg av tjeneste og tilhørende innsatsfaktorer. Tilordning basert på markedspriser.....	21
6.9.2	Samlet salg av to lignende tjenester - reklame i flere kanaler. Tilordning basert på markedspriser.....	22
6.9.3	Salg av mobiltelefon og abonnement. Tilordning basert på markedspriser	22
6.9.4	Salg av programvare og brukerstøtte. Tilordning basert på skjønn	23
6.9.5	Utvidet garanti. Tilordning basert på kostnad.....	24
6.9.6	Utvidet garanti. Tilordning basert på residualverdi.....	25
6.10	Enkelte transaksjoner mellom eier og foretak.....	25
6.10.1	Utbytte – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden.....	25
6.10.2	Konsernbidrag – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden	27
6.10.3	Tingsuttak og tingsutdeling – regnskapsføring hos giver	28
6.10.4	Tingsutdeling – regnskapsføring hos mottaker ved bruk av kostmetoden	28
6.11	Tilskudd og gaver.....	29
6.12	Gjeldsettergivelse	29

1 Bakgrunn, formål og virkeområde

1.1 Bakgrunn

Inntektsføring er et sentralt område innenfor regnskapsreguleringen og stadig mer komplekse avtaler og transaksjoner skaper utfordringer i forhold til regnskapsføring. Regnskapsføring av inntekt reguleres først og fremst gjennom regnskapslovens grunnleggende prinsipper. Området omhandles også i enkeltstandarter fra Norsk Regnskapsstiftelse og tidligere diskusjonsnotat NRS (D) *Regnskapsføring av inntekt*. IFRS omhandler inntektsføring generelt gjennom IAS 18 *Revenue*, mens inntektsføring knyttet til spesifikke områder omhandles gjennom en rekke andre standarder. IASB arbeider med en ny standard som er ment å erstatte IAS 18.

NRS ønsker å avvente internasjonal utvikling før det eventuelt utarbeides en standard på området, men ser samtidig at det kan være behov for mer veiledning i spørsmål om inntektsføring. Tidligere diskusjonsnotat NRS (D) *Regnskapsføring av inntekt* er som følge av dette omarbeidet til veiledning, generell omtale er noe endret og antall eksempler er utvidet.

Veiledningen vil løpende bli utvidet med ytterligere eksempler på områder hvor dette er hensiktsmessig.

1.2 Formål

Gjennom veiledningen søker NRS å oppnå økt forståelse for hvorledes regnskapslovens grunnleggende prinsipper kommer til anvendelse og større grad av ensartet praksis. Eksempelene som er valgt ut belyser løsning på spesifikke områder og kan være veiledende for andre, lignende situasjoner.

1.3 Virkeområde

Veiledningen gir nærmere retningslinjer for hvordan transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet kan forstås og anvendes. Veiledningen omhandler ikke områder som omhandles i standarder fra Norsk Regnskapsstiftelse, enten disse er endelige eller foreløpige. Inntektsføring gjennom løpende avregning, egenkapitalmetoden, bruttometoden eller verdibasert inntekt omhandles ikke i veiledningen.

Retningslinjene i veiledningen illustreres gjennom ulike former for transaksjoner og hendelser i veiledningens punkt 6.

2 Opptjening

2.1 Opptjeningsprinsippet

Det er et grunnleggende regnskapsprinsipp å resultatføre inntekt når denne opptjenes. Transaksjonsbasert inntekt kan normalt ikke anses opptjent før en salgstransaksjon er gjennomført. I praksis betyr dette oftest 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. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett.

Overføring av risiko og kontroll som kriterium for tidfesting av transaksjonstidspunktet vil ikke nødvendigvis være direkte anvendbart ved salg av tjenester. For tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunkt selger har etablert en rett til vederlag. Tidspunkt for overføring av tjenesten og tidspunkt for rett til vederlag kan være sammenfallende, eksempelvis ved avtaler om vederlag pr time levert. Ved andre avtaler kan rett til vederlag gjelde tjenester som leveres over tid fremover, for eksempel avtalt service over en angitt periode. Rett til vederlag er i så fall betinget av at tjenestene leveres som avtalt fremover. Det er først når selger har overført tjenestene, for eksempel time for time, at inntekten er opptjent.

I et transaksjonsforløp kan en hendelse være avgjørende for overføring av risiko og kontroll. I så fall kan ikke inntekt anses opptjent før denne hendelsen har inntruffet.

Spørsmålet om overføring av risiko og kontroll må vurderes ut i fra substans og økonomiske realiteter, ikke formell form. Som utgangspunkt vurderes hver enkelt avtale og eventuelle enkeltstående leveranser definert i avtalen, isolert mot de grunnleggende prinsippene for regnskapsføring av inntekt.

En vurdering basert på økonomisk realitet kan tilsi at flere avtaler eller enkeltstående leveranser innenfor en eller flere avtaler må betraktes samlet i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll. Utfallet av en slik samlet vurdering kan være:

- Det foreligger ikke en reell regnskapsmessig transaksjon fordi risiko og kontroll samlet sett ikke er overført. Eksempel på manglende reell transaksjon kan være ulike former for salgs- og gjenkjøpsavtaler.
- Avtalte leveranser er innbyrdes avhengige og må derfor betraktes samlet ved fastsettelse av tidspunkt for overgang av risiko og kontroll (se nærmere om dette i punkt 5.1).

Motsatt kan kravet om å reflektere substans og økonomisk realitet innebære at avtalte ytelser som fremstår som én transaksjon, regnskapsmessig må behandles som flere transaksjoner fordi ytelsene må betraktes hver for seg i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll.

2.2 Uopptjent inntekt

Det er et krav at risiko og kontroll i hovedsak skal være overført for at inntekt anses opptjent¹. Opptjeningsprosessen kan skje over tid, og det er bare leverte ytelser som er opptjent og skal resultatføres fra transaksjonstidspunktet. Ytelser som gjenstår identifiseres, måles og periodiseres som uopptjent inntekt og resultatføres i takt med opptjening. Ved eksempelvis en serviceavtale som løper over ett år, har transaksjonstidspunktet inntruffet i det avtalen begynner å løpe og krav på vederlag har oppstått. Opptjening skjer ved levering av tjenestene gjennom avtalt periode. I et slikt tilfelle vil vederlag knyttet til ikke-leverte ytelser bli regnskapsført som uopptjent inntekt.

Enkelte ytelser kan ikke løsrives fra andre ytelser og anskaffes separat, eksempelvis et lovmessig pålagt garantiansvar. I slike situasjoner balanseføres ikke garantiytelsen som uopptjent inntekt. Vederlag for avtalte ytelser inklusive garantiansvar resultatføres fullt ut i det risiko og kontroll i hovedsak er overført. Estimerte utgifter knyttet til garantiforpliktelsen kostnadsføres som avsetning til fremtidige utgifter.

Salgsavtaler kan inkludere avtale om forskuddsbetaling fra kjøper. Forskuddsbetalingen er ikke et vederlag for mottatte ytelser, men en finanstransaksjon, og balanseføres som forskudd fra kunder frem til transaksjonstidspunktet har inntruffet. Transaksjonstidspunktet er skjæringstidspunkt for skillet mellom forskudd og uopptjent inntekt. Fra transaksjonstidspunktet balanseføres vederlag knyttet til gjenstående ytelser som uopptjent inntekt, før transaksjonstidspunktet balanseføres det som forskudd.

2.3 Prinsipal eller agent

Transaksjons- og opptjeningsprinsippet utelukker inntektsføring av vederlag mottatt på tredjemanns vegne. Dette gjelder blant annet avgifter innkrevd på vegne av det offentlige og vederlag innkrevd i forbindelse med formidling av tredjemanns varer eller tjenester. Ved formidling er det kun vederlag knyttet til selve formidlingstjenesten som kan anses som inntekt for foretaket, ofte kalt provisjons- eller kommisjonsinntekt.

For å ta stilling til om hele vederlaget fra mottaker skal anses opptjent og resultatføres som egen inntekt (prinsipal) eller kun en andel (agent), må det gjøres en konkret, samlet vurdering av fakta og omstendigheter i hvert enkelt tilfelle. Avgjørende for om et foretak kan anse hele vederlaget for opptjent, vil være om foretaket på noe tidspunkt er eksponert for det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til varene eller tjenestene som leveres. Forhold som alene eller sammen med andre kan indikere at selger opptrer som prinsipal inkluderer følgende:

¹ Inntektsføring gjennom løpende avregning, egenkapitalmetoden, bruttometoden eller verdibasert inntekt omhandles ikke i veiledningen, jf veiledningens virkeområde.

- Selgeren er eller fremstår som hovedansvarlig ovenfor kunder i forhold til leveranse av vare eller og tjeneste, for eksempel gjennom å være ansvarlig for leveransens kvalitet overfor kunden
- Selgeren har varelagerrisiko (risiko for skade, ukurans eller prisendring)
- Selgeren kan i stor grad bestemme pris, herunder tilleggsytelser
- Selgeren har kredittrisiko

Et foretak opptrer på vegne av andre når det ikke er eksponert for det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til varen eller tjenesten som leveres. Et forhold som kan indikere at selger opptrer som agent er at inntekten er forhåndsdefinert, enten som et fast beløp per salg eller som en fast prosentandel av fakturert beløp.

3 Måling

Transaksjonsprisen (salgsprisen) er virkelig verdi av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Vederlagets form varierer, og kan være kontanter, fordring eller ting. Ofte vil virkelig verdi av vederlaget enkelt kunne fastsettes og fremkommer som et avtalt beløp som skal gjøres opp i kontanter innen et angitt tidspunkt. Måling av vederlag i kontanter og nære substitutter mottatt på transaksjonstidspunktet er eksempelvis uproblematisk. Andre former for vederlag kan innebære at man må benytte observerbare markedspriser eller estimerer for å fastsette vederlagets virkelige verdi. Observerbare markedspriser er mer pålitelige enn estimerer og dersom det foreligger en observerbar markedspris, regnskapsføres transaksjonen til denne prisen. I de tilfeller observerbar markedspris ikke foreligger benyttes ulike teknikker for å estimere transaksjonsprisen. Hvis inntekt likevel ikke kan måles pålitelig, må resultatføring utsettes frem til grunnlag for pålitelig måling foreligger.

3.1 Kredittsalg, forskuddsbetaling og kontantrabatt

Ved kredittsalg og forskuddsbetaling foreligger en finanstransaksjon i tillegg til salgstransaksjonen. Disse to transaksjonene betraktes i utgangspunktet hver for seg for regnskapsmessige formål. Vederlaget i salgstransaksjonen er markedsprisen ved umiddelbart oppgjør. Transaksjonsprisen i salgstransaksjonen er samtidig anskaffelseskost for fordringen. Vederlaget i finanstransaksjonen er renten. Ved utsettelse av betalingen av vederlaget uten at det er avtalt rente, eller hvor avtalt rente avviker vesentlig fra markedsrenten, inneholder likevel det nominelle beløp i transaksjonen et renteelement.

Renteelement 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.

Kompensasjon for tidsverdien av penger

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. 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.

Manglende regnskapsføring av renteelementet ved kreditt eller forskudd kan føre til misvisende salgsinntekt og anskaffelseskost for fordringen. Normalt reflekteres ikke tidsverdien ved kreditt eller forskuddsbetaling i regnskapsføringen når renteelementet ikke er vesentlig.

Kompensasjon for kredittrisiko

Etter de grunnleggende regnskapsprinsipper skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Kompensasjon for forventet tap på krav vil i prinsippet ikke være opptjent på transaksjonstidspunktet. Normalt reflekteres ikke kompensasjon for kredittrisiko i regnskapsføringen når renteelementet ikke er vesentlig. Eventuelt senere tap på krav kostnadsføres i så fall når tap er sannsynlig.

Kontantrabatt

Det kan være avtalt rabatt ved betaling innenfor en bestemt kort tidsfrist, såkalt kontantrabatt. Transaksjonspris er da avtalt pris fratrasket kontantrabatt. Den rabatten som gis, tilsvarer det vederlaget 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. Normalt reflekteres ikke ubenyttet kontantrabatt i regnskapsføringen når renteelementet ikke er vesentlig.

3.2 Salgsinsentiver

Salgsinsentiver fremstår i en rekke ulike former, eksempelvis kvantumsrabatter, gavesjekker og lojalitetsprogrammer i form av bonuspoeng.

Salgsinsentiver som ikke forplikter selger til ytterligere ytelser, behandles som en inntektsreduksjon.

Størrelse på rabatt kan avhenge av fremtidige forhold som for eksempel totalt salgsvolum over en gitt periode. I slike tilfeller gjøres et beste estimat på totalt salgsvolum, og forholdsmessig andel av estimert totalrabatt regnskapsføres som en inntektsreduksjon på gjennomførte salg. Det periodiserte rabattelementet regnskapsføres som en forpliktelse frem til oppgjør av rabatten. Eventuelle endringer i estimerer regnskapsføres løpende i samsvar med regnskapslovens alminnelige bestemmelser.

Avtalte salgsinsentiver kan gi kunden rett til varer eller tjenester uten ytterligere vederlag eller til rabattert pris på et senere tidspunkt. Salget inneholder i slike tilfeller to elementer, ytelsen som leveres initielt og en rett til en senere ytelse. Salgsvederlaget fordeles mellom de to elementene i samsvar med deres virkelige verdi. Verdien som tilordnes retten til fremtidig ytelse(-r) regnskapsføres som uopptjent inntekt. Ved senere levering av ytelser resultatføres en forholdsmessig andel av de totale ytelser selger forventer å levere.

3.3 Pålitelig måling av kostnader

Utgifter skal i samsvar med regnskapsloven kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekter. En underliggende forutsetning for resultatføring av inntekt er at tilhørende kostnader kan måles pålitelig. Ved resultatføring av tjenester er det en underliggende forutsetning at det foreligger pålitelige estimater for totale inntekter, kostnader og fullføringsgrad, slik at inntekt kan periodiseres korrekt og tilhørende kostnader kan sammenstilles med tilhørende inntekt.

Når kostnad ved gjennomført varesalg unntaksvis ikke kan måles pålitelig, vil resultatføring av inntekt være oppad begrenset til påløpte kostnader så fremt totale kostnader ikke forventes å overstige inntekt. Når grunnlag for pålitelig måling foreligger, resultatføres resterende inntekt.

Når utfallet av en transaksjon som gjelder tjenesteyting, ikke kan estimeres på en pålitelig måte vil resultatføring av inntekt være oppad begrenset til tilhørende kostnader så fremt totale kostnader ikke forventes å overstige total inntekt. Når det ikke foreligger grunnlag for pålitelige estimater i transaksjon og det ikke er sannsynlig at påløpte utgifter vil bli inndekket, kan ikke inntekter innregnes. Påløpte utgifter kostnadsføres i så fall løpende. Først ved senere grunnlag for pålitelig måling resultatføres inntekt.

Når det foreligger pålitelige estimater og disse viser at kostnader vil overstige inntekter, regnskapsføres avtalen som en tapskontrakt.

4 Bytte

En bytteavtale består av både en kjøpsavtale og en salgsavtale. Vederlag i bytteavtalen skal som utgangspunkt regnskapsføres til virkelig verdi. Hvis byttetransaksjonen ikke har et forretningsmessig innhold eller det ikke er grunnlag for pålitelig måling av verken den mottatte eller den avgitte eiendelens virkelige verdi, vil det innebære at en byttet likevel ikke regnskapsføres til virkelig verdi.

Forretningsmessig innhold

Vurderingen av om en byttetransaksjon har et forretningsmessig innhold tar i betraktning i hvilken utstrekning foretakets fremtidige kontantstrømmer forventes endret som følge av transaksjonen. Normalt vil en byttetransaksjon ha et forretningsmessig innhold dersom

- a. risiko, tidsplan og beløp for den mottatte eiendelens kontantstrømmer er forskjellig fra den overførte eiendelens kontantstrømmer, eller
- b. foretaksspesifikk verdi av den delen av foretakets virksomhet som påvirkes av transaksjonen, endres som følge av byttetransaksjonen, og
- c. differansene beskrevet overfor er betydelig i forhold til den virkelige verdien av eiendelene som inngår i byttet.

Hvis byttetransaksjonen ikke har et forretningsmessig innhold, endres ikke risikoeksponeringen som følge av byttet, selv om kontroll over de berørte eiendelene er overført til den annen part. I et slikt tilfelle foretas det ikke noen ny måling, og balanseført verdi på ytelsen som byttes bort videreføres på vederlaget som mottas. Dette kan for eksempel være aktuelt ved bytte av råvarer eller bytte av identiske varer mellom to butikker i samme kjede. Graden av likhet påvirkes blant annet av funksjonsmåte, profil på kontantstrømmene, størrelse, art og verdi, og det må gjennomføres en konkret vurdering av endret risikoeksponering i hvert enkelt tilfelle. I praksis innebærer bytteavtaler sjelden uendret risikoeksponering. Et eventuelt tilleggsvederlag fra en av partene vil være en bekreftelse på at det ikke foreligger bytte av like eiendeler.

Pålitelig måling

Byttetransaksjoner som innebærer endret risikoeksponering regnskapsføres til virkelig verdi så fremt det foreligger grunnlag for pålitelig måling av verdien. Foreligger det markedspriser anvendes normalt disse. Foreligger det ikke markedspriser estimeres vederlaget. Hvis det ikke er mulig å måle verdien av mottatt vederlag pålitelig, kan transaksjonen regnskapsføres til virkelig verdi av det som ytes. I sjeldne tilfeller vil det ikke være mulig å måle virkelig verdi av transaksjonene pålitelig. I slike tilfeller vil balanseført verdi på ytelsen som byttes bort videreføres på vederlaget som mottas. Hvis foretaket ikke har balanseført ytelsen som byttes bort, som for eksempel en tjeneste, vil ikke byttetransaksjonen bli regnskapsført. Involverte parter gir i så fall informasjon i noter om omfang og type tjenester som er ytet og mottatt, med mindre forholdet er uvesentlig.

5 Salgsavtaler med flere elementer

5.1 Utskilling av avtaleelementer

Når avtaler inneholder flere elementer vurderes det innledningsvis om overføring av risiko og kontroll knyttet til de ulike elementene skal betraktes isolert eller samlet, for å sikre at regnskapsføringen reflekterer substans og økonomisk realitet. Sammenheng mellom elementene vil ha konsekvenser for fastsettelse av transaksjonstidspunkt, tilordning av vederlag og periodisering av opptjent inntekt. Som utgangspunkt vil avtalenes ordlyd være førende for regnskapsmessig behandling, og det vil ofte være klart at avtalenes definisjon av ulike elementer, eventuell sammenheng mellom disse og tilordning av vederlag er i samsvar med substans og økonomisk realitet. I andre situasjoner, gjerne ved mer komplekse avtaler og strukturer, kreves det en grundig

vurdering av avtalenes elementer og økonomiske sammenheng for å ta stilling til det reelle økonomiske innholdet.

Ved salgssavtaler med flere elementer vil disse regnskapsmessig behandles separat når elementene kan vurderes selvstendig i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll. Elementer som tilsynelatende kan betraktes isolert, kan i realiteten være innbyrdes avhengig i forhold til overgang av risiko og kontroll. Dette vil være tilfellet når overføring av risiko og kontroll for ett element først skjer når ett eller flere tilknyttede elementer i avtalen er ytet.

Når elementer betraktes samlet i forhold til spørsmålet om risiko og kontroll, er opptjeningsperioden den samme for alle disse elementene uavhengig av om de leveres i ulike perioder.

I tilfeller hvor det foreligger flere elementer, men disse åpenbart har samme opptjeningsprofil har det ingen hensikt å betrakte elementene hver for seg i forhold til spørsmål om regnskapsføring av inntekt i og med at de uansett regnskapsføres i samme periode(-r).

5.2 Tilordning av vederlag

Når det fastslås at salgssavtalen(-e) består av flere elementer som betraktes hver for seg i spørsmålet om opptjening, følger det av regnskapslovens prinsipper at de enkelte elementene identifiseres og måles. Samlet vederlag tilordnes de enkelte elementene og resultatføres i takt med opptjening.

Tilordning av vederlag skal gjenspeile substans og økonomiske realiteter. Formell form, eksempelvis en avtalt fordeling mellom elementene gjennom kontrakt, vil derfor ikke være avgjørende. For å gjennomføre en pålitelig tilordning av vederlaget til hvert element kan flere metoder være aktuelle. Formålet med metodene er å gi et beste estimat på elementenes virkelige verdi, og denne målsettingen styrer valg av metode. Anerkjente metoder for tilordning angis i prioritert rekkefølge og forklares kort nedenfor (metodene illustreres gjennom eksempler i punkt 6.9).

o Markedspris

Hvert enkelt element verdsettes til markedspris. Samlet markedspris kan avvike fra totalvederlaget. I slike tilfeller fordeles vederlaget forholdsmessig, i samsvar med elementenes andel av total markedspris.

o Skjønn

Skjønn vil i de fleste tilfeller bygge på finansielle måltall, men kan i enkelte tilfeller også bygge på ikke-finansiell informasjon. Skjønn må imidlertid underbygges av informasjon som er pålitelig og gir et rimelig utfall av fordelingen.

o Kost

Vederlaget tilordnes elementene i samme forhold som elementenes forholdsmessige andel av totalkostnader. Ren kostnadsfordeling gir ikke nødvendigvis et godt uttrykk for elementenes virkelige verdi og krever, som skjønnsmessige metoder, at man i særlig grad vurderer om fordelingen gir et tilstrekkelig pålitelig estimat på virkelig verdi.

o Residualverdi

Metoden benyttes hvis det foreligger markedspris for enkelte elementer, men ikke alle, og innebærer at differansen (residualen) mellom totalvederlagets virkelig verdi og tilgjengelig markedspris, tilordnes elementer som ikke har en tilgjengelig markedspris. Metoden krever at residualverdien gir en rimelig tilordning av vederlag for det/de elementer som ikke har en markedspris.

Eventuelle kjente rabatter fordeles proporsjonalt i henhold til fastsatt verdi på elementene. I de tilfeller hvor man ikke har tilgjengelig markedspris kan ikke et eventuelt prisavslag tallfestes. Totalvederlagets proporsjonale fordeling vil for alle metodene utenom residualverdi medføre at prisavslaget fordeles etter elementenes andelsmessige tilordning. I tilfeller hvor man benytter residualverdi vil et eventuelt prisavslag i sin helhet tilfalle residualelementet, noe som gjør denne metoden mindre pålitelig.

Unntaksvis kan måleproblemer innebære at det ikke vil være mulig å splitte vederlaget på enkelte av elementene i avtalen. I slike tilfeller vurderes elementene samlet mot kriteriene for regnskapsføring av inntekt. Hvis vederlaget for elementene på et senere tidspunkt kan splittes, reflekteres dette i regnskapet fra det tidspunkt tilordning kan gjennomføres med tilstrekkelig pålitelighet

6 Eksempler – innregning og måling

6.1 Salg av varer

6.1.1 Leveringsbetingelser

Avtalte leveringsbetingelser påvirker tidspunkt for overføring av risiko og kontroll og kan blant annet innebære at tidspunkt for resultatføring ikke sammenfaller med det tidspunkt varen går ut fra selgers lager. Leveringsbetingelsene må derfor trekkes inn i en vurdering av hva som er tidspunkt for transaksjon og opptjening.

I tilfeller hvor selger står ansvarlig for varen fram til varen er levert til befrakter ("free on board"-betingelser), vil risiko og kontroll som utgangspunkt være overført til kjøper når befrakter har mottatt varen. Har partene avtalt at selger skal bære ansvaret frem til befrakter har levert varen hos mottaker ("cost, insurance, freight"-betingelser), vil selger som utgangspunkt ha overført risiko og kontroll først når befrakter har levert varen på avtalt sted.

Det forhold at befrakter ofte kan ha et ansvar for varen under befraktning og gjerne forsikrer varen under befraktning, innebærer ikke at befrakter eller forsikringsselskap

har overtatt risiko og kontroll og derved skal balanseføre varen i eget regnskap. Om det er selger eller kjøper som eventuelt må fremme krav mot forsikringsselskap eller befrakter, kan imidlertid indikere hvem av partene som har risiko og kontroll.

6.1.2 *Levering som utsettes etter kjøpers ønske*

I tilfeller hvor kjøper spesifikt ber om at vareleveransen utsettes, kan likevel risiko og kontroll anses overført og opptjening være skjedd før den fysiske leveransen har funnet sted. Dette forutsetter at risiko og kontroll i all vesentlighet har blitt overført til kjøper. Følgende bør som minimum trekkes inn i en vurdering for å avgjøre om man samlet sett kan anse det vesentligste av risiko og kontroll for overført:

- juridisk eiendomsrett er overført til kjøper,
- varene oppbevares atskilt på selgers lager,
- det foreligger ikke begrensninger i kjøperens råderett over varene,
- kjøper har akseptert fakturering,
- oppgjør har funnet sted,
- kjøper har risiko for eventuell skade eller annet tap med varene,
- samsvar mellom kjøpers og selgers oppfatning av eiendomsrett

6.1.3 *Salg med forbehold om aksept*

Risiko og kontroll er normalt overført når kjøper både har akseptert levering og varen er installert og inspisert av kjøper. Risiko og kontroll knyttet til varen kan likevel være overført og inntekt opptjent ved kjøpers aksept av levering, før installasjon og inspeksjon, 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 råvarer.

I situasjoner hvor usikkerheten knyttet til overføring av risiko og kontroll ikke er ubetydelig, kan forbehold innebære at risiko og kontroll ikke er overført selv om varen er levert.

6.1.4 *Returrett*

Enkelte kontrakter kan inneholde forbehold som tillater kjøperen å levere varen tilbake, eksempelvis dersom kunden finner samme vare billigere hos en annen forhandler, kunden mottar varer på prøve og kan returnere dem innen en tidsfrist eller kjøper har forbehold om gjennomført videresalg slik at varen kan returneres hvis man ikke lykkes med å selge varen.

Dersom det foreligger usikkerhet med hensyn til om varer vil bli returnert, vil tidspunktet for transaksjon og opptjening som hovedregel foreligge når forsendelsen

formelt er akseptert av kjøperen, varene er levert og tidsperioden for adgang til retur er ute. I så fall vil varen være balanseført som varelager hos selger frem til returretten utløper.

Selv om kjøper har returrett, og selger slik sett ikke har overført risiko og kontroll for hvert enkelt salg, kan likevel risiko og kontroll ved en samlet betraktning være overført for en andel av salgene. En slik betraktning forutsetter at andelen av leveranser som returneres før retten til retur utløper, kan estimeres pålitelig. Når grunnlag for pålitelige estimerer er til stede, for eksempel med basis i tidligere, relevante erfaringstall, kan forventet salg resultatføres før returperioden er utløpt. Eventuelle utgifter for leveranser som forventes returnert før fristen utløper, eksempelvis transportutgifter, estimeres og kostnadsføres i samme periode som estimert salg.

Situasjoner hvor endelig salg til foretakets kunde er avhengig av at varen er videresolgt, kan indikere at kjøper i realiteten er en agent for selger. I slike tilfeller har ikke selger overført risiko og kontroll før videresalget er gjennomført og kan derfor ikke regnskapsføre overføringen som salg gjennom estimert retur (se omtale og eksempler under punktene 2.3 og 6.5 *Prinsippal eller agent*).

6.1.5 *Krav på ny vare, ikke reklamasjon*

Returrett kan foreligge i en form som gir kjøper rett til ny vare selv om opprinnelig vare ble godkjent av kjøper ved mottak og disponeres fullt ut uten bindinger fra selger. Som eksempel kan nevnes salgsavtale hvor kjøper mottar en vare og står fritt til å disponere over denne, både med hensyn til eget bruk, videresalg, prisfastsettelse med videre. Kjøper har imidlertid rett til ny vare hvis mottatt vare går ut på dato før videresalg, og uten krav om tilleggsvederlag for den nye leveranse (kostnad ved ytterligere varer må antas priset inn i første leveranse).

Første leveranse anses som det vesentlige elementet i transaksjonen, i og med at kjøper fullt ut disponerer varen uten bindinger fra selger. Varen er levert og inntekt er opptjent. Selger har ikke nødvendigvis gjennomført sine ytelser fullt ut ved levering av varen i og med at det kan komme krav om ny vare. Kostnad ved eventuell ny leveranse på grunn av utgått dato estimeres og sammenstilles med resultatført inntekt ved første leveranse.

Hvis det ikke foreligger grunnlag for pålitelig måling av kostnader, eksempelvis gjennom relevante erfaringsmateriale for varer som går ut på dato, skjer resultatføring i samsvar med punkt 3.3.

6.1.6 *Reklamasjon innenfor alminnelig garantiansvar*

Garanti gir kjøper rett til utbedring av mangler eller ny vare når varen ikke tilfredsstiller de løfter selgeren har gitt knyttet til varens yteevne og lignende i en viss periode. Alminnelig garanti representerer en kostnad for selger, og estimerte kostnader

skal i samsvar med sammenstillingsprinsippet regnskapsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Estimater oppdateres løpende og endringer resultatføres.

En produsent selger maskiner med ett års garanti mot produksjonsfeil. Maskinene selges ikke uten denne type garanti, verken av dette foretaket eller andre produsenter med tilsvarende produkter. Slik garanti selges heller ikke separat i markedet. Garantien er i et slikt tilfelle ikke en separabel ytelse og vederlag for garantien inntektsføres på samme tidspunkt som vederlag for varen. Det avsettes samtidig for forventede garantikostnader, slik at kostnader knyttet til garantiansvaret resultatføres i samme periode som tilhørende inntekt.

Selger har solgt 300 maskiner ved årsslutt. Pålitelige estimater viser at 5 prosent av alle maskiner vil bli levert tilbake for reparasjon. Gjennomsnittlig reparasjonskostnad er 2.000/maskin. Samlet avsetning for estimerte garantikostnader ved årsslutt vil være 30.000 ($2.000 \times 5 \% \times 300$), eventuelt redusert for allerede påløpte garantikostnader som er ført mot avsetningen.

Selger og kjøper kan avtale et garantiansvar som går ut over de alminnelige ansvarsrammer. I så fall vil avtalen ha et flere elementer og må vurderes i samsvar med veiledningens punkt 6.9.5/6.9.6.

6.1.7 Abonnement på tidsskrifter og lignende varer

Abonnement på eksempelvis tidsskrifter går over en avtalt periode. Når abonnementet betales er varene som oftest verken produsert eller levert til kunden. Opptjening skjer først skjer ved levering av hver enkelt vare i abonnementsperioden og resultatføres på dette tidspunktet uavhengig av tidspunkt for betaling eller fakturering. Inntekten fordeles lineært mellom leveransene dersom varene er tilnærmet like. Dersom produktene som leveres er forskjellige og har ulik verdi, resultatføres en forholdsmessig andel av totalverdi.

6.2 Salg av tjenester

6.2.1 Konsulentteneste, krav på vederlag oppstår time for time

Foretak A har inngått en konsulentavtale som innebærer at konsulenten står til disposisjon ved behov for konsultasjon innenfor et angitt område. Konsulenten har avtale om fast timepris. Kunden kan stoppe leveransen på ønsket tidspunkt, men må varsle konsulenten slik at arbeidet kan stoppes før det påløper nye timer. Krav på betaling oppstår i det hver enkelt time er levert, men faktureres én gang i måneden. I dette tilfellet er det ingen avtalt ramme for totale inntekter og vurdering av fullføringsgrad vil derfor ikke være påkrevd. Kostnader kan måles pålitelig. Foretaket har i dette tilfellet opptjent inntekter knyttet til leverte konsulenttimer etter hvert som de ytes, time for time.

6.2.2 Konsulentavtale som løper over ett år, fast pris

Foretak B har inngått en konsulentavtale som løper over ett år. Kunden har krav på konsultasjoner innenfor en ramme på maksimalt 100 timer. Prisen er fast, 200.000. Ved behov for konsultasjoner ut over 100 timer, har konsulenten krav på ytterligere vederlag time for time (markedspris). Totalinntekt knyttet til rammeavtalen er derved kjent.

Foretaket har relevant erfaringsmateriale fra tilsvarende kontrakter og derved et grunnlag for pålitelige estimater på totale kostnader. Estimaten viser at kunden forventes å benytte 80 timer innenfor rammeavtalen. Dette innebærer en totalkostnad for foretaket på 80.000. På balansedato har avtalen løpt i 4 måneder og foretaket har levert 30 konsulenttimer. Det er vanligvis stor variasjoner i hvordan kundene tidsmessig fordeler sine konsultasjoner. Påløpte timer indikerer derfor ikke endring i estimatet på forventet antall konsultasjoner.

På balansedato resultatfører foretaket $\frac{200.000 \times 30}{80} = 75.000$

6.2.3 Avtale hvor enkelthendelse er avgjørende for krav på vederlag (meglerprovisjon)

Ved salgavtale hvor fremtidig hendelse er avgjørende for krav på vederlag, anses ikke inntekt opptjent før denne hendelsen har inntruffet.

Et meglerforetak har inngått en avtale om bistand ved salg av fast eiendom. Megler honoreres gjennom et fast timepris for påløpte timer, oppad begrenset til 50 timer, uavhengig om eiendommen selges eller ikke. Megler honoreres også gjennom en prosentvis andel av salgssummen, forutsatt at eiendommen blir solgt. Timebasert honorar opptjenes løpende og resultatføres i takt med påløpt tid, forutsatt at megler forventer et timeforbruk på 50 timer eller mindre. Forventer megler at antall timer overstiger 50, må total timebasert inntekt fordeles på forventet antall totaltimer og resultatføres i takt med leverte timer. Eventuelle estimatendringer resultatføres løpende.

Honoraret som kun skal ytes hvis eiendommen selges, er først opptjent i det megler har solgt eiendommen.

6.2.4 Medlemskontingent²

Inntektsføring av medlemskontingent vil være avhengig av arten og tjenesten som ytes. Dersom kontingenten gir rett til å motta ytelser i den perioden kontingenten dekker (eventuelt motta disse til lavere pris), opptjenes inntekten i samsvar med tidspunkt, art og forholdsmessig verdi av fordelene som ytes. Dersom kontingenten kun dekker medlemskap, er den fullt ut opptjent på transaksjonstidspunktet, forutsatt at alle andre tjenester blir betalt for separat eller ved et eget årlig abonnementsgebyr.

² Løsninger for ideelle organisasjoner omhandles særskilt i NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner

Medlemskontingent vil ofte dekke mer enn bare medlemskap. Eksempelvis er det ofte slik at ikke-medlemmer ikke får tilgang til tjenester som tilbys til medlemmer. Selv om medlemmene må betale ekstra for å kjøpe tjenestene som tilbys, gir medlemskap i seg selv en verdi i form av at medlemmene har en rett til å kjøpe disse. Når medlemskontingent gir rett til ytelser gjennom medlemsperioden, vil ofte en lineær foredling av inntekt i medlemsperioden reflektere opptjening.

6.3 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.

6.4 Utleie, operasjonelle leieavtaler

Utleie er kjennetegnet ved at foretaket stiller en vare til leietakers disposisjon for en begrenset periode mot et avtalt vederlag. Leieinntekter ved operasjonelle leieavtaler opptjenes i takt med utleieavtalens løpetid uavhengig av om leien faktureres i samme periode som inntekten opptjenes. 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. Leieavtaler kan inneholde et betydelig element av forskuddsleie ved avtaleinngåelse. Forskuddsleien periodiseres over leieperioden.

Dersom leien inneholder kompensasjon for rett til å fortsette leieforholdet, og premien for denne retten er vesentlig, må den identifiseres og behandles separat.

Forhold som kan komplisere regnskapsføring av leieinntekter, er at enkelte leieavtaler i realiteten kan være salgavtaler. Hvis det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til eiendelen er overført til leietaker, vil avtalen reelt sett inneholde en salgstransaksjon og en finanstransaksjon. Regnskapsmessig behandling av slike finansielle leieavtaler er nærmere omhandlet i NRS 14 Leieavtaler.

6.5 Prinsipal eller agent

6.5.1 Megler-/formidlingshonorar

Meglers oppgave er å formidle kontakt mellom kjøper og selger og bidra til at det fremforhandles et salg. Eierne vil ofte disponere salgsojektet i salgsperioden, ha risiko for verdiendringer, være den som aksepterer eller avviser tilbudet som formidles og forblir eier hvis salg ikke oppnås. Megleren overtar ikke det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til objektet som skal selges, men kan overfor potensielle kunder innestå for at objektet som selges har visse kvaliteter eller karakteristika. Megler vil ofte være mottaker av hele vederlaget i salgstransaksjonen, men forplikter å videreformidle oppgjøret etter fradrag for eget honorar. Ovenstående forhold tilsier at megler opptrer som agent. I så fall vil kun formidlingshonoraret være inntekt for megler, ikke hele salgssummen.

Forhold omtalt som megling kan ha et annet innhold enn angitt overfor. Megleravtalens reelle innhold må vurderes i hvert enkelt tilfelle for å ta stilling til regnskapsmessig behandling.

6.5.2 Mobiloperatørs salg av ringetoner, spill og lignende

Enkelte mobiloperatører tilbyr sine kunder ringetoner, spill, bakgrunnsbilder eller nyhetsoppdateringer. Produktene utvikles og leveres av mobiloperatørene eller andre. Vederlag for ytelsen er enten inkludert i månedlig abonnementspris eller det betales et separat vederlag. Spørsmål som oppstår i forhold til inntektsføring er om mobiloperatøren opptrer som agent for underliggende leverandører eller selv er eksponert for det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til tilleggstenestene som leveres (prinsipal). Hvis operatøren opptrer som prinsipal regnskapsføres vederlaget fra kunden fullt ut som inntekt når det er opptjent. Hvis mobiloperatøren opptrer som agent, regnskapsføres kun vederlag for formidlingen som inntekt.

I tilfeller hvor mobiloperatøren er hovedansvarlig for at varer og tjenester blir levert og akseptert av kunden, har plikt til å rette eventuelle mangler, selv kan bestemme produktenes utforming og pris, opptrer operatøren som prinsipal. Vederlaget kunden yter resultatføres i så fall fullt ut som inntekt på opptjeningstidspunktet. Motsatt kan mobiloperatørens kundebase og nettverk primært benyttes som kanal for formidling for andre leverandørers varer eller tjenester slik at andre leverandører har hovedansvar

for varen eller tjenesten som kunden mottar. Mobiloperatøren mottar da oftest et forhåndsdefinert vederlag per salg eller en fast prosentandel av fakturert beløp og regnskapsfører sitt formidlingshonorar som inntekt når det er opptjent. Når indikatorene ikke gir et entydig svar på om selger er å anse som agent eller prinsipal, vil kredittrisiko i mange tilfeller være en utslagsgivende indikator for konklusjonen.

6.6 Salgsinsentiver

6.6.1 Kvantumsrabatter

Salgsavtaler kan inneholde bestemmelser om rabatter som oppnås ved definerte mengder solgte varer eller tjenester. Kriteriene kan være tilfredsstilt allerede ved første salg, men kan også være knyttet til totale salgsvolumer over tid, slik at fremtidige salg får betydning for den rabatten som oppnås på allerede gjennomførte salg. Hvis det er sannsynlig at kunden vil oppnå definerte kriterier for rabatt, regnskapsføres rabatten som en inntektsreduksjon når gjennomførte salg resultatføres, selv om vilkårene for rabatt først oppfylles senere. Dette kan illustreres gjennom følgende eksempel:

Et foretak tilbyr følgende rabatter basert på salg til hver enkelt kunde i løpet av året:

- Inntil 1.000 enheter – rabatt 1% av salgsprisen
- Inntil 2.000 enheter – rabatt 2% av salgsprisen
- Mer enn 2.000 enheter – rabatt 3% av salgsprisen

Vanligvis skjer hoveddelen av salget i fjerde kvartal. Foretaket vurderer det som sannsynlig at det vil selge 3.500 enheter til en av sine kunder i løpet av året, basert på tidligere års erfaring og inneværende års budsjett.

For å fastsette inntekt ved hvert enkelt salg, må foretaket estimere forventet totalrabatt overfor kunden dette året, hvor årets samlede forventede salg legges til grunn. Når foretaket måler inntektene i første kvartal, anvendes derfor en rabattsats på 3 prosent på gjennomførte salg, selv om terskelen for å oppnå denne rabatten ikke er oppnådd ennå. Rabattelementet regnskapsføres som en forpliktelse.

Hvis det ikke er mulig å estimere rabatten pålitelig, skal vederlaget reduseres for maksimal rabatt frem til pålitelig estimat foreligger. Eventuelt avvik mellom benyttet rabattsats og estimert rabattsats resultatføres når pålitelig estimat foreligger.

Løsningene gjelder uavhengig av om kunden får rabatt i form av lavere pris på fremtidige salg eller mottar rabatten i form av kontanter/fordring ved utgangen av rabattperioden.

6.6.2 "Kjøp én, få rabatt på neste"

En forretning har en salgskampanje hvor de ved salg av ett produkt tilbyr rabatt ved å dele ut en verdikupong pålydende et fast kronebeløp som fratrekkes kjøpesummen ved neste kjøp. Kunden får i realiteten to ytelser, en vare og en rett til fremtidig rabatt på

eksempelvis 1.000 kroner. Mottatt vederlag ved salg av varen reduseres for fremtidig rett til rabatt, 1.000 kroner. Verdikupongens pålydende kan ikke innregnes som markedsføringskostnad.

Vederlag for ikke benyttede verdikuponger resultatføres ved utløp av fristen. Foreligger det pålitelige estimater på hvor stor andel av verdikupongene som ikke vil bli benyttet, kan denne andelen resultatføres umiddelbart.

6.6.3 *"Ta 2, betal for 1"*

En forretning har en salgskampanje hvor de selger to bukser mot prisen for én. Selgers ytelse er 2 bukser og vederlaget er 50 prosent av utsalgspris for hver bukse. Begge bukser regnskapsføres som varekostnad for selger. "Ekstraytelsen", i dette eksemplet den ene buksen, kan ikke innregnes som markedsføringskostnad.

6.6.4 *"Forskuddsbetal og få én ekstra"*

Et solstudio kjører en kampanje hvor de tilbyr 10 soltimer for prisen av 9, mot at kunden forskuddsbetaler og benytter sine timer innen 6 måneder. Kunden har ikke krav på refusjon hvis timene ikke benyttes. Prisen for enkeltstående timer er 100. Studioets ytelse er 10 timer og vederlaget for disse er 900 (100 x 9). Det samlede vederlaget tilordnes hver enkelt ytelse (900 : 10) og resultatføres i samsvar med opptjening. Tidsrommet ytelsene skal skje over er kort og tidsverdien ved forskuddsbetaling reflekteres derfor ikke i regnskapsføringen.

Inntekt opptjenes ved levering av avtalt ytelse, time for time. Vederlag for ikke leverte behandlinger representerer uopptjent inntekt. Vederlag for ubenyttede timer resultatføres ved utløp av tidsfristen. Foreligger det pålitelige estimater på hvor stor andel av timene som ikke vil bli benyttet, kan denne andelen resultatføres umiddelbart.

6.6.5 *Lojalitetsprogrammer*

En forretning tilbyr bonuspoeng til kunder når de handler. For alle kjøp opptjenes en bonus på fem poeng pr hundre kroner. Ett bonuspoeng tilsvarer 1 krone ved fremtidig kjøp, og kan benyttes til nye kjøp hos samme foretak. Forretningen mottar i realiteten et vederlag på 95 kroner ved leverte ytelser priset til 100, mens 5 kroner er vederlag knyttet til fremtidige leveranser når bonuspoengene benyttes.

Vederlag for eventuelle ubenyttede bonuspoeng resultatføres ved utløp av fristen. Foreligger det pålitelige estimater på hvor stor andel av bonuspoengene kundene ikke benytter, kan denne andelen resultatføres umiddelbart.

6.7 Bytte

6.7.1 *Bytte av tomt mot leilighet – ulike eiendeler*

Et foretak bytter en hyttetomt på fjellet mot en leilighet i byen. Det utveksles ikke kontanter eller andre former for vederlag i tillegg. Byttet har åpenbart et

forretningsmessig innhold. Risikoeksponeringen endres og kontroll overføres. Det foreligger derfor en regnskapsmessig transaksjon. Foretaket innregner inntekt fra salg av hyttetomten med en størrelse som tilsvarer virkelig verdi av leiligheten (vederlaget), for eksempel fastsatt ved takst.

6.7.2 Bytte av annonse mot annonse – spørsmål om grunnlag for pålitelig måling

To nyetablerte foretak inngår en avtale om bytte av reklameplass, slik at foretak A får reklameplass på B's medier og motsatt, eksempelvis internett, fjernsyn, radio, oppslag i magasiner eller aviser. Det utveksles ikke kontanter eller andre former for vederlag, kun reklameplass.

Internettssidene har i eksemplet forskjellige målgrupper og det antas at det oppnås ekstra reklameeffekt ved å annonsere på ytterligere en side. Bytte av reklameplass anses derved å ha et forretningsmessig innhold og anses som en transaksjon.

Transaksjoner regnskapsføres til virkelig verdi med mindre grunnlag for pålitelig måling ikke foreligger. Verken selskap A eller B har solgt slike tjenester tidligere og har derfor ikke historiske data som kan underbygge en verdi på reklametjenestene. Når grunnlag for pålitelig måling ikke foreligger, vil byttet bli regnskapsført til eventuell balanseført verdi på den reklameplassen som ytes, i dette tilfellet 0,-.

En selger kan imidlertid, basert på egen historie, ha grunnlag for pålitelig måling av de reklametjenestene som ytes i en byttehandel med henvisning til andre transaksjoner som ikke er en byttehandel. Dette forutsetter at slike andre transaksjoner

- har et innhold som tilsvarer ytelsen i byttehandelen,
- skjer ofte,
- representerer et overveiende antall transaksjoner og beløp sammenlignet med totale liknende leveranser,
- gjøres opp i kontanter og/eller en annen form for vederlag som kan måles pålitelig, og
- har annen motpart enn den som er motpart i byttehandelen.

6.8 Forsikringsoppgjør

6.8.1 Skadeforsikring

Tap av tidligere eiendel, forsikringsoppgjøret og eventuell anskaffelse av ny eiendel er selvstendige hendelser/transaksjoner og regnskapsføres i utgangspunktet hver for seg. Dette betyr at tapt eiendel nedskrives/fraregnes, forsikringsoppgjør inntektsføres og eventuell anskaffelse av ny eiendel regnskapsføres i samsvar med regnskapslovens alminnelige prinsipper. Forsikringsoppgjøret og nedskrivningen av den skadede eller tapte eiendelen kan betraktes i sammenheng, slik at man foretar en nettoføring av gevinst eller tap.

I praksis vil det oftest være en tidsforskjell mellom tidspunkt for skaden og tidspunkt for endelig fastsettelse av størrelse på forsikringsoppgjør. Forsikringsoppgjør

regnskapsføres først når det kan konstateres at det foreligger et krav. I tillegg må kravets størrelse kunne estimeres pålitelig. Når usikkerhet om forsikringsoppgjør innebærer at krav ikke kan regnskapsføres på tidspunkt for skaden, må tappt eiendel kostnadsføres på skadetidspunktet mens forsikringsoppgjøret først resultatføres når grunnlag for regnskapsføring foreligger.

Eksempel:

Et foretak har forsikret sitt 10 år gamle produksjonsbygg med balanseført verdi 50, hvorav tomt utgjør 5. Bygningen brenner og forsikringsselskapet utbetaler forsikringsoppgjør på 60. Foretaket oppfører et nytt og mer moderne produksjonsbygg med kostpris 80. I eksemplet resultatfører forsikringstaker en gevinst på 15 (60 – 45) ved tappt produksjonsbygg. Kostnader ved oppføring av eventuelt nytt produksjonsbygg balanseføres i samsvar med alminnelige prinsipper for anskaffelse av driftsmidler.

6.8.2 Avbruddsforsikring

Ved avbruddsforsikring resultatføres forsikringsoppgjøret i takt med tappt inntekt i avbruddsperioden. I praksis vil det oftest være en tidsforskjell mellom tidspunkt for avbrudd og tidspunkt for endelig fastsettelse av størrelse på forsikringsoppgjør. Forsikringsoppgjør regnskapsføres når det kan konstateres at det foreligger et krav og dette kravet kan måles pålitelig. Krav til pålitelig måling vil eksempelvis være oppfylt hvis det kan konstateres et uomtvistet krav på et minimumsbeløp. Senere justeringer regnskapsføres som estimatendring. Resultatføring av løpende kostnader i avbruddsperioden kan ikke utsettes som følge av at forsikringsoppgjør eventuelt ikke kan regnskapsføres på samme tidspunkt.

6.9 Salgsavtaler med flere elementer

6.9.1 Salg av tjeneste og tilhørende innsatsfaktorer. Tilordning basert på markedspriser

En malerforretning selger både malertjenester og maling. Kundene deres kan kjøpe maling separat, men kjøper de malertjenester må de også kjøpe maling herfra. En gårdeier har inngått avtale om maling av sine bygårder. Malingen plasseres hos kunden i det arbeidet påbegynnes. Avtalen mellom gårdeier og maleforretningen priser maling og malertjenester hver for seg, og angir en samlet rabatt. Malerforretningen vurderer om avtalen skal behandles samlet for inntektsføringsformål eller om malingen og malertjenestene skal betraktes hver for seg i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll.

Hvis huseieren ikke vil være pliktig eller villig til å overta malingen hvis malertjenesten ikke leveres, anses ikke risiko og kontroll knyttet maling overført. At malingen er plassert hos kunden vil ikke nødvendigvis bety at kunden disponerer fritt over varen, har overtatt ansvar for trygg oppbevaring, ødeleggelse eller andre former for risiko og kontroll. I så fall vil salg av malertjenestene og salg av maling være en leveranse som betraktes samlet for inntektsføringsformål. Malingen leveres reelt sett i

det den er på veggen. Dette gjelder uavhengig av om elementene prises separat. Forutsatt at malingen benyttes samme mengde gjennom hele tjenesteleveransen, opptjenes inntekt for malingen i takt med malertjenestens fremdrift.

Motsatt, hvis avtalen innebærer at huseieren plikter å overta malingen fra den er levert, uavhengig av om malertjenesten leveres, betraktes risiko og kontroll separat for de to elementene (maling og malertjenester), og hver ytelse resultatføres i takt med opptjening. Maling resultatføres ved levering, mens malertjenester resultatføres i takt med leverte ytelser (fremdrift). Vederlaget fordeles i samsvar med markedspris for maling og malertjenester, og eventuell rabatt fordeles forholdsmessig basert på markedsverdi.

6.9.2 Samlet salg av to lignende tjenester - reklame i flere kanaler. Tilordning basert på markedspriser

En leverandør tilbyr reklame i flere medier, både på internett og ved enkeltannonser i tidsskrifter som samkjøres. I avtalt leveranse vil kunden få annonser i tidsskrifter og annonser som står over lengre tid på internett. Internett og tidsskrift har ulike mottakere. Vederlaget er ikke fordelt på mellom tidsskrifter og internett. Leverandøren selger også denne typen annonser hver for seg.

Leverandøren vurderer om avtalen skal behandles samlet for inntektsføringsformål eller om elementene (annonser i tidsskrifter og annonser på internett) skal betraktes hver for seg i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll. I vurderingen legges det vekt på at tjenestene leveres gjennom to ulike markedskanaler med ulike målgrupper. Videre at tjenestene ikke er innbyrdes avhengige, noe som bekreftes gjennom en rekke separate salg av begge typer tjenester, at leveranse av tidsskriftannonser avsluttes etter 1 måned og at videre annonsering på internett er ikke koblet opp mot resultater fra annonsering i tidsskrifter. I vurderingen ser man også hen til at begrunnelsen for å kjøpe begge typer annonser skyldes at kunden ønsker å gjennomføre et samlet markedsinitiativ, men kundens begrunnelse vil i seg selv ikke være avgjørende for om avtalen skal betraktes samlet. Foretaket kan på bakgrunn av ovenstående konkludere med at salg av annonser i tidsskrifter og på internett betraktes som to transaksjoner, og foretaket resultatfører hver transaksjon i takt med opptjening. Vederlaget fordeles i samsvar med markedspris for tidsskriftannonser og internettannonser, og eventuell rabatt fordeles forholdsmessig basert på markedsverdi.

6.9.3 Salg av mobiltelefon og abonnement. Tilordning basert på markedspriser

Et foretak selger mobiltelefonabonnement sammen med en mobiltelefon 1. januar. Kunden binder seg for 24 måneder. Mobiltelefonen og abonnementet kan kjøpes hver for seg i markedet, slik at det foreligger observerbare markedsverdier både for telefon og abonnement ved separat kjøp. Foretak B selger kun mobiltelefon til kunder som tegner abonnement, men tilsvarende mobiltelefon kan kjøpes fra andre.

I følge avtalen betaler kunden 200 for telefonen, 1.000 for abonnementet. Abonnement prisen til 800 hvis kunden tegner abonnement for tilsvarende periode uten å kjøpe mobiltelefon. Markedspris for telefonen er 600.

Foretaket vurderer om avtalen skal behandles samlet for inntektsføringsformål eller om telefonen og abonnement skal betraktes hver for seg i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll. I vurderingen ser man hen til følgende:

Mobiltelefonen og abonnementet kan kjøpes hver for seg. Mobiltelefonen kan benyttes mot et eventuelt annet abonnement og abonnementet mot en annen telefon. Kunden disponerer telefonen fullt ut, kan selge telefonen før abonnementsperioden er omme, må selv ta ansvar for feilaktig bruk eller skade og har verken rett eller plikt til å levere telefonen tilbake. En forutsetning for rabattert pris er imidlertid at kunden samtidig tegner abonnement for en minimumsperiode. I dette tilfellet anses risiko og kontroll for telefonen overført, og påfølgende tjenester gjennom abonnement betraktes som et selvstendig element.

Avtalen priser begge elementene. Foretaket tilordner samlet vederlag i samsvar med markedspriser, for å oppnå en korrekt allokering.

	Samlet kjøp	Kjøp hver for seg	Tilordning av vederlag
Telefon	200	600	$1.200 \times 600 / 1.400 = 514$
Abonnement	1.000	800	$1.200 \times 800 / 1.400 = 686$
Sum	1.200	1.400	1.200

Inntekt fra salg av mobiltelefonen resultatføres ved levering. Inntekt fra abonnementet resultatføres lineært over abonnementsperiodens løpetid.

6.9.4 Salg av programvare og brukerstøtte. Tilordning basert på skjønn

Et foretak selger nyutviklet programvare og 2 års etterfølgende brukerstøtte. Brukerstøtten er begrenset til 200 timer. Brukerstøtte og programvare på tilsvarende områder foreligger ikke i markedet. Foretaket selger kun programvare og brukerstøtte samlet. Avtalen angir et samlet vederlag for ytelsene, 10.000.

Foretaket vurderer om avtalen skal behandles samlet for inntektsføringsformål eller om salg av programvare og brukerstøtte betraktes hver for seg i forhold til spørsmålet om overgang av risiko og kontroll. I vurderingen ser man hen til følgende momenter:

Kunden disponerer programvaren fullt ut, den er integrert i foretakets øvrige systemer, den fungerer ved levering og uavhengig av påfølgende brukerstøtte. Kunden har ikke rett til å levere programvaren tilbake ved mangler i påfølgende leveranse av brukerstøtte. Foretaket konkluderer på bakgrunn av dette med at programvare og brukerstøtte er to ytelser som betraktes hver for seg med hensyn til overgang av risiko og kontroll.

Ved fastsettelse av det totale vederlaget har foretaket tatt utgangspunkt i prising av lignende programvare og tjenester innenfor samme bransje. De har ikke eget

erfaringsmateriale å vise til, men viser gjennom godt begrunnede kalkyler og annet, at avtalen har gode marginer og ikke vil innebære tap. Hvor høye kostnader de vil ha ved levering av brukerstøtte er imidlertid usikkert.

Foretaket har erfaringstall fra andre former for programvare og brukerstøtte både de og andre sammenlignbare foretak har solgt, hvor den gjennomsnittlige fordelingen mellom brukerstøtte og programvare er henholdsvis 20 prosent og 80 prosent. Det foreligger ikke forhold som tilsier at en slik fordeling ikke kan anvendes som en tilnærming til fordeling av virkelig verdi på elementene. Ved anvendelse av bransjens gjennomsnittlige fordeling regnskapsføres 2.000 som inntekt ved levering av brukerstøtte og 8.000 som inntekt for programvare, forutsatt at tilordningen anses å representere et beste estimat på virkelig verdi.

Inntekt knyttet til programvaren resultatføres etter godkjent installering. Inntekt ved brukerstøtte resultatføres i takt med leverte timer, hvor inntekt pr time er basert på estimert antall totale timer. Hvis foretaket ikke har tilstrekkelig grunnlag for pålitelig måling, kan inntekt pr time maksimalt være $2.000 : 200$ timer (maksimalt antall timer man plikter å levere).

6.9.5 Utvidet garanti. Tilordning basert på kostnad

Selger og kjøper kan avtale et garantiansvar som går utover de alminnelige ansvarsrammer. Den utvidede garantien kan være levert fra selger av den ytelsen garantien er knyttet til, eller den kan være levert fra tredjepart. Den utvidede garantien er å anse som en selvstendig ytelse og har ikke betydning for overgang av risiko og kontroll ved forutgående ytelse i form av vare eller tjeneste.

Eksempel:

Et foretak selger maskiner med lovpålagt garanti over ett år. I tillegg tilbyr selgeren en utvidet garanti som dekker år 2 til og med år 5. Et samlet vederlag tilordnes i utgangspunktet maskin og garanti i samsvar med forholdsmessige andel av virkelig verdi. I eksemplet tilbys ikke sammenlignbar utvidet garanti separat, verken av denne selgeren eller andre aktører i markedet. Ved fastsettelse av vederlag for utvidet garanti har selger derfor tatt utgangspunkt i pålitelige kostnadstall fra tidligere perioder.

Vederlag for maskin uten utvidet garanti er 10.000. Dersom kjøperen velger å kjøpe en utvidet garanti er vederlaget 12.000. Samlet kostnad ved produksjon av solgt maskin og oppfyllelse av lovpålagt garantiansvar er 6.500. Forventet kostnad ved å oppfylle utvidet garantiansvaret er 1.500. Tilordning av vederlag, forutsatt at denne anses å representere et beste estimat på virkelig verdi, beregnes som følger (totale inntekter 12.000, totale kostnader 8.000):

Maskin	$12.000 \times 6.500/8.000 = 9.750$
Utvidet garanti	$12.000 \times 1.500/8.000 = 2.250$
Sum	12.000

Vederlag for utvidet garantiansvar regnskapsføres som uopptjent inntekt og resultatføres i takt med påløpte kostnader.

6.9.6 Utvidet garanti. Tilordning basert på residualverdi

Eksemplet er en gjentakelse av ovenstående eksempel, men til forskjelle fra forrige eksempel har ikke selger erfaringstall på kostnader ved utvidet garanti fra tidligere perioder.

Foretak E selger maskiner med lovpålagt garanti over ett år. I tillegg tilbyr selgeren en utvidet garanti som dekker år 2 til og med år 5. Vederlag for maskin uten utvidet garanti er. 10.000. Dersom kjøperen velger å kjøpe en utvidet garanti er vederlaget 12.000. Prisen for maskinen er kjent og resterende andel av vederlaget (i dette eksemplet 2.000) tilordnes garantien forutsatt at tilordningen anses å representere et beste estimat på virkelig verdi.

Totalvederlag	12.000
Salgspris maskin	10.000
Residual	2.000

Svakheten ved metoden kan illustreres ved følgende endring i forutsetningene: Samlet vederlag for maskin og garanti er 10.100. Ved en tilordning basert på residualverdi legges et åpenbart rabattelement i sin helhet på den utvidede garantien, og metoden kan derfor ikke benyttes som en tilnærming til fordeling av virkelig verdi på elementene.

Totalvederlag	10.100
Salgspris maskin	10.000
Residual	100

6.10 Enkelte transaksjoner mellom eier og foretak

6.10.1 Utbytte – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden

Tilbakebetaling, utdeling av resultater eller utdeling av merverdier

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. Etter det grunnleggende regnskapsprinsippet for inntektsføring må investor skille mellom utbetaling som er opptjent inntekt for investor, det vil si avkastning på investeringen etter investeringstidspunktet, 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 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 ytet vederlag for ved kjøpet av eierandelen er tilbakebetaling av investert kapital, og skal regnskapsføres som reduksjon av investeringen. I situasjoner hvor et korrekt skille mellom opptjent inntekt og tilbakebetaling av investert kapital ikke er vesentlig kan utbytte resultatføres uavhengig av om det er å anse som en tilbakebetaling av investert kapital. Situasjoner hvor skillet ofte blir av vesentlig betydning for regnskapet, er betydelige investeringer nær opp til tidspunktet for utbyttetildeling og kjøp av foretak hvor en stor del av egenkapitalen blir utdelt like etter kjøpstidspunktet.

Kostpris utover forholdsvis andel av balanseført egenkapital representerer en merverdi som normalt reduseres over tid. Slik verdireduksjon reduserer investors opptjente egenkapital og bør i utgangspunktet hensyntas ved beregning av opptjent inntekt. Som en forenkling er det likevel ikke krav om å hensynta slik verdireduksjon. Det vil i slike tilfeller kunne være relevant å vurdere nedskrivning.

Generelt om periodisering

Styrets forslag til utbytte klassifiseres i henhold til regnskapsloven som kortsiktig gjeld på balansedagen for giver (avsetningsåret). Et sentralt spørsmål ved regnskapsføring av utbytte er om utbytte kan anses opptjent for mottaker allerede i avsetningsåret, eller først når vedtak om utbytte er fattet. Under IFRS regnskapsføres utbytte på vedtakstidspunktet, både for giver og mottaker.

Periodisering ved konsernforhold

Ved konsernforhold vil det på grunn av mottakers bestemmende innflytelse sjelden foreligge usikkerhet av betydning med hensyn til endelig vedtak av utbytte. Morselskapets mulighet til å utøve kontroll med den selskapsrettslige beslutningsprosessen knyttet til utbytte, tilsier normalt at morselskapet kan regnskapsføre utbytte i avsetningsåret. Dette gjelder uavhengig av om datterselskapet har vedtatt utbyttet innen morselskapet avlegger sitt regnskap. At datterselskapet benytter et regnskapsspråk hvor foreslått utbytte ikke balanseføres som gjeld (for eksempel IFRS), er uten betydning for morselskapets regnskapsføring.

Periodisering ved investeringer og deltakelse i virksomhet

Regnskapsføring av utbytte fra investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet omhandles i NRS (F) ”Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet”:

”Utbytte fra tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet som regnskapsføres etter kostmetoden kan inntektsføres i det året det avsettes, forutsatt at det er betydelig sannsynlighetsovervekt for slik utdeling.”

Med betydelig sannsynlighetsovervekt menes et sannsynlighetsintervall mellom 70% og 90%, jf NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. Dette representerer en høy terskel for resultatføring før vedtaksåret.

Regnskapsføringen baseres både på en sannsynlighetsvurdering av utfallet på selve utbyttebeslutningen, herunder aksjelovgivningens prosesser knyttet til utbyttebeslutningen, og en sannsynlighetsvurdering knyttet til utbyttets størrelse. Eksempler på forhold som kan bidra til at vedtak av utbytte kan sannsynliggjøres er vedtektsfestet utbyttepolitikk, aksjonæravtaler og tidligere utbyttehistorikk i kombinasjon med kunnskap om foretakets utbyttekapasitet og innsikt i ledelsens intensjoner.

Betydelig sannsynlighetsovervekt må foreligge på balansedagen. Det er derfor ikke tilstrekkelig at utbyttet er vedtatt og kjent på det tidspunkt investor avlegger sitt regnskap. Senere vedtak vil imidlertid gi informasjon om forhold som forelå på balansedagen, og således legges til grunn for utbyttets størrelse, men påvirker ikke tidspunktet for regnskapsføring.

Periodisering ved investeringer med lavere grad av innflytelse

Betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling av utbytte på balansedagen kan foreligge også for investeringer med lavere grad av innflytelse enn tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet. Inntektsføring skjer i så fall etter samme prinsipper som omtalt overfor.

6.10.2 Konsernbidrag – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden

Aksjelovenes bestemmelser for utbytte gjelder tilsvarende for oppstrøms konsernbidrag. Reglene om konsernbidrag gir adgang til å overføre bidrag mellom selskaper innen samme skattemessige konsern med skattemessig virkning. Det selskapet som gir konsernbidrag kan kreve fradrag ved inntektslikningen så langt bidraget ligger innenfor selskapets alminnelige inntekt og bidraget er lovlig i forhold til aksjelovene. For mottakende selskap regnes konsernbidrag som skattepliktig inntekt. Hvis hele eller deler av konsernbidraget overstiger givers alminnelig inntekt, regnes ikke denne delen som skattepliktig inntekt for mottaker.

I det videre omtales kun konsernbidrag som kan innebære inntektsføring, det vil si oppstrøms konsernbidrag.

For mottaker er konsernbidrag, på samme måte som ved utbytte, enten tilbakebetaling av investert kapital eller avkastning på investeringen opptjent etter investeringstidspunktet. Sistnevnte representerer inntekt for morselskapet og resultatføres. Ved utdeling i form av konsernbidrag må i tillegg den skattemessige effekten reflekteres. Når konsernbidraget er å anse som avkastning, resultatfører mottakeren tilhørende skatteeffekt.

Eksempel

Konsernbidrag på 1000 gis med skattemessig virkning. Skattesats 28 prosent. Regnskapsføring for mottaker:

K	Inntekt på investering	(RES)	1000
D	Fordring	(BAL)	1000
D	Skattekostnad	(RES)	280
K	Betalbar skatt/uts skt/uts. skt.fordel	(BAL)	280

Konsernbidrag som gis direkte mellom datterselskaper regnskapsføres ikke som om det er overført via morselskapet. Hvis konsernbidraget overstiger resultater i morselskapets eierperiode omfordeles i prinsippet anskaffelseskost. Det er primært i en eventuell nedskrivningssituasjon for aksjene i ett av datterselskapene at det er viktig å foreta en slik omfordeling i morselskapets regnskap.

6.10.3 Tingsuttak og tingsutdeling – regnskapsføring hos giver

Tingsuttak foreligger når et foretaks eiendeler overføres til eier uten at det foreligger en motytelse. Uttaket regnskapsføres til virkelig verdi og eventuell merverdi resultatføres med mindre uttaket er gjenstand for kontinuitetsgjennomskjæring.

Utbytte kan utdeles gjennom annet enn kontanter/fordring, såkalt tingsutdeling. Ved tingsutdeling kan det foreligge merverdier³. Ved fisjon som er transaksjon, resultatføres merverdiene, jf NRS (F) Fisjon pkt 41. Tingsutdeling må følge samme løsning, slik at eventuell merverdi resultatføres med mindre utdelingen er gjenstand for kontinuitetsgjennomskjæring. Ved tingsutdeling vil imidlertid tidsforskjellen mellom tidspunkt for regnskapsføring av utbyttet (balansedato) og tidspunkt for overføring reise særskilt spørsmål om tidspunkt for regnskapsføring av gevinsten. Beslutning om utbytte i form av tingsutdeling følger i utgangspunktet samme prinsipper for tidfesting som ved utdeling av kontanter/fordring. Tingsutdeling vil imidlertid ha en annen karakter enn utdeling i form av kontanter/fordring. Eiendelen er ikke ombyttbar slik som ved kontanter, og verdiene kan endres betydelig frem til formelt vedtak. Balanseført eiendel som er gjenstand for utdeling balanseføres hos giver frem til formelt vedtak om overføring foreligger, og måling av forpliktelsen knyttet til tingsutdeling tilsvarende objektets balanseførte verdi. Merverdien kan ikke resultatføres før giver formelt har overført eiendelen til mottaker, vanligvis på vedtakstidspunkt for utdeling.

6.10.4 Tingsutdeling – regnskapsføring hos mottaker ved bruk av kostmetoden

Mottaker behandler tingsutdeling symmetrisk med giver (se pkt 6.10.3) såfremt mottaker oppfyller kriteriene for regnskapsføring i avsetningsåret. Dette innebærer en todelt regnskapsføring, slik at det beløp som balanseføres som skyldig utbytte hos eier, regnskapsføres som inntekt og fordring hos mottaker på samme tidspunkt og med

³ Aksjerettslig er det tingsuttakets balanseførte verdi som skal vurderes opp mot fri egenkapital. Utdeling av selve merverdien kan derved skje uten å se hen til andre aksjerettslige begrensninger enn kravet til forsvarlig egenkapital. Merverdien behøver ikke å være reflektert i utbyttevedtaket.

samme beløp. Et eventuelt senere gevinstelementet for giver regnskapsføres først av mottaker når eiendelen formelt sett er overført. At giver benytter et annet regnskapsspråk, for eksempel IFRS, forhindrer ikke at mottaker regnskapsmessig behandler utdelingen som om giver benyttet god regnskapsskikk, så fremt dette er praktisk mulig.

6.11 Tilskudd og gaver⁴

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.

Gave kjennetegnes ved helt eller delvis vederlagsfri overføring av et økonomisk gode, og er opptjent og kan derved resultatføres idet mottaker overtar det vesentligste av risiko og kontroll knyttet til eiendelen. Vederlagsfrie overføringer forekommer sjelden blant foretak med økonomisk vinning som formål, og det vil være en presumpsjon for at overføringen er et kapitalinnskudd (for omtale av gjeldsettergivelse, se pkt 6.12).

Ved overføring som resultatføres skal det klart godtgjøres at overføringen er en gave. I så fall regnskapsføres gaven i samsvar med transaksjonsprinsippet til virkelig verdi. Overføring av verdier til et aksjeselskap som eies av givers nærstående vil eksempelvis ikke være å anse som en regnskapsmessig gave for aksjeselskapet. I realiteten er det selskapets aksjonær som mottar verdiene, og gaven er derved å anse som et egenkapitalinnskudd for aksjeselskapet.

6.12 Gjeldsettergivelse

Ved regnskapsføring av gjeldsettergivelse må det skilles mellom situasjoner hvor ettergivelsen skyldes sviktende betalingsevne og andre årsaker til gjeldsettergivelse. Andre årsaker til forhold som omtales som gjeldsettergivelse kan eksempelvis være prisdiskusjoner, salgsstøtte eller konvertering av gjeld/fordring for å oppnå en eierinteresse, og skal regnskapsmessig behandles i samsvar med avtalens reelle innhold og forutsetninger for ytelsen.

Ved manglende betalingsevne regnskapsfører debitor gjeldsettergivelsen direkte mot egenkapitalen, ikke som inntekt. Ettergivelsen bør spesifiseres i note hvis den er vesentlig for debitor.

⁴ Løsninger for ideelle organisasjoner omhandles særskilt i NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner