

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstuen  
0308 Oslo

15. april 2010

## **NRS(HU V) REGNSKAPSFØRING AV INNTEKT**

Vi viser til høringsutkast av 3. november 2009 til veiledning om inntektsføring med høringsfrist 16. april 2010.

I hovedtrekk støtter vi de drøftelser og forslag til løsning som ligger i høringsutkastet.

Vi har spesifikke kommentarer til følgende punkter:

### ***Punkt 6.10.1 Utbytte – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden***

Veiledningen diskuterer periodisering av utbytte i konsernforhold, ved investeringer og deltakelse i virksomhet samt ved investeringer med lavere grad av innflytelse. Prinsipielt er det vår oppfatning at de samme vurderinger og prinsipper bør ligge til grunn for å kunne resultatføre utbytte i samme periode som giver avsetter for foreslått utbytte, uavhengig av graden av innflytelse. Ved konsernforhold legges morselskapets mulighet for kontroll til grunn for inntektsføring i avsetningsåret. I NRS(F) *Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felles kontrollert virksomhet* legges derimot betydelig sannsynlighetsovervekt (dvs. mellom 70 % og 90 %) til grunn for inntektsføring. Veiledningen legger tilsvarende til grunn også for periodisering ved investeringer med lavere grad av innflytelse.

Primært mener vi derfor at NRS(F) *Investering i tilknyttet selskap og deltakelse i felleskontrollert virksomhet* bør bli gjenstand for fornyet vurdering. Dersom NRS likevel ikke vil foreta en slik fornyet vurdering av denne standarden, bør det foretas en innstramming av ordlyden knyttet til drøftelsen av betydelig sannsynlighetsovervekt i veiledningen. Det bør understrekes at grunnlaget må baseres på en samlet vurdering av kriteriene.

- Det bør presiseres at aksjonæravtaler sjelden alene er tilstrekkelig som grunnlag for å sannsynliggjøre et utbyttevedtak. Aksjonæravtaler regulerer kun forholdet mellom aksjonærene og binder ikke selskapets ledelse og styrende organer. Det er styret som foreslår utbytte, og generalforsamlingen kan ikke vedta et høyere utbytte enn det styret foreslår.

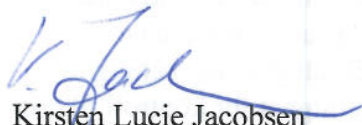
- Tidligere utbyttehistorikk gir etter vårt syn ikke tilstrekkelig sikkerhet eller betydelig sannsynlighetsovervekt for å kunne foreta fremskutt resultatføring av utbytte og bør ikke tillegges vekt i vurderingen. Vi foreslår derfor at momentet fjernes.
- Innsikt i ledelsens intensjoner kan etter vårt syn ikke vektlegges i denne vurderingen i spørsmålet om inntektsføring, og er vanskelig å dokumentere.

***Punkt 6.10.3 Tingsuttak og tingsutdeling – regnskapsføring hos giver***

Det legges opp til en todelt regnskapsføring, hvor foreslått utbytte på balansedato måles til en verdi tilsvarende objektets balanseførte verdi, og hvor eventuell merverdi knyttet til objektet resultatføres først ved overføring av eiendelen. Vi ser at løsningen på mange måter kan anses å være hensiktsmessig, men stiller spørsmålsteget ved den faglige begrunnelsen for løsningen. Veiledningen angir i den forbindelse bare at tingsutdeling har en annen karakter enn utdeling i form av kontanter/fordring og at eiendelens verdi kan endres betydelig frem til formelt vedtak. Ulike løsninger drøftes i boka Utbytte (2007) av Berge, Krogh og Tjølsten på side 123-125, herunder om konsekvensene for disponeringen.

Prinsipielt mener vi at utbytte regnskapsføres i samsvar med transaksjonsprinsippet, og forpliktelsen måles til virkelig verdi av eiendelen som skal deles ut. For bedre å avklare den regnskapsmessige behandlingen, bør den valgte løsningen begrunnes på et mer prinsipielt grunnlag.

Med vennlig hilsen  
Deloitte AS



Kirsten Lucie Jacobsen  
partner

Norsk RegnskapsStiftelse  
PB 5864 Majorstuen  
0308 Oslo

Oslo, 16. april 2010

## Høringssvar NRS (HU) Veiledning regnskapsføring av inntekt

Vi viser til deres høringsbrev av 3. november 2009 med høringsfrist 16. april 2010. Våre kommentarer til høringsutkastet er delt inn i forhold av språklig eller redaksjonell karakter og mer materielle kommentarer. I våre materielle kommentarer adresserer vi de spørsmålene dere stiller i oversendelsesbrevet til NRS (HU V) *Regnskapsføring av inntekt* ("veiledningen" eller "høringsutkastet" i fortsettelsen) fortløpende.

### Innledning

Etter vår vurdering representerer høringsutkastet et godt gjennomarbeidet veiledningsdokument og etter vår vurdering vil det bidra til mer ensartet og formålstjenlig praksis innenfor enkelte områder. Vi har imidlertid identifisert enkelte forhold der vi enten mener det er uklart hva som menes eller der vi er uenige i veiledningens anbefaling.

### Materielle kommentarer

#### Status

Etter vår vurdering bør NRS ha som målsetning å utvikle regnskapsstandarder. Dette gjelder spesielt på et sentralt område som inntektsføring. En "veiledning" i denne sammenheng har uklar status, jf også vår kommentar under til pkt. 1.3. Vi mener derfor at høringsutkastet bør omarbeides til en regnskapsstandard og at eksemplene inngår i et anvendelsesvedlegg til standarden.

#### Punkt 1.3

Innledningsvis i punkt 1.3 fremgår det at "*Veiledningen skal gi nærmere retningslinjer for hvordan transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet kan forstås og anvendes*". Ordet **kan** skaper tterligere usikkerhet knyttet til veiledningens status. Ved at ordet **kan** benyttes vil det kunne hevdes at veiledningen kun er en alternativ tolkning av hvordan de nevnte prinsipper kan forstås og at andre alternative tolkninger må kunne tillegges lik vekt. Vi anbefaler derfor at det vurderes å endre **kan** til **skal** i denne sammenhengen eller alternativt ordet **bør**, avhengig av om en følger vår oppfordring til å omarbeide høringsutkastet til en regnskapsstandard eller ikke.

### Punkt 2.1

I oversendelsesbrevet bes det om tilbakemelding på om forslaget til operasjonaliseringen av transaksjonstidspunktet for salg av tjenester bidrar til klargjøring. Punktet bidrar etter vår mening til en klargjøring av når transaksjonstidspunktet for tjenester er. Vi mener imidlertid at punktets overskrift, "Opptjeningsprinsippet", er misvisende ettersom det ikke er opptjeningsprinsippet en forsøker å beskrive, men når transaksjonen foreligger ved salg av tjenester. Vi anbefaler således at overskriften endres.

### Punkt 2.2

I høringsutkastet heter det at *"Ved eksempelvis en serviceavtale som løper over ett år, har transaksjonstidspunktet inntruffet i det avtalen begynner å løpe og krav på vederlag har oppstått"*, og at opptjeningen skjer etter hvert som tjenesten leveres. Vi antar at det er tale om en avtale der avtalt vederlag skal forskuddsbetales, og i så måte må krav på vederlag/innbetalt vederlag føres som en kreditpost i balansen. Denne kreditposten anses å være uopptjent inntekt, og ikke en forskuddsbetaling. Det fremstår i dette avsnittet noe uklart hva NRS mener skiller en forskuddsbetaling fra den her omtalte uopptjente inntekten. Vi anbefaler således at en også i dette avsnittet tar inn en presisering av at krav på vederlaget er ubetinget av fremtidige leveranser og at det er det som gjør at det her er tale om uopptjent inntekt, og ikke en forskuddsbetaling.

### Punkt 2.3

Diskusjonen i dette punktet gjelder hvorvidt regnskapsavlegger er prinsipal eller agent. Kriteriene som vektlegges ved skille mellom prinsipal eller agent er hentet direkte fra IAS 18 *Driftsinntekter*. Kriteriene er ikke rangert i punkt 2.3, men eksemplet i punkt 6.5.2 kan leses dit hen at kredittrisiko tillegges større vekt enn de andre indikatorene. Av hensyn til konsistens i notatet anbefaler vi at kriteriene gis en rangering.

Kriteriene er også gitt uten særlig veiledning utover det som fremkommer av punkt 6.5. Vi ser et behov for at det gis noe mer veiledning knyttet til kriteriene. I tillegg anser vi også følgende kriterier som relevante i agent-prinsipal vurderingen og derfor bør inkluderes:

- Selgeren har mulighet til å endre produktet
- Selgeren kan velge leverandør
- Selgeren er involvert i produktspesifikasjonen

### Punkt 5.2

I veiledningen knyttet til fordeling av salgsvederlag i salgssavtaler med flere elementer er skjønn listet som en selvstendig metode. Dette gir etter vårt syn lite mening ettersom skjønntøvelse er en viktig del av også de andre metodene som nevnes. Det foreslås derfor å endre navn på metoden til eksempelvis måltallsmetoden eller relativ metode.

Metodene for fordeling av salgsvederlag er listet i prioritert rekkefølge. Her fremkommer det blant annet at kostmetoden anses som en bedre metode enn residualmetoden. I enkelte tilfeller er vi enige i at fordeling etter residualmetoden kan gi uheldige utslag, slik som illustrert i punkt 6.9.2. Vi er imidlertid av den oppfatning at residualmetoden er å foretrekke i de tilfeller hvor rabattelementet i salgssavtaler med flere elementer ikke er vesentlig. Kostmetoden forutsetter lik margin på de ulike elementene i salgssavtalen, noe som nødvendigvis ikke trenger å være en korrekt antakelse. Vi mener således at i vurderingen av hvorvidt kostmetoden eller residualmetoden skal legges til grunn



må gjøres ut fra en konkret vurdering fakta og ikke en mekanisk vurdering ut fra det foreslåtte generelle hierarkiet.

Videre heter det i siste setning i avsnitt 5.2 at ”Hvis vederlaget for elementene på et senere tidspunkt kan splittes, reflekteres dette i regnskapet fra det tidspunkt tilordningen kan gjennomføres med tilstrekkelig pålitelighet.” Vi forutsetter at det her er tale om fremtidig fordeling av inntekt og at det ikke åpnes for en mulighet til å endre tidligere perioders regnskapsføring for den aktuelle kontrakten. Dette er uklart og en bør klargjøre poenget gjennom omskriving.

#### **Punkt 6.1.4**

I eksemplet som illustrerer at risiko og kontroll kan være overført for en andel av salgene forstår vi eksemplet dithen at man i hovedsak omtaler masseutsendelser, eksempelvis utsendelse av aviser til forhandlere. Eksemplet kan misforstås slik at en skal se på andel returer en historisk har hatt og dermed vurdere inntektsføringen ut fra det. Vi anbefaler at eksemplet utvides slik at det fremkommer klarerer at inntektsføringen skal gjenspeile historisk salg uavhengig av andel returnert. En unngår dermed feiltolkninger som medfører inntektsføring av en gitt prosentandel uavhengig av hvor stort parti en sender ut. Vi anbefaler også at det gis veiledning i hvilke krav som skal stilles til pålitelige estimater.

#### **Punkt 6.2.4**

I dette eksempelet heter det i første avsnitt, siste setning at ”Dersom kontingenten kun dekker medlemskap, er den fullt ut opptjent på transaksjonstidspunktet, forutsatt at alle andre tjenester blir betalt for separat eller ved et årlig abonnementsgebyr.” Etter vår vurdering er det sentrale om kontingenten dekker utgifter knyttet til medlemskapet, eller andre allerede påløpte utgifter. Dersom kontingenten dekker virksomhetens etableringsutgifter og ikke utgifter som påløper som følge av medlemskapet er vi enige i at inntekten er opptjent i det et ubetinget krav på kontingenten er etablert. I motsatt fall, og det tror vi er det mest vanlige, skal kontingenten dekke løpende administrasjonsutgifter mv, og da opptjenes kontingenten over medlemsperioden. Vi anser derfor tilnærmingen i høringsutkastet for ufullstendig og til dels misvisende ettersom den kun fokuserer på om eksplisitte tjenesteleveranser faktureres separat. Etter vår vurdering er det her tale om sammensatte leveranser der veiledningen i punkt 5.2 kommer til anvendelse.

#### **Punkt 6.3**

I siste avsnitt omtales betinget vederlag og *normalt* vil ikke inntektsføring finne sted før betingelsen er inntruffet. Mener NRS med det at det kan være tilfeller hvor inntekten kan være opptjent før denne hendelsen har inntruffet? Vi har problemer med å se at slike tilfeller harmoniserer med prinsippene nedfelt i punkt 2.1 og 2.2 i veiledningen. Hvis NRS mener at så kan være tilfelle anbefaler vi at det gis veiledning om hvilke tilfeller en ser for seg at en slik fremskutt inntektsføring kan finne sted.

#### **Punkt 6.7.2**

Bytte av reklameplass anses å ha et regnskapsmessig innhold og er dermed en transaksjon som regnskapsføres til virkelig verdi dersom måling er pålitelig. Vi er enig i dette prinsipielle standpunkt. Imidlertid stiller vi spørsmålstegn til opplytningen av kriteriene for når en byttehandel kan måles pålitelig. I andre bulletpunkt, siste avsnitt er det krav om at tilsvarende transaksjoner med uavhengige tredjeparter med kontantoppgjør skjer ofte. Hva som menes med ”skjer ofte” er for oss uklart. Vi er i utgangspunktet av den oppfatning at dersom en tilsvarende transaksjon med

kontantoppgjør mellom uavhengige parter har skjedd nylig skal denne kunne legges til grunn for inntektsføringen basert på verdien i kontanttransaksjonen.

Det er også uklart for oss hva som menes med "(...) slike andre transaksjoner (...) representerer et overveiende antall transaksjoner og beløp sammenlignet med totale liknende leveranser", jf det tredje bulletpunktet i siste avsnitt. Mener NRS at overveiende skal tolkes som mer enn 50 % av de totale leveransene eller er det en høyere andel? Det kan være nødvendig med ytterligere veiledning på dette punktet.

#### **Punkt 6.10.1**

I avsnittet *Periodisering ved investeringer og deltakelse i virksomhet* gis eksempler på når det foreligger betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling. Etter vår oppfatning vil ikke tidligere utbyttehistorikk i kombinasjon med utbyttekapasitet og innsikt i ledelsens intensjoner gi en slik sikkerhet som kreves. Utbyttekapasitet er en forutsetning for å dele ut utbytte, men vi er ikke av den oppfatning at det er et moment som medfører at utdeling vil skje med betydelig sannsynlighetsovervekt. Tidligere utbyttehistorikk gir etter vårt syn heller ingen sikkerhet for at utbytte vil bli utbetalt og kan etter vårt synspunkt ikke vektlegges særlig. Innsikt i ledelsens intensjoner er en veldig vag formulering og kan tolkes meget liberalt om ønskelig. Vi anbefaler således dette eksemplet strykes fra eksempellisten for betydelig sannsynlighetsovervekt.

#### **Punkt 6.10.2**

I siste avsnitt heter det *"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."* Vi oppfatter disse to setningene til å åpne opp for at omfordeling av anskaffelseskost ikke er nødvendig med mindre man er i en nedskrivningssituasjon i den aktuelle perioden. Vi er av den oppfatning at det alltid skal skje en slik omfordeling da det i realiteten er en omfordeling av anskaffelseskost og anbefaler således en omskrivning av de nevnte setningene.

#### **Punkt 6.10.3 og 6.10.4**

Avsnittene omhandler tingsuttak og tingsutdelinger. I dette avsnittet kan det synes som om begrunnelsen for ikke å inntektsføre merverdien på tidspunktet for avsetningen er at verdien kan endres frem til utdelingstidspunktet. Vi forstår at denne usikkerheten er eneste grunnlag for å utsette inntektsføringen, og er uenig i at inntektsføring av denne grunn skal utsettes.

#### **Punkt 6.12.**

Ved gjeldsettergivelser som skyldes sviktende betalingsevne skal disse regnskapsføres direkte mot egenkapitalen hos mottaker etter høringsutkastet. Vi stiller spørsmålstegn ved hvilken prinsippapplikasjon som leder til dette resultatet. Gjeldsettergivelser på grunn av sviktende betalingsevne er etter vårt synspunkt ikke prinsipielt forskjellig fra gaveelementet som diskutert i punkt 6.11.

#### **Ytterligere eksempler**

Det legges i utkastet opp til flere eksempler enn i gjeldende, men vi savner diskusjoner av typetilfeller hvor det er mer uklart om avtalen inneholder én eller flere transaksjoner. Eksempelvis garantiprovisjon for fulltegnet aksjeemisjon når garantisten ender opp med en større andel av

emisjonen enn hva som var opprinnelig planlagt. Altså situasjoner hvor det kan være vanskelig å si om del to er en separat transaksjon eller en følge av den første og derfor må sees under ett. Er garantiinntekten opptjent når garantitiden utløper uansett om garantien må oppfylles, og er eventuelle aksjekjøp en egen transaksjon hvor en eventuell nedskrivningsplikt vurderes på vanlig måte?

## **Forhold av språklig eller redaksjonell karakter**

I det følgende adresserer vi språklige og redaksjonelle forhold.

### **Punkt 4**

I første setning under "*Pålitelig måling*" i pkt 4 foreslår vi at en bytter "som innebærer endret risikoeksponering" med "med forretningsmessig innhold" for å gjøre den konsistent med omtalen for øvrig under punkt 4.

### **Punkt 6.2.2**

Eksemplet avsluttes med at foretaket skal "resultatføre" 75 000. Vi mener det blir noe upresist, ettersom inntektsføringen er 75 000, i tillegg kostnadsføres påløpte utgifter.

### **Punkt 6.4**

Det vises i eksemplet til NRS 14 *Leieavtaler* som bare gjelder for leietaker. Det bør således presiseres at regnskapsmessig behandling av finansielle leieavtaler omtalt i NRS 14 skal anvendes analogt for utleier.

### **Punkt 6.6.2**

I eksemplet fremgår det at mottatt vederlag reduseres med 1000. Bør omformuleres slik at det er inntekten som reduseres med 1000. Det også noe upresis bruk av begreper. I andre avsnitt omtales inntektsføring, men en refererer til resultatføring. Vi anbefaler at en er konsistent og benytter inntektsføring.

### **Punkt 6.8**

I eksemplene savner vi en referanse til NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* for veiledning om når forsikringsoppgjøret kan tas til inntekt,

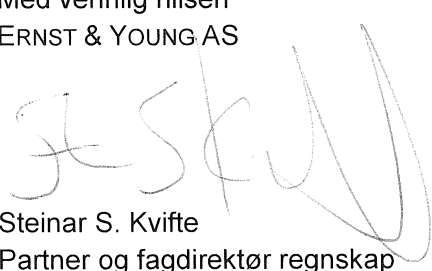
### **Punkt 6.10.1**

I avsnittet "Tilbakebetaling (...)", andre avsnitt, fremkommer det at dersom "korrekt skille" mellom opptjening og tilbakebetaling "ikke er vesentlig", kan utbyttet inntektsføres. Vi antar at det menes at dersom tilbakebetalingselementet er uvesentlig, kan en inntektsføre hele beløpet. Vi anbefaler således en omformulering.

I avsnittet "Generelt om periodisering", siste setning, henvises det til IFRS som eneste sted i veiledningen. Vi anbefaler at henvisningen tas ut.

Dersom det er uklarheter knyttet til en eller flere av våre kommentarer ber vi om å bli kontaktet. Vi vil naturligvis bidra til å avklare eventuelle uklarheter på deres forespørsel.

Med vennlig hilsen  
ERNST & YOUNG AS



Steinar S. Kvifte  
Partner og fagdirektør regnskap



Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstuen  
0308 OSLO

Dato: 16.04.2010  
Vår ref.: 09-8540 BKA/HH

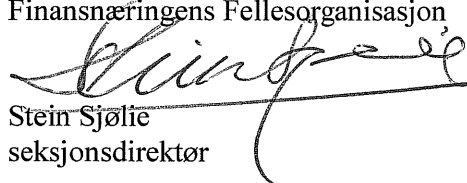
## Høringsuttalelse - Høringsutkast NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

Finansnæringens Fellesorganisasjon (FNO) ble etablert 01.01.10 av Sparebankforeningen og Finansnæringens Hovedorganisasjon. Mesteparten av virksomheten i de to organisasjonene er overført til FNO. FNO representerer i praksis hele finansnæringen i Norge.

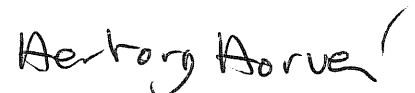
Det vises til brev fra Norsk RegnskapsStiftelse av 04.11.09 hvor det var vedlagt et høringsutkast til veiledning for regnskapsføring av inntekt.

FNO har ingen merknader til høringsutkastet.

Med vennlig hilsen  
Finansnæringens Fellesorganisasjon



Stein Sjølie  
seksjonsdirektør



Herborg Horvei  
fagsjef

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864, Majorstuen

0308 Oslo

E-post: [nrs@revisornett.no](mailto:nrs@revisornett.no)

Deres ref	Deres dato	Vår ref	Vår saksbehandler:	Vår dato:
	3.11.09		Kjell Magne Baksaas, 3303 7762, <a href="mailto:baksaas@grant.thornton.no">baksaas@grant.thornton.no</a>	21.april 2010

### **Høring – NRS(HU V) Regnskapsføring av inntekt.**

Vi viser til publisert høringsutkast og innbydelse til åpen høring på NRS(HV) Regnskapsføring av inntekt med høringsfrist 16. april 2010. I en e-post til sekretariatet til NRS har vi fått avklart at et par dagers forsinkelse med vårt høringssvar var greit.

Inntektsføringsprinsipper er viktig for vurderingsprinsipp i regnskapet. Vi mener arbeidet med en standard på dette område er viktig og nødvendig. Standarden burde hatt en høyere status enn en veiledning, og vi anbefaler NRS å fortsette arbeidet med tanke på en endelig standard. Veiledningen er prinsippbasert og inneholder en eksempelsamling. Vi støtter en slik oppbygging.

### ***Innledning***

I andre NRS er det tatt med klare henvisninger til regnskapsloven. Vi savner en klar henvisning til regnskapsloven § 4-1 nr 1 og 2. Det er tilfredsstillende omtalt, men vi mener at henvisningen også bør med. Dette kan gjøres enten i punkt 1.1 eller 1.3. I punkt 1.1 Bakgrunn er det henvist til tidligere diskusjonsnotat. Slike henvisninger hører vel mer hjemme i et høringsbrev enn i veiledningen.

### ***Transaksjonstidspunktet for tjenester***

Høringsutkastet innfører en i norsk sammenheng, ny definisjon på transaksjonstidspunktet knyttet til salg av tjenester, nemlig "etablert en rett til vederlag". Diskusjonsnotat fra IASB tyder på at det i IFRS kan komme en tilsvarende definisjon. I utgangspunktet er definisjon genial i sin enkelhet, men vi er usikre om den treffer helt. Høringsutkastet tar for seg der betaling skjer først og utførelsen av tjenesten skjer fremover i tid. Det er for så vidt greit bortsett fra at vi mener det er unødvendig komplisert å skjeldne mellom uopptjent inntekt og forskuddsbetaling.

***Prinsipal eller agent***

Vi støtter at punktet inkluderes. Vi har dog kommentar til at kreditrisiko er likestilt med de andre vurderingskriteriene. I dagens finansmarked er kjøp og salg av fordringer utstrakt. Andre risiki ved oppgjør, for eksempel valutaeksponering er ikke nevnt. Vi mener derfor at kreditrisiko ikke er noe sentralt tema for å avgjøre om foretaket er prinsipal eller agent. Kreditrisiko bør derfor strykes.

Vi mener også at punktet bør innholde noe om presentasjon i resultatregnskapet. For å få fram agentinntekter tydeligere i årsregnskapene, foreslår vi i første omgang å presisere at andelen av slike inntekter i noter slik som i amerikansk regnskapsstandarder. Vi mener at det også bør vurderes å skille på agent- og prinsipalinntekter i resultatregnskapet.

Våre synspunkter er utdypet i artikkel i RR 2/2009.

***Måling***

Vi savner henvisning til regnskapsprinsippet "beste estimat", og foreslår en ny setning før "Observerbare markedspriser...": Regnskapsloven § 4-2 pålegger regnskapsprodusentene å måle etter prinsippet for beste estimat.

***Gevinster***

Høringsbrevet spør om synspunkter om gevinster bør være et eget avsnitt i veiledningen. Vi støtter en slik tanke. Inntekter fra salg av eiendeler som ikke inngår i vare-/produksjonskretsløpet skal presenteres netto, bør omtales.

***Noter***

Vi mener også at plikt til å gi noteinformasjon bør omtales i et eget punkt. Praksis er ofte mangelfull på dette området, jf artikkel i RR 2/2009. Regnskapsloven § 7-2 pålegger alle å gi informasjon om anvendte inntektsføringsprinsipper. Omtalen må være så fyldig at en regnskapsleser kan lese prinsippenes innvirkning på regnskapet.

***Beste estimat på timepris***

Eksemplet 6.2.2 kan tydeliggjøres og etter vår oppfatning forenkles ved å si at utførte timer skal inntektsføres basert på beste estimat på timepris. Beste estimat på antall timer som blir utført fordelt på totale inntekter i fastprisavtalen.

***Medlemskontingent***

Vi oppfatter at medlemskontingenter som ikke er betaling for tjenester kan inntektsføres umiddelbart fordi dette i realiteten er gave. Dette kunne kanskje sies eksplisitt i eksempel 6.2.4.

***Royalty og lisensinntekter***

Vi mener at henvisningen til nedlagte kostnader i punkt 6.3 tredje avsnitt er uheldig. Dette kan se ut til å være et omvendt sammenstillingsprinsipp. Nedlagte kostnader styrer inntektsføringen. Regnskapsloven har det motsatte utgangspunkt. Punktet bør endres til å vurdere om salget er knyttet til oppstarten av tilgang til software/teknologi eller om kunden er villig til å betale prisen knyttet til fremtidig bruk av software/teknologi. Etter vår erfaring kan vurderingen gjøres ut fra om kunden på en enkel måte kan overføre sine løsninger til andre leverandører. Et eksempel kan være tilgang til en læremiddelplattform vil en stor del være inntekt ved oppstarten dersom de utviklede kursene lett kan overføres til andre



Et mer fundamentalt, prinsipielt spørsmål oppstår der tjenesten leveres over tid, men selger har først rett på vederlag når tjenesten er fullført. Dagens IAS 18 punkt 20-28 har en tilnærming med løpende opptjening. La oss benytte et rederi som frakter varer som eksempel. Dagens teori og praksis innen god regnskapssikk, slik vi oppfatter det, fordeles totale fraktinntekter på antall dager og inntektsføres over fraktperioden med inntekter per dag. Innføring av definisjonen "etablert rett til vederlag" vil vel måtte medføre at rederen ikke kan inntektsføre noe før fraktoppdraget er fullført. Er dette en tilsiktet endring? Eksempelsamlingen i kapittel 6.2 innholder ingen eksempler om dette. Forslaget i IFRS på dette punkt har så langt vi vet avstedkommet mange reaksjoner fra ulike næringer. Vi mener derfor at høringsutkastet ikke bør tilpasses noe som antagelig kommer i IFRS, men som medfører avvik mot dagens IAS 18.

### ***Transaksjon avhengig av rimelig sikker hendelse***

Eksempel 6.1.4 Returrett medfører modifisering av prinsippene i to retninger. Returrett medfører at transaksjonen er avhengig av at kunden ikke returnerer varen, det vil si kunden beholder varen. Det generelle prinsippet under punkt 2.1 tredje avsnitt tilsier ingen inntektsføring før hendelsen at kunden beholder varen er inntrådt. Strengt tatt skulle ikke inntektsføring skjedd før retten til retur var utløpt.

Eksempel 6.1.4 tredje avsnitt sier "... ved en samlet betraktning være overført for en andel av salgene." Vi støtter praktiseringen i eksempel 6.1.4 og mener punkt 2.1 tredje avsnitt andre setning bør endres til: "I så fall kan ikke inntekt ansees opptjent før hendelsen "rimelig sikkert" vil inntreffe. (se NRS 13 pkt 3.2)". Det må være en terskel for når en slik inntektsføring kan skje. En pålitelig estimering at 50 % av salget returneres kan ikke medføre inntektsføring av 50 % av salgene.

Vi ser at innføring av et slikt prinsipp vil påvirke andre områder. Dette kan være uheldig men blir etter vår mening konsekvensen. For eksempel en opsjon som er rimelig sikkert vil utøves, vil kunne inntektsføres før utøvelsen av opsjonen er formelt gjennomført.

### ***Innføring av porteføljeprinsipp***

Den andre utfordringen eksempel 6.1.4 medfører er praktisering av et prinsipp som etter vår mening ikke er omtalt. At flere uavhengige salg sees i sammenheng, nærmest et porteføljeprinsipp, er nytt som inntektsføringsprinsipp. Ved avsetning av usikre forpliktelser har praktisering av et slikt prinsipp lenge vært GRS. Det er i og for seg mange gode argumenter for å ha et slikt prinsipp og vi støtter eksempel, men mener dette bør omtales i punkt 2. Vi foreslår et tillegg under punkt 2.1 tredje avsnitt:

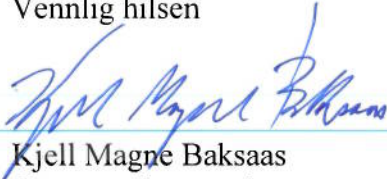
For hvert enkelt salg kan det være svært lite sannsynlig at risiko og kontroll i hovedsak ikke er overført og rimelig sikkert at en hendelse vil inntre. Dog kan sannsynligheten for at samlet salg innen et segment ikke er rimelig sikkert. Pålitelige estimerer må benyttes for å vurdere hvor stor del av salget som er rimelig sikkert og som dermed kan inntektsføres. Dette vil for eksempel være tilfelle der kjøper har returrett og estimerer på returretten kan estimeres pålitelig.

Høringsutkastet synes å ha en relativ streng praksis for inntektsføring. For eksempel på salgsinsentiver. Der åpnes det ikke for å kunne ta et porteføljesyn og unnlate inntektsføring basert på historisk utnyttelse av salgsinsentivene.



læremiddelplattformer. Motsatt vil inntekten være over tilgangsperioden dersom utviklede kurs kun er knyttet til den aktuelle læremiddelplattformen.

Vennlig hilsen



Kjell Magne Baksaas  
Statsautorisert revisor  
Høgskolelektor Høgskolen i Vestfold  
Fagansvarlig regnskap Grant Thornton



Thomas Bogen  
Studieleder  
Høgskolen i Vestfold



Norsk Regnskapsstiftelse  
Pilestredet 75 D

0308 OSLO

Deres ref.

Vår sak

Sted/Dato

09/02289-005 004095/10 FV  
621.3

Oslo, 20.04.10

## HØRING - UTKAST TIL NRS(V) REGNSKAPSFØRING AV INNTEKT

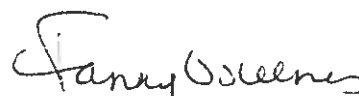
Landsorganisasjonen i Norge (LO) har mottatt forslag til veiledning for regnskapsføring av inntekt, NRS (V) Regnskapsføring av inntekt.

LO støtter på generelt grunnlag alle forslag som søker å oppnå større grad av ensartet praksis og som øker forståelsen for hvordan regnskapslovens grunnleggende transaksjonsprinsipp og opptjeningsprinsipp skal anvendes.

Med vennlig hilsen  
**LANDSORGANISASJONEN I NORGE**



Kristian Tangen



Fanny Voldnes

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstuen

0308 OSLO

Deres ref.:

Vår ref.:  
Fs1006 HCE

Dato:  
14. april 2010

## **NRS(HU V) Regnskapsføring av inntekt**

Det vises til høringsinvitasjon av 3. november 2009 med forslag til endringer av status og innhold i diskusjonsnotat NRS(D) Regnskapsføring av inntekt til en veiledning NRS (HU V) Regnskapsføring av inntekt. Saken er behandlet av NARFs fagutvalg.

Generelt:

Veiledningen er ment å være et dokument som oppdateres når dette er hensiktsmessig, spesielt i forhold til å utvide eksemplene i kapittel 6. NARF ønsker dette velkommen da det i mange tilfelle kan være vanskelig å tolke regnskapsføringen ut i fra rammeverket om opptjenings- og transaksjonsprinsippet. Ytterligere eksemplifisering vil gjøre regnskapsprodusenter bedre i stand til å foreta vurderinger i sine konkrete tilfelle. Noen eksempler i NRS(D) Regnskapsføring av inntekt, eksempelvis sponsorinntekter, franchisegebyr, shipping og konkurs, er ikke med i veiledningen. Disse bør vurderes videreført i kapittel 6.

Vi har også sett veiledningen i forhold til IFRS for SMEs (July 2009) Section 23 Revenue og tilhørende Appendix to Section 23. Formålet med denne sammenlikningen er at IFRS for SMEs er ny, og å se om det foreligger vesentlige forskjeller som bør drøftes nærmere i veiledningen. Veiledningen er vurdert i all hovedsak å være tematisk og innholdsmessig i samsvar med hovedprinsippene i IFRS for SMEs Section 23. Ett unntak er blant annet inntektsføring av foreslått utbytte i konsernforhold som tillater gjennomstrømming av utbytte i regnskapsåret.

IFRS for SMEs "Appendix to Section 23" har noen ytterligere eksempler på inntektsføring som bør vurderes inntatt i veiledningen.

Tilbakemelding på konkrete spørsmål stilt i høringsinnbydelsen:

1. Å benytte "rett til vederlag" som angivelse av transaksjonstidspunktet for tjenester synes å være en akseptabel tilnærming for å reflektere opptjeningen. Rett til vederlag tilsier at det må foreligge en pålitelig måling av opptjeningen og en underliggende kontrakt/avtale.
2. Skille mellom forskuddsbetaling og uopptjent inntekt synes tilfredsstillende forklart, men kan kanskje suppleres med et eksempel i kapittel 6.
3. Listen over mulige indikasjoner på at selger er prinsipal og ikke agent i 2.3 synes tilfredsstillende. Listen fremstår uansett ikke som uttømmende.
4. Ulike salgsinsentiver er eksemplifisert under kapittel 6, og gir ytterligere veiledning til punkt 3.2. Vi har ikke forslag til ytterligere typer insentiver.
5. Behandlingen av inntekt i de situasjoner hvor kostnader ikke kan måles pålitelig synes tilfredsstillende. Krav om at inntekten må kunne inndrives (jamfør forutsetning for inntektsføring i IFRS) synes ikke aktuelt å inkludere i den norske veiledningen. Dette vil være en separat tapsvurdering.
6. Beskrivelsen av inntektsføring i byttesituasjoner i kapittel 4 sammen med eksemplifisering i kapittel 6 synes tilfredsstillende.
7. Salgsavtaler med flere elementer med potensiell ulik opptjening er beskrevet slik vi har observert at det praktiseres, og er vurdert tilfredsstillende.
8. Tilordning av vederlag ved flere elementer i en salgsavtale er beskrevet slik vi har observert at det praktiseres, og er vurdert tilfredsstillende.
9. Som nevnt innledningsvis vil enhver utvidelse av kapittel 6 med eksempler være nyttig for regnskapsprodusenter. I den grad NRS har eksempler som er klare for innlemming i veiledningen, anbefales disse inkludert (etter høring).
10. Som også nevnt innledningsvis har IFRS for SMEs "Appendix to Section 23" noen flere eksempler som bør vurderes inntatt. Eksemplene som er i kapittel 6 kan med fordel systematiseres bedre i forhold til de avsnitt i kapittel 2-5 som de eksemplifiserer. Veiledningens kapittel 2-5 kan således med fordel få flere avsnittsnummer og at det i kapittel 6 oppgis referanser fra eksemplene til hoveddrøftingene. Vi har ikke observert eksempler i kapittel 6 som ikke samsvarer med den generelle omtalen i kapittel 2-5. Et eksempel som kan vurderes inkludert i kapittel 6 er inntektsføring av vederlag for leietagers fraflytting og utkjøp av fremtidige leieforpliktelser (typisk ett års leie ved fraflyttingstidspunktet). Vår oppfatning er at denne



kan inntektsføres umiddelbart når utleier ikke lenger har forpliktelser overfor tidligere leietager selv om lokalene står tomme eller lokalene leies ut til ny leietager umiddelbart. Videre kan man vurdere et eksempel på behandling av viderefakturering av felleskostnader med og uten administrativt påslag (skille på kostnadsreduksjon og annen driftsinntekt). Disse to eksemplene er ganske typiske situasjoner som vil gi en bra veiledning for regnskapsprodusenter.

11. Vi har ingen ytterligere kommentarer til punkt 6.3 Royalty.
12. Prinsippet for inntektsføring av utbytte for investeringer med lav grad av innflytelse synes tilfredsstillende beskrevet.
13. Utbytte ved tingsuttak synes tilfredsstillende beskrevet.

Vi har ingen ytterligere kommentarer til eksemplene som er drøftet i veiledningen. På bakgrunn av dette har vi ingen ytterligere kommentarer å tilføye til høringen.

Vennlig hilsen

**Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening**



Sandra Riise  
Administrerende direktør

Dagfinn Søvik (sign.)  
Leder fagutvalget

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstuen  
0308 Oslo

Deres ref.

Vår ref.  
FST/FIM/KO  
09/02242

Oslo  
15. desember 2009

**Høring – NRS (V) Regnskapsføring av inntekt**

Vi viser til mottatt epost 5. november 2009 vedlagt Norsk RegnskapsStiftelses høringsbrev med høringsnotat datert 4. november 2009 vedrørende utkast til veiledning for regnskapsføring av inntekt.

Vi vil med dette meddele at Norges Bank ikke ønsker å uttale seg om høringsforslaget.

Med hilsen

  
Snorre Evjen

  
Kari Olsen

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstua  
0308 OSLO

Deres ref: BTH/ ES

Dato: 16.04.2010

### **Høringsutkast NRS (V) Regnskapsføring av inntekt**

Viser til høringsbrev av 4.november 2009 og vedlagt høringsutkast NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

Høringsfrist 16.04.2010.

NTL-Skatt har følgende kommentarer til høringsforslaget:

Vi har ikke direkte motsigelser mot veiledningen, den er forklarende slik den er formulert. Det kunne likevel vært henvist til regnskapsloven § 4-1 i pkt 1.3 da veiledningen gir nærmere retningslinjer for hvordan transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet kan forstås og anvendes.

I høringsbrevet er det stilt spørsmål om det er andre generelle forhold knyttet til inntekt som bør omtales. Vi mener at det kan ha en hensikt å utvide veiledningen med en omtale av ulike gevinster som går utover veiledningens pkt 6.10.3 og 6.10.4 tingsuttak og tingsutdeling, da dette er sentralt på flere områder.

Med hilsen

Ingunn Borge Veseth  
Leder av NTL Skatts kontrollfaglige utvalg.

Tlf: 55 57 35 41  
E-post: [ingunn.veseth@skatteetaten.no](mailto:ingunn.veseth@skatteetaten.no)



Norsk RegnskapsStiftelse  
P.b. 5864 Majorstuen  
0308 Oslo

PricewaterhouseCoopers AS  
Dikeveien 34  
Postboks 144  
NO-1662 Rolvsøy  
Telefon 02316  
Dir. telefon +4795260922  
Dir. telefaks +4724062922  
www.pwc.com

26. april 2010

## **NRS (HU V) Regnskapsføring av inntekt - høringssvar**

Vi viser til høringsbrev av 3. november 2009. Vi vil innledningsvis gi uttrykk for at PricewaterhouseCoopers ser positivt på en videreutvikling av det gjeldende diskusjonsnotatet, og støtter at dette foreløpig har form av en veiledning. Målet må være en standard, men vi er enige i at arbeidet med en standard utsettes til en ser resultatet av en ny inntektsføringsstandard i IFRS.

Veiledningen omhandler bare transaksjonsbasert inntekt, og dette kan man få klart frem allerede innledningsvis ved å endre navn til "Regnskapsføring av transaksjonsbasert inntekt" eventuelt bare "Transaksjonsbasert inntekt".

Ved vår gjennomgang har vi lagt størst vekt på den teoretiske overbygningen. I det følgende kommenteres forhold hvor vi mener man bør vurdere endringer i høringsutkastet.

### **Transaksjonstidspunktet ved salg av tjenester**

Samspillet mellom transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet er utfordrende å definere i forhold til tjenester. Videre er kontrollbegrepet i forhold til tjenester vanskelig anvendelig.

Transaksjonstidspunktet kan ha stor betydning i forhold til måling av vederlaget. Der vederlaget er avtalt i valuta vil transaksjonstidspunktet ha betydning for hvilken valutakurs som skal benyttes ved omregningen.

Basert på hovedregelen om overføring av risiko og kontroll, er et naturlig startpunkt at transaksjonstidspunktet for tjenester under en avtale ikke er ett tidspunkt, men en rekke tidspunkter, eller utallige tidspunkter ved en kontinuerlig tjenesteleveranse. Situasjoner med ett felles transaksjonstidspunkt bør tydeligere fremkomme som et unntak fra "normalsituasjonen".

I veiledningen defineres transaksjonstidspunktet for tjenester som det tidspunktet "selgeren har etablert en rett til vederlag". Vi synes generelt det andre avsnittet i punkt 2.1 er vanskelig



tilgjengelig. De to siste setningene synes å være i motstrid til et resonnement som ikke blir helt fullført. Slik vi oppfatter det, angir høringsutkastet at transaksjonstidspunktet inntreffer i det kjøper har en plikt til å betale. Normalt vil det oppstå i takt med leveringen, men vi oppfatter det slik at kanskje også enkelte fremtidige leveranser inkluderes, særlig når betaling er mottatt og der kunden ikke kan kreve tilbakebetaling, selv om resterende leveranser ikke ønskes mottatt. Det bør derfor avklares hva som ligger i begrepet "rett til vederlag", idet det er uklart hva som menes. Aktuelle forståelser kan tenkes å være:

1. Rett til betaling fordi tjenesten er levert (etablering av fordring)
2. Rett til å beholde mottatt vederlag selv om tjenesten ikke er levert, fordi det ikke er angremulighet i avtalen
3. Rett til å motta betaling fordi kontrakt er inngått uten angrefrist, selv om tjenestelevering ikke er skjedd

Inngåtte kontrakter kan normalt kreves oppfylt av begge parter. I henhold til etablert god regnskapsskikk skal ikke kontrakten regnskapsføres hvis ingen av partene har oppfylt noe av sine forpliktelser. Det følger av dette at transaksjonstidspunktet tidligst kan anses å ha funnet sted når en av partene har påbegynt leveranse av sin ytelse.<sup>1</sup>

Transaksjonstidspunktet for avtalefestede tjenester bør i et prinsippbasert rammeverk ikke avvike særlig fra systematikken i NRS 2 *Anleggskontrakter* som langt på vei er basert på samme tankemodell. Dette vises også ved at IAS 18 viser til IAS 11 for tjenesteleveranser. Veiledningen bør derfor ikke anviser en løsning for tjenester som er vesensforskjellig fra inntektsføring under løpende avregning.

Basert på det ovenstående bør det vurderes om man i omtale av transaksjonstidspunktet for tjenester bør slå fast at hovedprinsippet om overføring/levering gjelder, og at transaksjonstidspunktet tidligst kan være når en av partene har påbegynt leveranse av sin ytelse. Innen denne rammen kan det tidspunktet der kunden ikke lenger kan avbestille fremtidige leveranser og betaling har skjedd være et tidspunkt som kan være særlig aktuelt.

## **Uopptjent inntekt/forskudd**

Hvordan man skal definere skillet mellom uopptjent inntekt og forskudd er en utfordring, og det vil være nyttig å reflektere over betydningen av et skille. Både uopptjent inntekt og forskudd er forpliktelser, og presenteres som kortsiktig gjeld i balansen. Slik sett har ikke skillet noen stor betydning. Skillet kan etter vår oppfatning først og fremst likevel være nyttig i forhold til klassifisering som pengepost eller ikke-pengepost med dertil tilhørende betydning for målingen.

I veiledningen tar skillet mellom uopptjent inntekt og forskudd utgangspunkt i transaksjonstidspunktet. Skillet som er trukket opp er vanskelig å forstå, og som nevnt foran er vi usikre på om transaksjonstidspunktet i forhold til tjenester er korrekt eller hensiktsmessig definert.

---

<sup>1</sup> Et unntak i god regnskapsskikk tidligere var oppkjøp der man kunne velge å måle vederlaget på avtaletidspunktet. Denne muligheten er ikke lenger til stede, og ble avvist av NRS i ny oppkjøpsstandard som i strid med transaksjonsprinsippet.

Vi er av den oppfatning at fra det tidspunkt der kunden ikke lenger kan avbestille fremtidig tjenestelevering med mulighet for refusjon av innbetalt beløp, er betalingen å anse som uopptjent inntekt. For øvrig er det et forskudd fra kunde. Uopptjent inntekt vil dermed normalt ikke være en pengepost, mens forskudd normalt er en pengepost. Så fremt dette samsvarer med høringsutkastets intensjon når det gjelder definisjon av transaksjonstidspunktet, er vi enige i at transaksjonstidspunktet blir skjæringstidspunktet mellom uopptjent inntekt og forskuddsbetaling (ref våre kommentarer om praktiske tillempinger ovenfor). Dette er av særlig betydning der vederlaget er i valuta. I praksis vil det være behov for å utøve skjønn da det vil eksistere mange ulike varianter. Vi tror likevel at et slik overordnet vurderingsprinsipp vil kunne være til hjelp.

## **Prinsipal/agent**

Vi har ingen spesielle kommentarer eller innvendinger til det som er omtalt. For å gjøre framstillingen mer fullstendig bør det vurderes om også regnskapsføringen hos prinsipalen (leverandøren til agentforetaket) omtales. Hvis for eksempel agentens salgspris til sluttkunde er 100, og salgspris fra prinsipal til agent er 90, blir spørsmålet om 90 eller 100 er salgsinntekt for prinsipalen. Etter vår oppfatning tilsier prinsipal-/agenttanken at prinsipalens salgsinntekt i utgangspunktet må bli 100, og at provisjonen på 10 blir salgskostnad. Vi antar at de aller fleste resultatfører 90 som inntekt i en slik situasjon, noe som tilsier at forholdet bør omtales.

## **Usikkerhet knyttet til det totale vederlaget**

I mange transaksjoner er det totale vederlaget usikkert. I en del av disse tilfellene vil det være et garantert minimumsvederlag. Vi savner en drøftelse av disse situasjonene. Spørsmålet er så vidt berørt sist i første avsnitt i punkt 3:

”Hvis inntekt likevel ikke kan måles pålitelig, må resultatføring utsettes frem til grunnlag for pålitelig måling foreligger.”

I eksemplene er spørsmålet berørt i punkt 6.8.2 Avbruddsforsikring. Der framgår det at en kan resultatføre ”et uomtvistet krav på et minimumsbeløp”. Det er ikke opplagt at det er i samsvar med punkt 3 at et kan resultatføre et minimumsbeløp når den totale inntekten er usikker.

Det oppstår en rekke slike problemstillinger i praksis. Etter vår oppfatning bør det være et eget punkt under 3.3 med en betydelig utvidet diskusjon av problemstillingen. Det bør også vurderes å ta inn flere eksempler.

## **Utbytte – regnskapsføring hos eier ved bruk av kostmetoden**

Etter vår oppfatning bør det gå enda klarere fram innledningsvis at utdelingens formelle form (utbytte eller kapitalnedsettelse) ikke har betydning for regnskapsføringen. I praksis regnskapsføres antakelig mange utdelinger gjennom formell kapitalnedsettelse som reduksjon av kostpris.

## **Tingsutdeling – regnskapsføring hos mottaker ved bruk av kostmetoden**

Etter vår oppfatning gir den todelte løsningen en ”fornuftig” egenkapital, men den kan vanskelig forsvares faglig sett. Dette illustreres godt når en tar utgangspunkt i mottakeren. Tingen overføres ikke som to transaksjoner, og vi kan heller ikke se noen annen begrunnelse for at regnskapsføringen skal være todelte. Dessuten er den balanseførte verdien hos giveren helt irrelevant for mottakeren. Når tingen regnskapsføres hos mottakeren, må den regnskapsføres til virkelig verdi, med mindre det er aktuelt med kontinuitetsgjennomskjæring.

Vi er enige i at giveren må balanseføre eiendelen fram til den overleveres til mottakeren. Heller ikke for giveren er utbyttet to transaksjoner. Vår konklusjon blir dermed at også for giveren bør regnskapsføringen skje til virkelig verdi. Merverdien i tingen dermed vil redusere egenkapitalen i avsetningsåret, hvis ikke merverdien samtidig inntektsføres. Vi nevner i den forbindelse at man i henhold til IFRIC 17 ikke aksepterer inntektsføring før overlevering. Egenkapitalen reduseres således med merverdien før denne er resultatført. I og med at risiko og kontroll ikke er overført på balansedato må IFRS-løsningen etter vår oppfatning vurderes hvis man endrer løsningen i veiledningen.

Vi vil også nevne at første setning indikerer at mottakeren har *plikt* til å regnskapsføre en utdeling i avsetningsåret når kriteriene er til stede. I behandlingen foran går det fram at regnskapsføring i avsetningsåret er en "kan-regel".

## **Andre kommentarer**

### *Sammenheng mellom teori og eksempler*

Veiledningen har ingen henvisning mellom teori og eksempler. Slik henvisning kan gjøre veiledningen mer brukervennlig, og vi foreslår at Norsk RegnskapsStiftelse vurderer å gi henvisninger fra eksemplene til den mer teoretiske omtalen.

### *Henvisning til NRS D Regnskapsføring av inntekt*

I innledningen refererer man til NRS D Regnskapsføring av inntekt. Veiledningen er ment å erstatte diskusjonsnotatet. Det bør ikke refereres til et historisk dokument.

### *Språk*

Veiledningen er ikke konsistent i begrepsbruk, og det bør foretas en språklig gjennomgang. Det bør blant annet gjøres endringer på de nedenstående punktene.

### *Transaksjonspris eller inntekt?*

I avsnitt 3. Måling bør "Transaksjonsprisen" for eksempel erstattes med "Inntekten" (flere steder). I annen setning bør det tas inn "for eksempel".

### *Kompensasjon for tidsverdien av penger*

Begrepet "salgstidspunktet" brukes to steder. Dette bør endres til "transaksjonstidspunktet". Det er dessuten ikke nåverdien av salgstransaksjonen som blir inntektsført, men nåverdien av vederlaget.

### *Kompensasjon for kredittrisiko*

I nest siste setning i 3.1 må "renteelementet" erstattes av "risikopremien".

### *Pålitelig måling av kostnader*

I 3.3 står det: "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". Setningen er vanskelig å forstå. Kan den for eksempel formuleres slik? "Når det unntaksvis ikke er mulig å måle kostnaden ved et gjennomført varesalg pålitelig, fordi det er elementer av totalkostnaden som ikke kan måles pålitelig, må

resultatføringen av inntekt begrenses til de elementene som kan måles pålitelig, forutsatt at totale kostnader ikke forventes å overstige inntekten.”

*6.9.3 Salg av mobiltelefon og abonnement*

Her står det innledningsvis ”Et foretak...”. I femte linje i samme avsnitt står det om ”Foretak B”. Det er uklart om det er det samme foretaket eller et annet foretak. Det gjør eksemplet vanskelig å forstå.

Med vennlig hilsen  
PricewaterhouseCoopers AS

  
Jens-Erik Huneide

Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstuen  
0308 Oslo

Oslo, 16. april 2010  
Vår ref.: HKS

## Høring – NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

Vi viser til høringsnotat av 4. november 2009 vedrørende utkast til veiledning for regnskapsføring av inntekt.

DnR ser behov for en regnskapsstandard på et så sentralt område som inntektsføring, og før dette utgis vil en veiledning som foreslått kunne bidra til mer ensartet praksis. Det synes imidlertid noe uklart hvilken status en veiledning på dette området har, i forhold til hva en eventuell regnskapsstandard ville ha hatt. Dette gjelder spesielt når man gjennom en veiledning vil endre en etablert regnskapsskikk. Ifølge Statusrapport 2009 gir en veiledning uttrykk for hvordan RSS mener regnskapslovens regler kommer til anvendelse, mens en endelig regnskapsstandard skal følges. Dersom den regnskapspliktige ikke er enig med RSS i hvordan regnskapslovens regler skal komme til anvendelse, kan det være han har større frihet til selv å finne regnskapsmessig løsning enn om det var utgitt som regnskapsstandard.

NRS ber spesielt om høringsinstansenes vurderinger på enkelte forhold, og vi vil i det følgende gi våre kommentarer til disse.

- 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?

Etter vårt syn bidrar ikke en slik operasjonalisering til klargjøring. Det er spesielt tilfeller hvor tjenester skal leveres fremover i tid hvor det blir uklart. Det sies bl.a. at rett til vederlag er betinget av at tjenestene leveres som avtalt fremover. Mener RSS at retten oppstår allerede på avtale-/fakturatidspunktet (selv om den er betinget), eller mener man her at rett til vederlag oppstår når tjenesten er utført? Det er ikke gitt at transaksjonen har skjedd bare fordi man har inngått avtalen og man er enig om at faktura kan utstedes.

I pkt. 2.2 sies det at for en serviceavtale som løper over ett år, har transaksjonstidspunktet inntruffet idet avtalen begynner å løpe og krav på vederlag har oppstått. Når er det egentlig kravet på vederlag oppstått? Dersom de



ikke utfører servicen som avtalt vil de neppe ha krav på vederlag heller. Dersom avtalen går ut på å utføre service dersom det oppstår behov for dette i løpet av året, vil ikke foretaket fullt ut ha ytet sin del av avtalen før året er omme.

Hvis man tenker seg en husleieavtale som inngås for to år med virkning fra 1. januar 2010, og hvor utleier 2. januar forskuddsfakturerer for ett år (med forfall hver måned), kan pkt. 2.2 leses som at man fører opp husleie for hele året som en fordring på leietaker, med motpost utsatt inntekt. Etter vårt syn er det ikke riktig å "blåse opp" balansen på denne måten. Dette blir en form for kontraktsbokføring, hvor avtalen er uoppfylt fra begge parter. Faktureringen må selvsagt registreres, men fordring og "utsatt inntekt" må etter vårt syn presenteres netto i balansen.

- 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?

Ja.

- Salgsinsentiver omtales i punkt 3.5 *Måling*. Favner beskrivelsen i tilstrekkelig grad ulike typer salgsinsentiver og oppfattes fremstillingen å være hensiktsmessig?

Ja (antar spørsmålet gjelder pkt. 3.2).

- Situasjoner hvor kostnader ikke kan måles pålitelig omtales i punkt 3.6. Oppfattes omtalte løsninger som hensiktsmessige?

Vi antar at det siktes til pkt 3.3. Omtalte løsninger oppfattes som hensiktsmessige, men for tilfeller hvor det ikke foreligger pålitelige estimater samtidig som det ikke er sannsynlig at påløpte utgifter vil bli inndecket, må det gis noteopplysning. Punktet er språklig sett litt tungt tilgjengelig og det bør vurderes om det fremstillingsmessig kan være noe å hente fra IFRS for SMEs pkt 23.14 – 23.16 og pkt 23.24.

- Bytte omtales i veiledningens punkt 4, og vi ber om høringsinstansenes vurdering av fremstillingen.

Vi har ingen kommentarer til dette punktet.

- 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?

Vi oppfatter eksemplet i beskrivelsen i (det gamle) diskusjonsnotatet om inntektsføring pkt 2.1 tredje avsnitt som klargjørende og dette bør derfor tas inn etter første setning i annet avsnitt, for å forklare hva som menes med setning to og tre.

- Tilordning av vederlag er omtalt i punkt 5.2. Oppfattes metodene for tilordning som en hensiktsmessig tilnærming til virkelig verdi på enkeltelementene?

Ja. Det er imidlertid uklart hva som menes med at "Skjønn vil i de fleste tilfeller bygge på finansielle måltall, ..." og dette bør derfor forklares nærmere. Det er videre litt uklart hva som blir konsekvensen av andre setning i siste avsnitt i pkt 5.2: "I slike tilfeller vurderes elementene samlet mot kriteriene for regnskapsføring av inntekt." Er det da overgang av risiko og kontroll for hovedelementet som blir avgjørende?

- 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.

Ja, vi er enige i at veiledningen også bør omtale gevinster. Det er i enkelte tilfeller uklart når noe skal inntektsføres som gevinst (netto) og når det skal inntektsføres brutto.

- 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?

Eksemplene oppfattes å samsvare med den generelle omtalen i punktene 2 til 5 og de oppfattes også å bidra til klargjøring av aktuelle problemstillinger. Vi har imidlertid noen kommentarer til enkelte av eksemplene.

#### Eksempel 6.4 Utleie, operasjonelle leieavtaler

Ordet "vare" bør byttes ut med "eiendel" i første setning. I siste avsnitt henvises det til at finansielle leieavtaler er nærmere behandlet i NRS 14. Dette stemmer kun for leietakersiden og ikke for utleiesiden som det her er tale om. Dersom man mener at den grensedragningen som gjøres for å skille mellom operasjonelle og finansielle leieavtaler for leietaker også er relevant for utleier, bør dette uttrykkes klart fremfor å henvise til en standard som ikke regulerer utleiesiden.

Det bør her også vurderes om det er behov for og adgang til å gjøre unntak for små foretak. Det er mulig det er forholdsvis få små foretak som inngår slike avtaler på utleiesiden, slik at behovet ikke er så stort. Unntaket i regnskapsloven § 5-11 gjelder unntak fra å balanseføre leieavtaler. Dersom det skal gjøres et unntak på utleiesiden, må det trolig gis unntak fra transaksjonsprinsippet, noe det pr. i dag ikke er lovhjemmel for.

#### Pkt 6.5.2 Mobiloperatørs salg av ringetoner, spill og lignende

Innholdsmessig er punktet ok. Språklig sett er det forbedringspotensial. Se spesielt på setningen som begynner med "Spørsmål som oppstår i forhold til inntektsføring er om ...".

#### Pkt 6.8.1 Skadeforsikring

Det sies at "Når usikkerhet om forsikringsoppgjør innebærer at krav ikke kan regnskapsføres på tidspunkt for skaden, må tap eiendel kostnadsføres på skadetidspunktet mens forsikringsoppgjøret først resultatføres når grunnlag for regnskapsføring foreligger." Det bør på samme måte som i pkt. 6.8.2 tas inn en

setning om at pålitelig måling eksempelvis vil foreligge hvis det kan konstateres et uomtvistet krav på et minimumsbeløp. Dersom det er helt klart at balanseført verdi av forsikret eiendel vil bli dekket, bør det være anledning til å regnskapsføre forsikringsoppgjør og nedskrivning netto, med gevinst/tap lik null, selv om man ikke med tilstrekkelig pålitelighet kan estimere endelig oppgjør og dermed endelig gevinst. Når man først tillater å vurdere forsikringsoppgjør og nedskrivning netto, bør denne tankegangen kunne følges fullt ut, slik at man ved usikkerhet om gevinstens størrelse, regnskapsfører denne til null istedenfor at man i en slik situasjon må regnskapsføre et tap man vet ikke vil komme.

Pkt 6.9.2 Samlet salg av to lignende tjenester.....

Også her bør språket gjennomgås. Generelt bør det foretas en språklig gjennomgang av hele dokumentet. Det er både eksempler på for mange og for få preposisjoner og feil komma bruk.

Pkt 6.9.5 Utvidet garanti. Tilordning basert på kostnad

Siste setning: det bør her sies at resultatføringen skjer i takt med påløpte **garantikostnader** og ikke bare påløpte kostnader.

- Punkt 6.3 om royalty og lisensinntekter er uendret fra NRS(D) *Regnskapsføring av inntekt*. Har høringsinstansene synspunkter på omtalen?

Omtalen er etter vårt syn informativ.

- 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.

Vi er enige i at det kun er nødvendig å skille mellom opptjent inntekt og tilbakebetaling av investert kapital der dette får vesentlig betydning. Det bør i NRS 8 vurderes å innføre et unntak for små foretak slik at disse alltid kan inntektsføre mottatt utbytte.

Under punktet *Periodisering ved konsernforhold*, sies det i andre setning at morselskapet **kan** regnskapsføre utbytte i avsetningsåret. Bruk av ordet "kan" kan tolkes som at morselskapet har en valgmulighet. Dersom dette ikke er meningen, bør "kan" byttes ut med "skal".

Vi er uenig i at det åpnes opp for inntektsføring av utbytter fra investeringer med lavere grad av innflytelse basert på betydelig sannsynlighetsovervekt for utdeling. Ved inntektsføring vil mottaker regnskapsføre en fordring på utbytte. Denne eiendelen er basert på sannsynlighetsvurdering både av utfallet på selve utbyttebeslutningen, samt en sannsynlighetsvurdering av størrelsen. Hvorvidt utbytte blir vedtatt avhenger av en fremtidig hendelse som foretaket ikke har kontroll på. Etter vårt syn ligner dette mye på en betinget eiendel som normalt ikke skal regnskapsføres. Det vil derfor ikke være tilstrekkelig at det er 70 % sannsynlig at et utbytte vil bli vedtatt. Utbytte fra et datterselskap vil være i en annen situasjon i og med at morselskapet har kontroll på den fremtidige hendelsen. Inntektsføring av

utbytte fra TS og FKV kan etter vårt syn også være problematisk i relasjon til regnskapsføring av betinget eiendel. Bakgrunnen og argumentasjonen for hvorfor denne bestemmelsen kom inn i NRS(F) *Investering i TS og deltakelse i FKV* bør undersøkes næyere. Det kan være at bestemmelsen bygger på samme tankegang som bruk av egenkapitalmetoden, nemlig at det gir en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening. Årets foreslåtte utbytte vil ofte gi et bedre bilde av årets inntjening enn det utbytte som ble vedtatt på generalforsamlingen, som jo baserte seg på fjorårets regnskapstall. En annen sak er at foreslått eller vedtatt utbytte på kort sikt ikke trenger å si noe som helst om et foretaks inntjening.

Dersom det er en slik aktivitetstankegang som ligger bak, er også kravet om betydelig sannsynlighetsovervekt mer forståelig. Det ville da også være klart at slik fremskutt inntektsføring ikke kan benyttes for utbytte fra investeringer med lav grad av innflytelse. Dersom en slik tankegang ikke kan legges til grunn, er det vår oppfatning at inntektsføring i året før vedtaksåret kun burde tillates der man i praksis har kontroll på hvilket vedtak som blir fattet, enten gjennom bestemmende innflytelse eller at det for eksempel er vedtektsfestet hvilken beslutning som skal fattes, jf eksempler nevnt i forslaget til veiledning. Usikkerhet om størrelsen på utbytte er etter vårt syn ikke problematisk, her gjelder reglene om beste estimat.

Verken harmonisering med IFRS eller forenkling tilsier at det bør åpnes opp for inntektsføring av utbytte fra mindre investeringer i avsetningsåret. Det kan heller ikke argumenteres med at det er viktig for effektiv ressursallokering i og med at det her er tale om ett års forsinkelse, og ikke mange år slik effekten kan bli i et konsern organisert i mange ledd.

- 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 pkt 6.10.3 beskrives regnskapsmessig løsning for utbytte, og det henvises til fisjonsstandarden for fisjoner. Regnskapsmessig løsning for kapitalnedsettelse er ikke beskrevet. Dette bør også omtales, da beskrivelsen av tingsutbytte ikke er like relevant for kapitalnedsettelse. På samme måte som for fisjoner skjer regnskapsføring først på vedtakstidspunktet. Utbytte skiller seg ut i og med at dette regnskapsføres før vedtakstidspunktet.

Kapitalnedsettelse skiller seg også fra utbytte ved at vedtakstidspunktet ikke vil være tidspunktet giver formelt overfører eiendelen til mottaker. Pga kreditorfristen vil overføringstidspunktet alltid være senere.

Den valgte løsning er praktisk, om enn teoretisk noe tvilsom. Utbyttegjelden vil ikke oppfylle regnskapsloven § 4-2(1), som krever at ved usikkerhet skal beste estimat brukes, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges. Det er to andre tenkelige metoder; enten den som er valgt i IFRS for SMEs 22.18, dvs at eiendelen som skal deles ut regnskapsføres til balanseført verdi og at forpliktelsen regnskapsføres til virkelig verdi, eller at det foretas fullt gevinstoppgjør på forhånd, dvs på tilsvarende måte som NRS 8 pkt 5.1.1.7 anbefaler for kapitalnedsettelse med utdeling av ting.

Å inntektsføre en gevinst basert på et forslag om å utdele utbytte vil innebære fremskutt inntektsføring, som normalt begrunnes med at det gir en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening. Det er vanskelig å se at dette er tilfellet her, i hvert fall for de tilfellene hvor eiendelen som skal deles ut fortsatt er i bruk i virksomheten frem til endelig utdeling.

Den løsningen som er valgt i IFRS for SMEs vil gi en midlertidig reduksjon av egenkapitalen sammenlignet med løsningen foreslått i veiledningen. Forskjellen mellom eiendelens balanseførte verdi og virkelig verdi vil redusere egenkapitalen ved at også dette inngår i foreslått (skyldig) utbytte. Det er ikke sikkert at en slik midlertidig reduksjon er problematisk i og med at aksjeloven i § 3-6 tredje ledd sier at det er eiendelens balanseførte verdi som er bestemmende ved vurderingen av om utdelingen ligger innenfor begrensningen. Dette bør vurderes næyere. Selv om en slik midlertidig reduksjon av egenkapitalen ikke skulle få konsekvenser for utbyttegrunnlaget, vil den kunne få innvirkning på eventuelle krav til egenkapital i forhold til evt. lånevilkår og handleplikt. Vi anser løsningen som er valgt i IFRS for SMEs 22.18 som teoretisk mest riktig, men overført til norske forhold hvor man regnskapsfører utbytte på et tidligere tidspunkt enn IFRS, vil den få større komplikasjoner under GRS. Mye kan tale for at implikasjonene av å velge IFRS for SMEs-løsningen er såpass store at dette forsvaret den praktiske løsningen som er valgt i veiledningen, altså at forenkling velges fremfor IFRS-tilpasning.

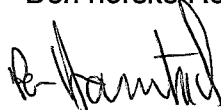
Vi er for øvrig enig i at mottaker må behandle tingsutdelingen symmetrisk med giver, slik det er foreslått i pkt 6.10.4.

- I følge omtale av gjeldsettergivelse 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.

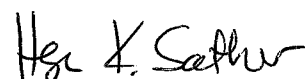
Vi støtter at gjeldsettergivelse som skyldes manglende betalingsevne ikke skal regnskapsføres som inntekt. Vår begrunnelse for dette standpunktet er informasjonsverdien av regnskapet. Vi er tvilende til at det er informativt for en bruker av regnskapet at selskapet viser en stor inntekt som egentlig ikke skyldes annet enn at de har manglende betalingsevne. Slik inntektsføring vil ikke gi informasjon som er nyttig for å vurdere selskapets fremtidige inntjening.

Eventuelle spørsmål om høringsvaret kan rettes til Hege Korsmo Sæther på telefon 23 36 52 87 eller e-post [hege.korsmo.saether@revisorforeningen.no](mailto:hege.korsmo.saether@revisorforeningen.no)

Med vennlig hilsen  
Den norske Revisorforening



Per Hanstad  
Adm. dir.



Hege Korsmo Sæther  
Fagsjef regnskap





## Skattedirektoratet

Saksbehandler  
Jan Hoelstad

Deres dato  
04.11.2009

Vår dato  
14.04.2010

Telefon  
22077325

Deres referanse

Vår referanse  
2009/878213

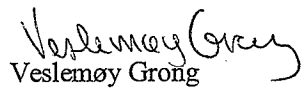
Norsk RegnskapsStiftelse  
Postboks 5864 Majorstuen  
0308 Oslo

### Høringsutkast NRS(V) Regnskapsføring av inntekt

Det vises til Deres høringsbrev av 4. november 2009 vedrørende høring på forslag til veiledning for inntektsføring av inntekt.

Skattedirektoratet har ingen merknader til forslaget, og støtter generelt at det utgis en veiledning på et så viktig område.

Med hilsen

  
Veslemøy Grong  
underdirektør  
Rettsavdelingen, foretaksskatt  
Skattedirektoratet

  
Jan Hoelstad

Postadresse  
Postboks 9200 Grønland  
0134 Oslo  
skattedirektoratet@skatteetaten.no

Besøksadresse  
Fredrik Selmers vei 4  
Org. nr: 974761076

Sentralbord  
800 80 000  
Telefaks  
22 17 08 60