

7. Driftsinntekter fra kontrakter med kunder

7.1 Innledning

Formålet med denne artikkelen er å redegjøre for prinsippene i IFRS 15, som regulerer regnskapsføring av driftsinntekter fra kontrakter med kunder. IFRS 15 bygger på en helhetlig inntektsføringsmodell som gjelder på tvers av virksomheter, bransjer og geografiske regioner. Standarden etablerer et rammeverk for innregning og måling av driftsinntekter fra kontrakter med kunder, og er basert på et grunnprinsipp om at selskaper skal innregne inntekter slik at det forventede vederlaget inntektsføres etter et mønster som reflekterer overføringen av varer eller tjenester til kunden. Dette prinsippet uttrykkes i en femstegsmodell (se figur 7.1).

IFRS 15 er prinsippbasert, men inneholder langt mer eksemplifisering og veiledning enn andre standarder. Eksemplene er imidlertid ofte stiliserte og enkle sammenlignet med den praktiske virkeligheten, og anvendelsen av IFRS 15 krever derfor i mange tilfeller betydelig skjønnsutøvelse. Standarden stiller også omfattende krav til noteopplysninger, samt presentasjon.

7.2 Virkeområdet

IFRS 15 gjelder i utgangspunktet alle kontrakter mellom et selskap og en kunde om leveranser av varer eller tjenester, så lenge leveransen skjer som et ledd i selskapets ordinære virksomhet. Enkelte kontraktstyper er imidlertid eksplisitt unntatt fra virkeområdet:

- Leieavtaler innenfor virkeområdet til IAS 17 eller IFRS 16
- Forsikringskontrakter innenfor virkeområdet til IFRS 17
- Finansielle instrumenter og andre kontraktsmessige rettigheter eller forpliktelser innenfor virkeområdet til IFRS 9, IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 og IAS 28
- Ikke-monetære byttehandler mellom selskaper som forberedelse av salg til kunder eller potensielle kunder

Virkeområdet til IFRS 15 ligner mye på virkeområdet til tidligere inntektsføringsstandarder. Veiledningen om regnskapsføring av renter og utbytte er imidlertid flyttet til IFRS 9.

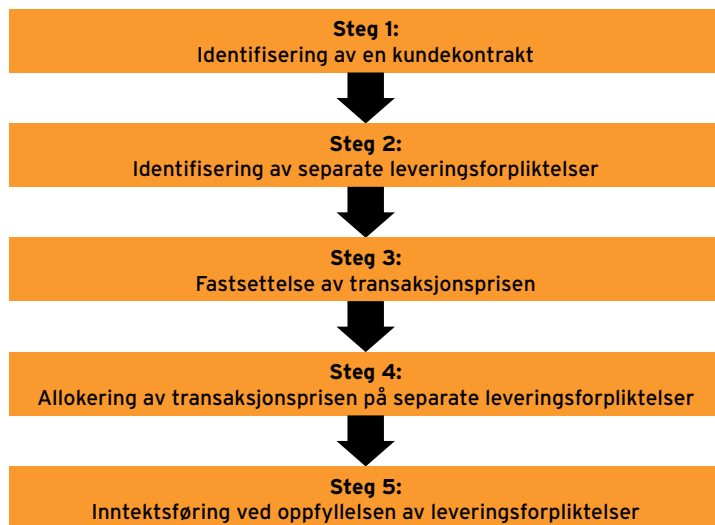
Det er bare selskapets transaksjoner med kunder som faller innenfor virkeområdet til standarden. Følgelig må et selskap evaluere sin relasjon med kontraktspartnere for å fastslå om det foreligger et kunde-leverandør-forhold. En kunde er definert som «en part som har inngått avtale med et foretak om å få varer eller tjenester som er et produkt av foretakets ordinære virksomhet, i bytte mot vederlag.»¹. Normalt vil det å identifisere en kunde eller et kundeforhold være relativt uproblematisk. I andre tilfeller, som for eksempel avtaler som omfatter mange parter, kan avgrensningen være vanskelig og kreve utstrakt bruk av skjønn. I standarden er det også presisert at andre parter i samarbeidsprosjekter ikke er kunder, og slike prosjekter er dermed utenfor virkeområdet for IFRS 15.

Det kan videre eksistere tilfeller hvor en kontrakt bare delvis faller inn under virkeområdet til IFRS 15. Standarden gir veiledning for tilfeller hvor en kontrakt delvis faller innenfor virkeområdet for IFRS 15 og delvis innenfor virkeområdet for en av standardene listet ovenfor. I den grad den andre standarden angir hvordan en eller flere deler av kontrakten skal holdes atskilt og/eller måles første gang skal denne veiledningen anvendes. I motsatt tilfelle måles og separeres elementene i kontraktene i henhold til veiledningen i IFRS 15.

7.3 Innregning og måling - femstegsmodellen

Innregning vedrører tidspunktet et beløp skal tas til inntekt, mens måling vedrører fastsettelsen av beløpet som skal inntektsføres. Grunnprinsippet i standarden er at selskaper skal innregne driftsinntekter slik at vederlaget inntektsføres etter et mønster som reflekterer overføringen av varer eller tjenester til kunden. Standarden baserer seg på en femstegsmodell som er illustrert i figur 7.1.

¹ IFRS 15 Vedlegg A.



Figur 7.1 Femstegsmodellen for inntektsføring.

7.3.1 Identifisering av en kundekontrakt

Det første steget i modellen er å identifisere det standarden definerer som en kundekontrakt. Den enkleste formen for en kundekontrakt er et kontantsalg som skjer over disk hvor betingelser med kunden implisitt blir avtalt på stedet. Selgeren tilbyr et produkt gjennom utstilling i butikken, og produktets pris er angitt. Produktet kan observeres og inspiseres av kunden, og overlevering vil skje samtidig med betaling av angitt beløp. En kundekontrakt eksisterer på det tidspunktet kunden presenterer varen ved kassen og betaler.

I utgangspunktet omfatter virkeområdet til IFRS 15 alle kontrakter som gir opphav til håndhevbare rettigheter og forpliktelser. En kundekontrakt kan fremkomme skriftlig, muntlig eller implisitt som følge av ordinær forretningspraksis. For eksempel kan et selskaps tidligere forretningspraksis innvirke på vurderingen av når en kundekontrakt er inngått. For et selskap som har en etablert praksis om å igangsette leveranser basert på muntlige avtaler med sine kunder, kan slike avtaler oppfylle definisjonen av en kundekontrakt. Konsekvensen er at inntektsføring kan skje før avtalen er skriftlig dokumentert. Det er imidlertid en forutsetning at en kontrakt kan gis rettskraft, noe som tilsier at det må utvises betydelig aktsomhet ved inntektsføring basert på muntlige avtaler.

Egenskaper ved en kundekontrakt

Ved fastsettelsen av hvorvidt en avtale med en kunde oppfyller definisjonen av en kundekontrakt, angir IFRS 15 en rekke kriterier som alle må være oppfylt:

- Partene i avtalen må ha godkjent kontrakten og forpliktet seg til å oppfylle sine respektive forpliktelser
- Partenes respektive rettigheter i kontrakten må kunne identifiseres
- Betalingsbetingelsene må være fastsatt
- Kontrakten må ha en kommersiell substans
- Det må være sannsynlig at selskapet vil motta vederlaget fra kunden

Kriteriene vurderes ved inngåelse av kontrakten, og med mindre det på et senere tidspunkt foreligger en indikasjon på en betydelig endring i fakta og omstendigheter som tilsier at kontraktsforholdet er avsluttet eller endret, revurderes ikke disse kriteriene. Eksempel på dette kan være en vesentlig forverring av kundens betalingsevne eller en kontraktsendring.

At det stilles krav til at rettighetene og pliktene i avtalen er håndhevbare medfører at motparten må ha akseptert vilkårene i avtalen. Et tilbud som et selskap gir til andre, er således ikke å anse som en kundekontrakt, selv i de tilfeller tilbudet er juridisk bindende for selskapet. Kontraktens form, enten den er skriftlig, muntlig eller implisitt, er ikke avgjørende og vil i seg selv ikke ha betydning for å fastslå hvorvidt partene har godkjent kontrakten. Selskaper må vurdere alle relevante forhold rundt avtalen. I tillegg til at kontrakten må være godkjent av partene, må selskapet også være i stand til å demonstrere at alle parter er forpliktet til å oppfylle sine respektive forpliktelser. Det vil si at selskapet må være forpliktet til å levere varer eller tjenester, og kunden må være forpliktet til å betale for disse. Eventuelle termineringsbestemmelser vil derfor være av stor betydning. For eksempel vil en kontrakt mellom to parter som i sin helhet ikke er oppfylt, ikke være å anse som en kundekontrakt dersom begge parter har en ensidig rett til å terminere kontrakten vederlagsfritt.

Kriteriet om at partenes respektive rettigheter i kontrakten må kunne identifiseres, innebærer at man må kunne fastslå hvilke varer eller tjenester som skal leveres. Videre er det også et krav om at betalingsbetingelsene må være fastsatt. Dette betyr imidlertid ikke at transaksjonsprisen må være fast eller at den skal spesifiseres i kontrakten med kunden. Kriteriet anses å være oppfylt så lenge det foreligger en håndhevbar rett til betaling, og at kontrakten inneholder tilstrekkelig informasjon til at transaksjonsprisen kan estimeres. Kriteriet om at kontrakten må ha kommersiell substans er inkludert for å forhindre at selskaper kunstig blåser opp sine driftsinntekter. Kommersiell substans

innebærer at kontrakten som et minimum må være forretningsmessig begrunnet og påfører selskapet risiko. Denne vurderingen vil alltid være skjønnsmessig. En kontrakt som ikke har kommersiell substans, skal ikke regnskapsføres etter prinsippene i IFRS 15.

Det siste kriteriet er at det skal være sannsynlig at selskapet vil motta vederlaget fra kunden. Dette innebærer at det ved kontraktsinngåelse skal gjøres en vurdering av kundens kredittrisiko, hvor det skal tas hensyn til kundens evne til, og intensjon om, å betale vederlaget når det forfaller til betaling. Det er i denne sammenhengen viktig å merke seg at kredittrisiko skal vurderes i tilknytning til det beløpet man forventer å motta, som ikke nødvendigvis er det kontraktsfestede beløpet. For eksempel kan transaksjonsprisen i en kontrakt avvike fra det avtalte beløpet som følge av at selskapet forventer å gi et prisavslag. En delvis betaling kan således være tilstrekkelig for å fastslå at definisjonen av en kundekontrakt er oppfylt. Av den grunn må selskapet fastsette transaksjonsprisen før vurderingen av kredittrisiko foretas.

I praksis kan det i mange tilfeller være vanskelig å vurdere om årsaken til at forventet vederlag er lavere enn kontraktsfestede beløp er et prisavslag eller et taps-element. Prisavslag regnskapsføres som redusert inntekt, mens tap som følger av redusert forventning som følge av kredittrisiko skal kostnadsføres i henhold til nedskrivningsreglene i IFRS 9. Særlig utfordrende er vurderingen av delbetalinger, hvor manglende betaling i tillegg til å kunne anses å være et implisitt prisavslag, også kan representere en mulig nedskrivning.

Teorieksempel 7.1: Vurdering av sannsynligheten for å motta vederlag fra kunden

En eiendomsutvikler inngår en kontrakt med en kunde vedrørende salg av en bygning for NOK 10 mill. Kunden har intensjoner om å åpne en restaurant i bygningen. Bygningen er lokalisert i et område hvor nye restauranter har sterk konkurranse og kunden har lite erfaring med restaurantbransjen.

Kunden betaler et ikke-refunderbart depositum på NOK 500 000 ved kontraktinngåelsen og inngår en langsiktig finansieringsavtale med eiendomsutvikleren om de resterende 95 % av kontraktsbeløpet. Hvis kunden ikke betaler hele beløpet, kan eiendomsutvikleren ta tilbake eiendomsretten til bygningen, men kan ikke kreve ytterligere kompensasjon hvis verdien av bygningen ikke tilsvarer det skyldige beløpet. Eiendomsutviklerens anskaffelseskost for bygningen er NOK 6 mill. Kunden får kontroll over bygningen ved kontraktinngåelsen.

Eiendomsutvikleren vurderer om kontrakten oppfyller kriteriene i IFRS 15.9 og konkluderer med at kriteriet i IFRS 15.9(e) ikke er oppfylt fordi det ikke er sannsynlig at selskapet vil motta det avtalte vederlaget. Denne vurderingen er basert på at kundens evne til og intensjon om å betale kan være tvilsom på grunn av følgende faktorer:

- a. Kundens intensjon er å betale tilbake lånet primært med inntekter fra restauranten, en risikofylt virksomhet pga. sterk konkurranse i bransjen og kundens begrensede erfaring,
- b. Kunden mangler andre inntekter og eiendeler som kan benyttes for å tilbakebetale lånet, og
- c. Kundens forpliktelse under lånet er begrenset da det er gitt uten sikkerhet.

Sammenslåing av kontrakter

Dersom ett eller flere av følgende kriterier er oppfylt, må et selskap slå sammen to eller flere kundekontrakter som er inngått samtidig eller nesten samtidig og med samme kunde (eller nærstående parter til kunden), og regnskapsføre disse som én kundekontrakt (IFRS 15.17):

- Kontraktene er fremforhandlet som en pakke med en felles kommersiell målsetting
- Vederlaget som skal betales i én av kontraktene, er avhengig av prisen eller leveransene i en annen av kontraktene
- Varene eller tjenestene som skal leveres under kundekontraktene, utgjør en felles leveringsforpliktelse

I noen situasjoner kan selskapet velge å slå sammen flere kontrakter. Standarden sier for eksempel at selskapet kan regnskapsføre en portefølje av like kontrakter sammen, dersom det forventer at utfallet ikke vil avvike vesentlig fra utfallet hvis det hadde regnskapsført hver kontrakt for seg. Det er videre klargjort at selskapet i denne vurderingen ikke trenger å gjøre en kvantitativ vurdering av alle mulige utfall. Det kan også synes som at det i henhold til standarden er tilstrekkelig å ha en omtrentlig tilnærming i vurderingen av om porteføljetilnærmingen er et tillatt alternativ. Porteføljetilnærmingen trenger ikke benyttes på hele femstegsmodellen, men kan også benyttes på enkelte aspekter ved modellen, slik som fastsettelsen av transaksjonsprisen.

Avtaler som ikke oppfyller definisjonen av en kundekontrakt

IFRS 15 inneholder også veiledning om behandlingen av avtaler med kunder som ikke oppfyller definisjonen av en kundekontrakt. Dersom en slik avtale medfører at selskapet mottar et vederlag, skal selskapet under gitte omstendigheter innregne dette som inntekt (IFRS 15.15). Inntektsføring krever at selskapet ikke har noen gjenværende forpliktelser til å overføre varer eller tjenester til kunden, og at det vesentligste av vederlaget er mottatt og at det ikke er refunderbart. Også vederlag som er mottatt for avtaler som har blitt terminert, kan tas til inntekt dersom det ikke er refunderbart. Frem til disse omstendighetene inntreffer, eller definisjonen av en kundekontrakt oppfylles, skal selskapet innregne eventuelle vederlag som er mottatt som en forpliktelse. Avhengig av omstendighetene representerer denne forpliktelsen selskapets plikt til å overføre varer eller tjenester til kunden eller å refundere vederlaget. I alle tilfeller skal forpliktelsen måles til det beløpet som er mottatt fra kunden.

Teorieksempel 7.2: Ikke-refunderbart depositum

Eiendomsutvikleren konkluderte i teorieksempel 7.1 ovenfor med at avtalen med kunden ikke oppfylte definisjonen av en kundekontrakt. Et spørsmål er da hvordan selskapet skal behandle det ikke-refunderbare depositumet på NOK 500 000. Selskapet har hverken mottatt hele vederlaget eller terminert kontrakten. Som et resultat av dette, følger det av IFRS 15.16 at selskapet må behandle depositumet på NOK 500 000 som en forpliktelse. Selskapet fortsetter å ha depositumet i balansen sammen med eventuelle fremtidige betalinger fra kunde og renter på bankinnskuddet, til det tidspunkt hvor kriteriene for en kundekontrakt er oppfylt (dvs. at det er sannsynlighetsovervekt for at selskapet mottar vederlaget for bygningen fra kunden), eller at ett av kriteriene i IFRS 15.15 har inntruffet. Selskapet må løpende vurdere hvorvidt kriteriene for en kundekontrakt eller kriteriene i IFRS 15.15 har inntruffet.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 1.

7.3.2 Identifisering av leveringsforpliktelser

Når et selskap blir part i en kundekontrakt, får selskapet i tråd med vilkårene i kontrakten og bransjepraksis visse rettigheter og forpliktelser. Forpliktelsene følger av selskapets plikt til å levere en vare eller en tjeneste til kunden. Vederlaget kunden må betale, representerer selskapets rettigheter. I en kundekontrakt er det ofte avtalt flere leveranser, og disse kan overføres til kunden på ulike tidspunkter. Grunntanken i IFRS 15 er at det forventede vederlaget skal inntektsføres etter et mønster som reflekterer overføringen av varer eller tjenester til kunden. Det må derfor identifiseres en metode som sikrer at inntekten periodiseres i takt med overføringen til kunden. IFRS 15 introduserer i denne sammenheng begrepet *leveringsforpliktelser*. Et selskaps leveringsforpliktelser representerer de ulike delforpliktelsene som et selskap har i en kontrakt. Selskapet skal ved inngåelsen av en kontrakt med en kunde identifisere de ulike leveringsforpliktelsene som til sammen vil utgjøre de totale forpliktelsene i kontakten. Leveringsforpliktelsene kan fremgå eksplisitt i avtalen med kunden, eller implisitt i form av lovpålagte krav eller forpliktelser som følger av bransjenormer.

Standarden er imidlertid tydelig på at aktiviteter et selskap må gjøre for å oppfylle en kontrakt, men som ikke innebærer overføringen av en vare eller tjeneste til en kunde likevel ikke utgjør leveringsforpliktelser. Slike aktiviteter kan for eksempel være rent administrative aktiviteter for å inngå en kontrakt. IFRS IC fattet i januar 2019 en agendabeslutning hvor det ble vurdert om de aktivitetene en konkret børs gjennomførte for å vurdere selskaper for notering ikke utgjorde en separat leveringsforpliktelse, men var administrative aktiviteter som ikke overførte en vare eller tjeneste til en kunde. I stedet beskrev IFRS IC disse aktivitetene som nødvendige for å kunne levere den tjeneste selskapet faktisk (potensielt) vil motta, nemlig den løpende noteringstjenesten.

Separate leveringsforpliktelser

Etter at selskapet har identifisert varene og tjenestene som skal overføres til kunden, må det ta stilling til hvilke av disse som vil være å anse som separate leveringsforpliktelser. Denne vurderingen beror først og fremst på om løftet om varen eller tjenesten er særskilt. IFRS 15 angir en todelt tilnærming for vurderingen av om leveransen av en vare eller tjeneste er av særskilt karakter:

1. Vurdering av hvorvidt leveransen av en individuell vare eller tjeneste *kan* være av særskilt karakter
2. Vurdering av hvorvidt leveransen av varen eller tjenesten *er* særskilt gitt den aktuelle kontraktens spesielle omstendigheter

Det vil si at en først må vurdere om leveransen potensielt kan være av særskilt karakter, for dernest å vurdere om leveransen faktisk er særskilt i den aktuelle kontrakten. Det innebærer at en leveranse som potensielt kan være av særskilt karakter ikke alltid er det, og derfor må det andre steget i vurderingen alltid gjøres.

Vurderingen av hvorvidt leveransen av en vare eller tjeneste kan være særskilt beror på om kunden kan oppnå en fordel fra denne på egen hånd eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. Vurderingen skal baseres på de iboende egenskapene til varen eller tjenesten som overføres, og påvirkes ikke av hvordan kunden har tenkt å anvende denne. Når selskapet har fastslått at en vare eller tjeneste er av særskilt karakter basert på dens iboende egenskaper, skal det vurdere om den er særskilt i relasjon til kontrakten som helhet. Formålet er å vurdere om selskapet under kontrakten skal levere hver av varene eller tjenestene separat, eller om varene eller tjenestene er innsatsfaktorer i en samlet leveranse. Standarden angir i denne sammenhengen følgende indikatorer på at to eller flere løfter om å levere varer eller tjenester til en kunde ikke kan identifiseres separat under kontrakten (IFRS 15.29):

1. Selskapet yter en tjeneste ved å integrere varer eller tjenester under kontrakten til en sammensatt leveranse bestilt av kunden
2. Én eller flere av varene eller tjenestene blir vesentlig modifisert eller tilpasset til en annen vare eller tjeneste som skal leveres under kontrakten
3. Varer eller tjenester er avhengige av eller innbyrdes forbundet med hverandre

Serier av tilsvarende varer eller tjenester av særskilt karakter og som overføres til kunden etter et sammenfallende mønster, skal slås sammen og regnskapsføres som én leveringsforpliktelse. En slik porteføljebeaktning skal dog kun anvendes

dersom individuelle leveringsforpliktelser som slås sammen, oppfylles over tid og kan periodiseres etter samme modell.

Teoriksempel 7.3: Varer og tjenester som ikke er av særskilt karakter - vesentlig integrasjonstjeneste

En entreprenør inngår en kontrakt med en kunde om å bygge et sykehus. Entreprenøren er ansvarlig for den overordnede prosjektstyringen, og identifiserer ulike varer og tjenester som de lover kunden gjennom kontrakten, herunder prosjektering, rydding av tomt, grunnmur, innkjøp, konstruksjon av bygningen, rørlegging og elektriske installasjoner, installasjon av utstyr og ferdigstilling.

De nevnte varene og tjenestene kan være av særskilt karakter i henhold til IFRS 15.27(a). Det vil si at kunden kan oppnå fordeler av varene og tjenestene enten på egen hånd eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. Dette kan bevises ved at selskapet, eller konkurrenter av selskapet, regelmessig selger disse varene og tjenestene separat til kunder. I tillegg kan også kunden få økonomiske fordeler fra de individuelle varene og tjenestene ved å bruke, konsumere, selge eller beholde disse.

Til tross for ovennevnte, er ikke leveransen av varene og tjenestene av særskilt karakter i henhold til IFRS 15.27(b). Dette basert på faktorene listet opp i IFRS 15.29. Årsaken er at selskapet leverer en betydelig tjeneste med å integrere alle varene og tjenestene (innsatsfaktorene) i sykehuset (kombinert leveranse) som er det kunden har bestilt.

Ettersom ikke begge kriteriene i IFRS 15.27 er oppfylt, er ikke varene og tjenestene av særskilt karakter. Entreprenøren regnskapsfører alle varene og tjenestene i kontrakten som én enkelt leveringsforpliktelse.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 10, case A.

Teoriksempel 7.4: Varer eller tjenester av særskilt karakter

En programvareutvikler inngår en kontrakt med en kunde vedrørende salg av en programvarelisens. Selskapet skal også foreta installering, samt levere programvareoppdateringer og teknisk support både online og via telefon ved behov for en periode på to år. Selskapet selger lisensen, installasjonstjenesten og teknisk support separat. Installasjonstjenesten utføres rutinemessig av andre selskaper og endrer ikke programvaren vesentlig. Programvaren forblir funksjonell uten oppdateringer og teknisk støtte.

For at selskapet skal kunne identifisere de ulike leveringsforpliktelsene, identifiserer de først hvilke varer og tjenester de har lovet kunden. I den forbindelse observerer selskapet at programvarelisensen leveres før de andre varene og tjenestene, og forblir funksjonell uten oppdateringer og support. Kunden kan dra nytte av oppdateringene sammen med programvarelisensen som blir overført ved starten av kontrakten. Derfor konkluderer selskapet med at kunden kan dra nytte av hver av varene og tjenestene enten separat eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. Kriteriet i IFRS 15.27(a) er oppfylt.

Selskapet vurderer også prinsippene og faktorene i IFRS 15.29 og fastslår at løftet om å levere hver vare og tjeneste til kunden kan identifiseres separat fra hvert av de andre løftene. Kriteriet i IFRS 15.27(b) er altså også oppfylt. Til tross for at selskapet integrerer programvaren i kundens systemer, har installasjonstjenestene ikke vesentlig betydning for kundens mulighet til å bruke og dra nytte av programvarelisensen fordi installasjonstjenestene utføres rutinemessig og kan utføres av andre leverandører. Programvareoppdateringene påvirker heller ikke kundens mulighet til å bruke og dra nytte av programvarelisensen i vesentlig grad over lisensperioden. Selskapet observerer

videre at ingen av de lovede varene og tjenestene endres eller tilpasses til hverandre, og selskapet leverer ikke en betydelig tjeneste i form av å integrere de ulike produktene sammen til en kombinert leveranse. Til slutt vurderer selskapet det slik at programvaren og tjenestene ikke påvirker hverandre vesentlig, og derfor er de heller ikke avhengig av, eller innbyrdes forbundet med hverandre.

Basert på vurderingene ovenfor identifiserer selskapet fire leveringsforpliktelser programvare, installasjonstjeneste, programvareoppdateringer og support.

Dernest benytter selskapet IFRS 15.31-38 for å fastsette hvorvidt hver av leveringsforpliktelsene overføres på et tidspunkt eller over tid (se kapittel 3.5).

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 11, case A.

Teoriksempel 7.5: Vesentlig tilpasning

De lovede varene og tjeneste er de samme som i teoriksempel 7.4, med ett unntak. Det er nå spesifisert i kontrakten at programvaren vil bli vesentlig tilpasset med ny funksjonalitet for å kunne fungere sammen med resten av kundens systemer og programmer. Tilpasningen av programvaren kan gjøres av andre leverandører.

Selskapet vurderer hvorvidt varene og tjenestene de har lovet kunden, er av særskilt karakter i samsvar med IFRS 15.27. Som i teoriksempel 7.4 kommer selskapet frem til at programvaren, installasjonen av programvaren, programvareoppdateringer og teknisk support kan være av særskilt karakter, og IFRS 15.27(a) er oppfylt. Videre må IFRS 15.27(b) vurderes. Selskapet identifiserer her at de lover kunden å tilpasse og installere programvaren slik at den fungerer sammen med kundens andre systemer og programmer. Dette medfører at selskapet, i motsetning til i teoriksempel 7.4, benytter programvaren og installasjonen (to innsatsfaktorer) til å levere et spesialtilpasset program (kombinert leveranse), som spesifisert i kontrakten (IFRS 15.29(a)). Programvaren blir vesentlig modifisert og tilpasset i forbindelse med tjenesteleveransen. Således må programvaren og installasjonen anses som én leveringsforpliktelse, mens programvareoppdateringer og teknisk support identifiseres, som i teoriksempel 7.4, som hver sin leveringsforpliktelse.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 11, case B.

IFRS 15 bygger dermed på et prinsipp om at sammensatte transaksjoner skal splittes for regnskapsføringsformål dersom det reflekterer den underliggende økonomiske realiteten, og at separate kontrakter skal slås sammen for regnskapsføringsformål dersom en slik sammenslåing gir et riktig bilde av det økonomiske innholdet.

Varer og tjenester som ikke er av særskilt karakter

Dersom en vare eller tjeneste ikke anses å være av særskilt karakter, må selskapet kombinere denne med andre varer eller tjenester helt til det identifiseres en sammensetning av varer eller tjenester som anses å være av særskilt karakter. Denne tilnærmingen har likhetstrekk med de vurderingene som gjøres når kontantstrømgenererende enheter skal fastsettes for nedskrivningsformål. Konsekvensen er at varer eller tjenester som ikke anses å være av særskilt karakter, må slås sammen med andre avtalte varer og tjenester inntil det kan identifiseres en pakke av varer eller tjenester som er av særskilt karakter. I noen tilfeller vil kontrakten som helhet anses å være en enkelt leveringsforpliktelse.

Agent-prinsipal-vurderinger

I enkelte tilfeller vil overleveringen av varer og tjenester involvere andre parter som ikke er i et direkte kontraktsforhold med sluttkunden. I tilfeller hvor flere parter er involvert, må det foretas en vurdering av om selskapet er prinsipal eller agent. En prinsipals leveringsforpliktelser avviker fra en agents i den forstand at en prinsipal er forpliktet til å levere varer eller tjenester til sluttkunden. En agent har kun en formidlingsrolle og agentens leveringsforpliktelser har dermed ikke tilknytning til de underliggende varene eller tjenestene, men består i stedet av formidlingstjenester som leveres til prinsipalen, som er agentens kunde. Vurderingen har stor betydning for størrelsen på inntekten som skal innregnes, og kan også påvirke tidspunktet for inntektsføring. En prinsipal innregner bruttoprovenyet som inntekt, mens en agent kun skal inntektsføre nettoprovenyet, altså provisjonen for formidlingstjenesten. Det sentrale momentet i vurderingen av om et selskap er agent eller prinsipal er om selskapet kontrollerer varen eller tjenesten før den leveres til kunden. Hvis selskapet kontrollerer varen eller tjenesten er det prinsipal, i motsatt tilfelle er det agent. Vurderingen av om et selskap er en prinsipal eller en agent er ofte komplisert og skjønnsmessig. For tilfeller hvor det er uklart om selskapet kontrollerer varen eller tjenesten angir IFRS 15 enkelte forhold som indikerer at et selskap opptrer som en prinsipal (IFRS 15.B37):

- Selskapet er hovedansvarlig for å oppfylle løftet om å levere den spesifiserte varen eller tjenesten. Dette omfatter typisk ansvar for at varen eller tjenesten godkjennes av kunden
- Selskapet har beholdningsrisiko før eller etter at varen eller tjenesten overføres til kunden. Beholdningsrisiko etter overføringen kan eksempelvis skyldes at kunden har returret
- Selskapet kan fastsette prisen for varen eller tjenesten

Disse indikatorene er utledet av definisjonen av en leveringsforpliktelse, og standarden fokuserer på hvem som kontrollerer varen eller tjenesten.

Kommisjonsavtaler

Enkelte selskaper overfører deler av sitt varelager til andre parter på kommisjonsbasis, herunder distributører og forhandlere. Motivasjonen for dette kan for eksempel være at man ønsker å flytte varene nærmere kunden, for på den måten å kunne effektivisere distribusjonen. Overføringen til den andre parten skjer uten at det gjennomføres en salgstransaksjon, og den andre parten kontrollerer således ikke varene som markedsføres. Selskaper som inngår kommisjonsavtaler må vur-

dere sine leveringsforpliktelser for å sikre at alle varer og tjenester som leveres til en distributør eller til en sluttkunde blir identifisert. IFRS angir følgende indikatorer for vurderingen av om ordningen er en kommisjonsordning (IFRS 15.B78):

- Produktet er kontrollert av selskapet frem til en bestemt hendelse inntreffer, som for eksempel salg av produktet til en kunde av en distributør, eller en angitt periode utløper
- Selskapet kan kreve at produktet returneres, eller at det kan overføres en annen tredjepart
- Distributøren har ikke en ubetinget forpliktelse til å betale for produktet, selv om det muligens må betales et depositum

Listen over indikatorene er ikke ment å være uttømmende. Vurderingen må endelig gjøres på grunnlag av hvorvidt selskapet ved levering av et produkt, har gitt fra seg kontrollen med varen.

Opsjoner om kjøp av ytterligere varer eller tjenester

Mange kundekontrakter omfatter klausuler eller andre mekanismer som gir kunden en opsjon til å anskaffe ytterligere varer eller tjenester. Disse varene og tjenestene kan være priset med rabatt. Opsjoner til å anskaffe ytterligere varer eller tjenester til en rabbertert pris kan foreligge i mange former. IFRS 15 angir at en slik opsjon bare kan være en leveringsforpliktelse dersom den gir kunden en vesentlig rettighet (IFRS 15.B40). En rettighet er vesentlig dersom den resulterer i en rabatt som kunden ikke ville mottatt uten å inngå kontrakten. Dersom kunden mottar en rabatt som ligger innenfor intervallet på rabatter som selskapet vanligvis gir, representerer den ikke en vesentlig rettighet. Formålet med dette kravet er å identifisere opsjoner til kunden som kunden i realiteten (ofte implisitt) betaler for som en del av transaksjonsprisen, og allokere en del av transaksjonsprisen til disse.

Kontraktsvilkår må evalueres nøye for å kunne skille mellom opsjonselementer og ordinære tilbud, og vurderingene vil normalt kreve utstrakt skjønnsutøvelse.

Teorieksempel 7.6: Opsjonselementer som ikke representerer en vesentlig rettighet

Et selskap innenfor telekommunikasjonsbransjen inngår en kontrakt med en kunde om å levere en mobiltelefon og en månedlig abonnementstjeneste i to år. Abonnementet inkluderer opp til 1 000 ringeminutter og 1 500 tekstmeldinger hver måned til et fastsatt månedlig beløp. Kontrakten spesifiserer prisen for eventuelle ringeminutter eller tekstmeldinger ut over det som er inkludert i abonnementet, som kunden kan velge å kjøpe i en hvilken som helst måned, og prisen tilsvarer frittstående salgspris for disse tjenestene.

Selskapet vurderer at løftet om å levere en mobiltelefon og månedlig abonnementstjeneste er separate leveringsforpliktelser. Dette følger av at kunden kan dra nytte av mobiltelefonene

og abonnementstjenesten hver for seg eller sammen med andre ressurser som er lett tilgjengelig for kunden i henhold til kriteriet i IFRS 15.27(a). I tillegg er det slik at mobiltelefonen og abonnementstjenesten kan identifiseres adskilt fra hverandre i tråd med vilkåret i IFRS 15.27(b) (basert på en vurdering av faktorene listet opp i IFRS 15.29).

Selskapet vurderer at opsjonen til å kjøpe ekstra ringeminutter eller tekstmeldinger ikke representerer en vesentlig rettighet som kunden ikke ville fått om den ikke hadde inngått kontrakten (IFRS 15.B41). Dette begrunnes med at prisen på ekstra ringeminutter og tekstmeldinger reflekterer frittstående salgspriser på disse tjenestene. Ettersom opsjonen til å kjøpe ekstra ringeminutter og tekstmeldinger ikke representerer en vesentlig rettighet, fastslår selskapet at det ikke er en leveringsforpliktelse under kontrakten. Som en følge av dette allokeres ingen del av transaksjonsprisen til opsjonen til å kjøpe ekstra ringeminutter eller tekstmeldinger. Selskapet inntektsfører eventuelle ekstra ringeminutter eller tekstmeldinger dersom og når selskapet leverer disse tjenestene.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 50.

7.3.3 Fastsettelse av transaksjonsprisen

Transaksjonsprisen representerer vederlaget som selskapet forventer å være berettiget til i bytte mot overføring av avtalte varer eller tjenester til en kunde, bortsett fra beløp som mottas på vegne av tredjeparter. Ved fastsettelse av transaksjonsprisen må selskapet vurdere vilkårene i kontrakten i tillegg til selskapets vanlige forretningspraksis. Transaksjonsprisen påvirkes av flere forhold, herunder vederlagets art, tidspunkt for overføring, og eventuelle variable elementer. IFRS 15 angir konkret at følgende elementer skal tas hensyn til ved fastsettelsen av transaksjonsprisen (IFRS 15.48):

- Variabelt vederlag, samt begrensningen av dette
- Vesentlige finansieringselementer
- Ikke-kontant vederlag
- Vederlag som overføres til kunden

Transaksjonsprisen er ment å reflektere selskapets rettigheter i kontrakten i dens nåværende form. Det skal således ikke tas hensyn til eventuelle forventninger om kontraktendringer som vil medføre ytterligere leveranser. Eventuelle beløp som inndrives på vegne av tredjeparter, som f.eks. skatter og avgifter som inndrives på vegne av offentlige myndigheter, skal ikke tas med. Et selskap skal heller ikke ta hensyn til eventuell kredittrisiko. Kredittrisiko hensyntas ved vurderingen av tap på fordring eller kontraktseiendel i henhold til IFRS 9 og reflekteres som en kostnad, ikke som inntektsreduksjon. I situasjoner hvor prisen er fast og selskapet mottar vederlaget samtidig med overføringen av varer og tjenester til kunden, kan transaksjonsprisen fastsettes relativt enkelt. I andre tilfeller kan dette være en mer kompleks oppgave.

Dette kan blant annet være tilfellet i situasjoner hvor vederlaget inkluderer variable elementer, når betalingen mottas på et annet tidspunkt enn overføringen av varer og tjenester, og når vederlaget som mottas er i annet enn penger.

Variabelt vederlag

Kategorier av variabelt vederlag

Dersom vederlaget omfatter et variabelt element, skal selskapet estimere beløpet som det forventer å være berettiget til. Begrepet variabelt vederlag har et bredt innhold under IFRS 15, og omfatter blant annet ulike former for rabatter, refusjoner, kreditter, prisavslag, incentivordninger, prestasjonsavhengige bonuser og gebyrer. Det forventede vederlaget kan også variere som følge av at det er betinget og således knyttet opp mot at en eller flere hendelser inntreffer, eller ikke inntreffer. Et eksempel på variabelt vederlag er salg av et produkt med en returrettighet. Et annet eksempel er milepælbonuser til kunder.

Det er ikke krav om at det variable elementet fremgår eksplisitt i kontrakten. Ifølge IFRS 15 er et vederlag også variabelt dersom kunden har en berettiget forventning som har oppstått som følge av selskapets ordinære forretningspraksis, publiserte prosedyrer, eller andre uttalelser om at selskapet vil akseptere et vederlag som er lavere enn den angitte prisen. Altså kan et vederlag anses som variabelt dersom det er forventet at selskapet vil gi et prisavslag. Et vederlag kan videre også være variabelt dersom andre forhold indikerer at selskapet allerede på det tidspunkt kontrakten inngås har til hensikt å gi et avslag i prisen.

IFRS IC fattet i september 2019 en agendabeslutning som omhandler flyselskapers plikt til å betale kompensasjon til passasjerer ved forsinkede eller innstilte flyavganger, som ikke fremgår av selve vilkårene mellom flyselskapet og kunden, men i stedet følger av lovgivning. Agendabeslutningen klargjør at denne kompensasjonen inngår i fastsettelsen vederlaget selskapet forventer å være berettiget til, og siden kompensasjonen vil være betinget av om den enkelte flyavgang kan gjennomføres som planlagt utgjør det derfor variabelt vederlag. Agendabeslutningen illustrerer dermed flere viktige aspekter ved variabelt vederlag, som at det variable vederlaget ikke trenger å fremgå av kontrakten (hvor vederlaget kan fremstå som fast) men i stedet kan følge av lovgivning, og at variabelt vederlag ikke bare omfatter bonuser eller andre vederlagstyper som *øker* inntektene, om også omfatter gebyrer eller kompensasjoner som *reduserer* inntektene.

Metoder for estimering av variabelt vederlag

Dersom en kundekontrakt inneholder et variabelt vederlag, skal det variable elementet estimeres. IFRS 15 angir i denne sammenhengen to alternative tilnærminger. Den

ene måten å estimere et variabelt vederlag er å anvende en forventningsverdimodell hvor det variable vederlaget beregnes som summen av sannsynlighetsvektede beløp for ulike utfall. Den andre metoden er å estimere det variable vederlaget basert på det mest sannsynlige utfallet. Selskapet skal ta i bruk den metoden som gir det beste uttrykket for vederlaget som selskapet vil motta, og det er ikke anledning til å velge fritt mellom de to tilnærmingene. På generelt grunnlag kan det likevel sies at en forventningsverdidbasert metode vil være best egnet hvis man står overfor et stort antall utfall, og at en metode basert på det mest sannsynlige utfallet vil være best egnet til å estimere variable vederlag ved få utfall. Uavhengig av hvilken metode som velges, skal den anvendes konsistent, både over en kontrakts løpetid og for like typer variabelt vederlag på tvers av kontrakter. Selskapet må vurdere all tilgjengelig informasjon og identifisere mulige utfall. Denne informasjonen skal være den samme som selskapet benytter i anbudsprosesser og som et ledd i prisingen av kontrakten.

Teorieksempel 7.7: Forventningsverdimodellen

Et selskap utvikler nettsider for kunder. Det mottar et fast honorar samt et variabelt honorar som består av en bonus basert på tidspunkt for ferdigstilling av nettsidene. Basert på selskapets erfaringer fra tidligere leveranser, kan det sette opp følgende sannsynligheter for oppnåelse av bonus:

Bonusbeløp	Sannsynlighet
0	15 %
50 000	40 %
100 000	45 %

Selskapet vurderer at forventningsverdimodellen er den modellen som reflekterer beløpet selskapet har krav på best, fordi selskapet har mange kontrakter som har tilsvarende karakteristika som den nye kontrakten. Under forventningsverdimodellen estimerer selskapet variabelt vederlag til NOK 65 000 $[(0 \times 15\%) + (50\,000 \times 40\%) + (100\,000 \times 45\%)]$.

Praksiseksempel 7.1 Regnskapsføring av variabelt vederlag

Crayon ASA opplyste i sitt årsregnskap for 2022 om prinsippet for regnskapsføring av variabelt vederlag i kundekontrakter. Selskapet beskrev i noten hva som skaper variabiliteten i vederlaget, hvilken metode for estimering av det variable vederlaget ved fastsettelsen av transaksjonsprisen det benytter og at begrensingsmekanismen kommer til anvendelse.

Variable consideration

For several of our contracts, primarily related to multiple-periods agreements, the consideration promised in the contract related to following years include variable consideration related to changes in such as volume, price, exchange rates and incentives. Variable consideration is estimated based on the sum of probability-weighted amounts or the single most likely outcome, depending on which method better predicts the amount of consideration, and is consistently applied throughout the contract. Variable consideration is only considered to the extent that it is highly probable that a significant reversal in the amount of cumulative revenue recognized will not occur when the uncertainty associated with the variable consideration is subsequently resolved.

Kilde: Crayon ASA 2022, utdrag fra note 2.3.

Begrensning med hensyn til innregning av variabelt vederlag

Etter at selskapet har estimert det variable vederlaget, må det ta stilling til om begrensningsmekanismen for innregning av variabelt vederlag kommer til anvendelse. Denne mekanismen er ment å forhindre at inntekt innregnes før det er tilstrekkelig sikkert at selskapet mottar vederlaget.

For å kunne inkludere et variabelt element i estimatet på transaksjonsprisen må selskapet dokumentere at det er *svært sannsynlig* at en *betydelig* reversering av samlede innregnede driftsinntekter fra kontrakten ikke vil forekomme i etterfølgende perioder. Begrensningsmekanismen inkorporerer således både sannsynligheten for manglende betaling og størrelsen på en eventuell reversering. Hvorvidt en eventuell reversering er *betydelig* eller ei skal måles i forhold til det totale vederlaget i kontrakten, og ikke bare i forhold til det variable elementet.

Fordi denne begrensingsregelen hviler på udefinerte skjønsmessige størrelser, kan det være utfordrende å bruke den i praksis. «Svært sannsynlig» er åpenbart mer sannsynlig enn den definerte sannsynlighetsstørrelsen «mer sannsynlig enn ikke», og mindre sannsynlig en «tilnærmet sikkert». IASB har imidlertid listet noen faktorer som kan øke sannsynligheten for eller omfanget av en reversering, og som dermed påvirker anvendelsen av begrensingsregelen (IFRS 15.57):

- Vederlaget er svært følsomt for faktorer som ligger utenfor foretakets innflytelse. Disse faktorene kan omfatte markedsvolatilitet, tredjeparters vurderinger eller handlinger, værforhold og høy risiko for at den avtalte varen eller tjenesten er ukurant.
- Usikkerheten knyttet til vederlaget forventes ikke å opphøre på lenge.
- Foretakets erfaringer med (eller annen dokumentasjon om) lignende typer kontrakter er begrenset, eller disse erfaringene (eller denne andre dokumentasjonen) har begrenset prognoseverdi.
- Foretaket har som praksis å tilby et bredt spekter av prisreduksjoner eller å endre betalingsvilkårene og -betingelsene for lignende kontrakter under lignende omstendigheter.
- Kontrakten har et stort antall og et bredt spekter av mulige vederlag.

Teorieksempel 7.8: Milepælbonus til kunde - rabatt basert på salgsvolum

Et selskap inngår 1. januar 2023 en kontrakt med en kunde om salg av Produkt A for NOK 100 per enhet. Dersom kunden kjøper mer enn 1 000 enheter av Produkt A innenfor kalenderåret, angir kontrakten at prisen skal reduseres retrospektivt til NOK 90 per enhet. Altså er vederlaget i kontrakten variabelt.

Estimering av variabelt vederlag

I første kvartal, altså per 31. mars 2023, er det blitt solgt 75 enheter til kunden. Selskapet estimerer følgelig at det er liten sannsynlighet for at kunden kommer til å kjøpe mer enn 1 000 enheter i løpet av 2023.

Begrensning med hensyn til innregning av variabelt vederlag

Selskapet vurderer kravene i IFRS 15.56-58 som omhandler begrensninger knyttet til å innregne det variable vederlaget. Selskapet har god erfaring med dette produktet og med kjøpemønsteret. Dermed konkluderer selskapet med at det er svært sannsynlig at en vesentlig reversering av innregnet driftsinntekt (altså 100 per enhet) ikke vil forekomme i etterfølgende perioder. Selskapet inntektsfører derfor en inntekt på NOK 7 500 (75 enheter x NOK 100 per enhet) for første kvartal, 31. mars 2023.

Endring i estimat

I mai 2023 kjøper kunden et nytt selskap. Dette resulterer i at kunden kjøper ytterligere 500 enheter av Produkt A i andre kvartal. Basert på denne nye informasjonen, vurderer selskapet at kunden kommer til å kjøpe flere enn 1 000 enheter i 2023. Resultatet blir at forventet enhetspris ikke lenger er NOK 100, men NOK 90, som må legges til grunn retrospektivt. Selskapet inntektsfører dermed NOK 44 250 i andre kvartal. Dette beløpet er kalkulert ved å ta salget i andre kvartal (500 enheter x NOK 90) og trekke fra NOK 750 (75 enheter x NOK 10) som reflekterer for mye inntektsført i første kvartal.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 24.

Returrettigheter

Et selskap kan levere et produkt til sine kunder sammen med en rett til å returnere det. Selskapet er under slike omstendigheter forpliktet til å returnere vederlaget helt eller delvis, eller eventuelt overføre et annet produkt i bytte mot det som returneres. IFRS 15 slår fast at en returrettighet ikke representerer en separat leveringsforpliktelse (IFRS 15.B22). I stedet sier standarden at selskapet i tilfeller hvor det selger varer med returrettigheter, selger et usikkert antall produkter. Selskapet kan derfor frem til returrettigheten utgår, ikke innregne inntekter fra salg som det ikke blir noe av fordi produktene returneres. Rent praktisk reflekteres salgsusikkerheten i transaksjonsprisen. Potensielle returer anses med andre ord å utgjøre et variabelt element i transaksjonsprisen, og selskapet må følgelig ta stilling til antall produkter som forventes returnert.

Selskapet skal i henhold til IFRS 15 innregne forventede returer som en forpliktelse. Denne representerer selskapets plikt til å returnere kundens vederlag. Dersom begrensingsregelen for variabelt vederlag medfører at en komponent av variabelt vederlag ikke inkluderes i transaksjonsprisen, kan dette medføre at denne komponenten ikke tas til inntekt før usikkerheten som medfører variabiliteten, opphører. Den innregnede forpliktelsen skal vurderes ved utgangen av hver rapporteringsperiode, slik at forpliktelsen reflekterer det oppdaterte

estimatet på forventede returer. En ny vurdering kan resultere i justering av periodens salgsinntekt.

Samtidig skal selskapet også innregne en separat eiendel som representerer selskapets rett til å motta returnerte produkter, med en tilsvarende justering av kostnad solgte varer. Denne eiendelen skal måles på grunnlag av produktets tidligere balanseførte verdi, men skal justeres for forventede kostnader ved returen, herunder nødvendige reparasjoner. På samme måte som for returforpliktelsen skal eiendelen vurderes ved hver periodeslutt. Balanseført verdi på eiendelen kan ikke overstige virkelig verdi. Returforpliktelsen skal for øvrig presenteres adskilt fra den korresponderende eiendelen (bruttoføring).

Teorieksempel 7.9: Returrettigheter

Et selskap inngår 100 kontrakter med ulike kunder. Hver kontrakt omfatter salg av et produkt for NOK 100 (100 produkter x NOK 100 = NOK 10 000 i totalt vederlag). Penger blir mottatt når kontrollen over produktet er overført til kunden. Selskapets forretningspraksis er å tillate at kunden kan returnere et ubrukt produkt innen 30 dager. Selskapets enhetskostnader er NOK 60.

Selskapet anvender kravene i IFRS 15 på porteføljen med 100 kontrakter da det er rimelig å anta, i samsvar med IFRS 15.4, at effekten av å vurdere disse 100 kontraktene under ett, ikke vil påvirke regnskapet i vesentlig grad sammenlignet med å vurdere hver kontrakt for seg.

Da kunden har mulighet til å returnere produktet, anses vederlaget som variabelt. For å estimere det forventede variable vederlaget, velger selskapet å benytte seg av forventningsverdimodellen (IFRS 15.53 (a)). Ved å benytte denne metoden, estimerer selskapet at 97 enheter forventes ikke å bli returnert.

Selskapet må også vurdere kravene i IFRS 15.56–58 for å se om det foreligger noen begrensinger i adgangen til å innregne det variable vederlaget, eller om hele beløpet på NOK 9 700 (NOK 100 x 97 enheter) kan inkluderes i transaksjonsprisen. Selskapet kommer frem til at det kan inkludere det variable vederlaget i transaksjonsprisen, selv om antall returer er utenfor selskapets kontroll. Dette fordi selskapet har omfattende erfaring med antall returer og kundegruppen. Samtidig vil også usikkerheten bli løst innenfor en kort tidsperiode (30 dagers returperiode). Dermed vurderer selskapet at det er svært sannsynlig at en vesentlig reversering av innregnet inntekt ikke vil forekomme i etterfølgende perioder.

Videre estimerer selskapet at kostnaden ved å gjenopprette produktene er uvesentlig og at produktene kan bli solgt med fortjeneste.

Ved overføring av kontroll av de 100 produktene, inntektsfører ikke selskapet vederlaget for de tre produktene som forventes returnert. I samsvar med IFRS 15.55 og B21 regnskapsføres følgende:

- a. Driftsinntekt på NOK 9 700 (NOK 100 x 97 produkter som ikke forventes returnert)
- b. En returforpliktelse på NOK 300 (NOK 100 x 3 produkter som forventes returnert)
- c. En eiendel på NOK 180 (NOK 60 x 3 produkter som selskapet har krav på fra kundene som returnerer)

Vesentlige finansieringselementer

I tilfeller hvor et selskap har mottatt et forskudd eller hvor kunden betaler på etter-skudd, inneholder transaksjonen et finansieringselement. IFRS 15 angir at det ved fastsettelsen av transaksjonsprisen skal justeres for eventuelle vesentlige finansieringselementer. Dette medfører da at transaksjonsprisen tar hensyn til tidsverdien av penger, og at oppløsningseffekten vises som renteinntekter eller -kostnader. Et vesentlig finansieringselement kan være uttrykkelig angitt i kontrakten, eller følge implisitt av de avtalte betalingsvilkårene. Diskonteringsrenten som skal anvendes er den samme som ville blitt lagt til grunn dersom selskapet hadde inngått en separat finansieringstransaksjon med kunden. Renten skal reflektere kredittverdigheten til motparten, og det er ikke adgang til ukritisk å anvende en kontraktsfestet rente mellom partene. Diskonteringsrenten skal ikke oppdateres i etterfølgende perioder.

I resultatregnskapet skal finansieringskomponenten presenteres separat fra innregnet driftsinntekt. Det innebærer at selskapet ved oppfyllelsen av en leveringsforpliktelse innregner nåverdien av vederlaget som driftsinntekt. Finansieringskomponenten innregnes som en renteinntekt (rentekostnad når kunden betaler på forskudd) over finansieringsperioden, ved bruk av effektiv rentes metode etter IFRS 9. Renteinntekter kan kun presenteres som driftsinntekt i tilfeller hvor renteinntekt representerer inntekter fra selskapets ordinære virksomhet, som for eksempel for en bank eller andre kredittinstitusjoner.

Standarden angir enkelte unntak fra det overstående. Selskaper kan for eksempel se bort fra finansieringskomponenten dersom perioden mellom betalingstidspunktet og overføringen av varer og tjenester ikke overstiger ett år.

Det fremgår ikke direkte av standarden om effektene av en finansieringskomponent kun skal allokere til leveringsforpliktelser som den er direkte relatert til. Det kan være grunnlag for en slik allokering med henblikk til unntaksreglene for allokering av variabelt vederlag. Selskapet må imidlertid gjøre en konkret vurdering av hvordan mottatt vederlag skal allokere på de ulike leveringsforpliktelsene i kontrakten.

Selskaper skal se bort fra finansieringskomponenten dersom denne ikke er vesentlig i forhold til kontrakten som helhet. Slike vurderinger vil i stor grad være basert på skjønn, og selskapet skal ta hensyn til alle relevante fakta og omstendigheter.

I de tilfeller kunden betaler for varene eller tjenestene på forhånd, og selv avgjør tidspunktet for overføring av varene eller tjenestene, vil normalt kontrakten ikke anses å inneholde et vesentlig finansieringselement. Det samme vil være tilfellet dersom en vesentlig del av vederlaget er variabelt og påvirkes av om en fremti-

dig hendelse som hverken kunden eller selskapet har kontroll over, inntreffer eller ikke. Det kan også tenkes at forskjellen mellom det avtalte vederlaget og kontantsalgsprisen oppstår av andre årsaker enn finansiering. For eksempel kan kontrakten åpne for å holde tilbake betaling i tilfeller selskapet eller kunden ikke oppfyller sin del av avtalen. Slike tilfeller vil normalt ikke representere et vesentlig finansieringselement.

Fastsettelsen av diskonteringsrenten kan by på enkelte utfordringer, da de aller fleste selskaper ikke vil ha erfaring med prising av frittstående finansieringstransaksjoner. Imidlertid gjør mange selskaper en eller annen form for kredittvurdering før det inkluderer finansieringskomponenter i salgstransaksjoner, hvilket innebærer at de normalt har noe informasjon om kundens kredittverdighet.

Ikke-kontant vederlag

Betaling fra kunden kan – i tillegg til kontanter – også skje i form av andre varer eller tjenester, eller andre ikke-kontante størrelser. Når et selskap mottar eller forventer å motta oppgjør i noe annet enn penger, skal selskapet estimere den virkelige verdien av vederlaget i henhold til IFRS 13. Standarden er imidlertid ikke tydelig på når den virkelige verdien skal måles, og selskapet må derfor utøve skjønn for å vurdere hvilket måletidspunkt som er best egnet. Dersom den virkelige verdien ikke kan beregnes på en pålitelig måte, skal den fastsettes indirekte med henvisning til den frittstående salgsprisen for varene eller tjenestene som selskapet leverer som motytelse for vederlaget. Eventuelle variable elementer vurderes i samsvar med det som er beskrevet ovenfor.

Vederlag som skal betales til kunder

Vederlag som skal betales til kunder omfatter alle beløp som et selskap betaler, eller forventer å betale, til kunder eller eventuelle sluttkunder som kjøper varer fra selskapets kunder. Dette omfatter kontanter så vel som kreditter og kuponger som kan avregnes mot beløp som kunden skylder selskapet. Andre eksempler på slike vederlag er gratis produkter og gavekort til sluttkunder. Løftet om å overføre et vederlag til kunden eller andre parter trenger ikke å fremkomme eksplisitt i kontrakten og kan således være implisitt.

Den regnskapsmessige behandlingen av vederlaget til kunden avhenger av om det er betaling for en særskilt vare eller tjeneste. Som hovedregel skal vederlag som skal betales til kunder regnskapsføres som en reduksjon av transaksjonsprisen. Dersom vederlaget er for anskaffelsen av en særskilt vare eller tjeneste fra kunden, skal transaksjonen regnskapsføres på samme måte som ordinære anskaffelser. Hvis vederlaget overstiger den virkelige verdien av den særskilte varen eller tjenesten,

skal den overskytende delen av vederlaget likevel regnskapsføres som en reduksjon av transaksjonsprisen.

Ikke-refunderbare forskudd

I enkelte tilfeller kan selskapet motta betalinger fra kunder før det leverer de kontraktsfestede varene eller tjenestene. Slike forskuddsbetalinger relaterer seg vanligvis til initiering, aktivering eller oppsett av en vare som skal benyttes eller en tjeneste som skal leveres i fremtiden, men kan også betales for å få rett til å benytte et anlegg eller en spesifikk vare eller tjeneste. I mange tilfeller vil slike forskuddsbetalinger ikke være refunderbare. Eksempler på dette er engangsgebyrer for mange typer tjenester, som eksempelvis medlemskap og abonnemener.

I mange tilfeller representerer ikke-refunderbare gebyrer en forskuddsbetaling for varer eller tjenester som skal leveres i fremtiden. I tillegg kan en forskuddsbetaling være en indikasjon på at det foreligger en fornyelsesopsjon for fremtidige varer og tjenester til en redusert pris (for eksempel dersom kunden kan fornye ordningen uten å måtte betale en tilsvarende forskuddsbetaling).

7.3.4 Allokering av transaksjonsprisen på separate leveringsforpliktelser

Et selskaps leveringsforpliktelser anses som oppfylt når selskapet overfører varer og tjenester til kunden. Dersom disse overføres til kunden samtidig oppstår ingen praktiske utfordringer knyttet til periodisering av inntekt. Verdien av leveringsforpliktelsene etter overføringen vil da være null, og endringen som vil være lik den totale transaksjonsprisen, skal inntektsføres. I mange tilfeller overfører selskapet imidlertid varer og tjenester på ulike tidspunkt, slik at noen av leveringsforpliktelsene i en kundekontrakt oppfylles, mens andre eksisterer ved utgangen av rapporteringsperioden. Det må således identifiseres en måte å allokere transaksjonsprisen på de ulike leveringsforpliktelsene på, slik at inntekten gis en tilpasset periodiseringsprofil. Utgangspunktet i IFRS 15 er at transaksjonsprisen skal allokere til de ulike leveringsforpliktelsene basert på deres relative frittstående salgspriser, men fra dette gis enkelte unntak. Formålet med allokeringen er å allokere transaksjonsprisen på hver leveringsforpliktelse med et beløp som gjenspeiler vederlaget foretaket forventer å være berettiget til i bytte mot overføringen av varer eller tjenester.

Estimering av frittstående salgspriser

For å kunne allokere transaksjonsprisen til separate leveringsforpliktelser må selskapet fastsette sine frittstående salgspriser. IFRS 15 angir at dette er prisen selskapet ville solgt en vare eller tjeneste for separat til en kunde (IFRS 15.77).

Standarden indikerer således at den observerbare prisen til en vare eller tjeneste som selges separat, gir det beste grunnlaget for å vurdere hva den frittstående salgsprisen ville vært. Imidlertid vil en frittstående salgspris i mange tilfeller ikke kunne observeres. I slike tilfeller må selskapet anvende estimerer som er basert på annen tilgjengelig informasjon. Estimater skal fastsettes på tidspunktet for kontraktsinngåelse, skal ikke oppdateres i etterfølgende perioder.

Ved estimering av frittstående salgspriser skal selskapet vurdere all praktisk tilgjengelig informasjon og ta hensyn til selskaps- og markedsspesifikke forhold og informasjon om kundene. Dette er et relativt omfattende krav, og innebærer at selskapet må vurdere informasjonen fra en rekke informasjonskilder. Selskapet skal i størst mulig grad benytte observerbare størrelser, og estimeringsmetodene skal anvendes konsistent i tilsvarende situasjoner. I tilfeller hvor estimatet på frittstående salgspriser i liten grad baserer seg på observerbare data, må selskapet sørge for å ha tilstrekkelig dokumentasjon av faktorer som er vurdert ved fastsettelsen av salgsprisene.

Når et selskap har fastsatt den frittstående salgsprisen for de separate leveringsforpliktelsene i en kontrakt, skal selskapet allokere transaksjonsprisen til disse basert på den relative frittstående salgsprisen til hver enkelt leveringsforpliktelse.

Mulige estimeringsmetoder

IFRS 15 diskuterer ulike metoder for estimering av frittstående salgspriser, men angir at også andre metoder kan være aktuelle (IFRS 15.79). De omtalte metodene beskrives i det følgende:

- *Tilpasset markedsvurdering:* Denne tilnærmingen innebærer at selskapet evaluerer det markedet hvor det vanligvis selger varer og tjenester, og estimerer den prisen som kunder i markedet vil være villige til å betale for de aktuelle varene og tjenestene. Tilnærmingen er primært basert på eksterne faktorer, og kan for eksempel innebære at man refererer til priser fra selskapets konkurrenter og justerer disse for selskapets egne kostnader og marginer. Følgelig er denne tilnærmingen best når selskapet har solgt en vare eller tjeneste i en viss periode, slik at man har informasjon om markedsmessige forhold.
- *Forventet kost pluss margin:* Denne tilnærmingen er primært basert på interne faktorer (selskapets kostnadsbase), men har også en ekstern komponent i form av selskapets margin som i denne sammenhengen representerer den faktiske marginen selskapet hadde vært i stand til å oppnå, og ikke en ønsket margin. Da man ofte ikke har informasjon om den faktiske marginen på varen eller tjenesten, kan selskapet eventuelt benytte marginen som oppnås for lignende varer og tjenester, justert for eventuelle produktspesifikke forhold.

- *Residualmetoden:* Unntaksvis kan man i tilfeller hvor den frittstående salgsprisen til en leveringsforpliktelse er særlig variabel eller usikker, også anvende en residualmetode. Det innebærer at andelen av transaksjonsprisen som allokeres til en spesifikk leveringsforpliktelse, er det som er igjen etter allokering til de øvrige forpliktelsene.

I mange tilfeller må selskaper anvende en kombinasjon av disse tre metodene (eller andre metoder) for å kunne estimere en frittstående salgspris. Uavhengig av hvilken metode som benyttes må selskapet foreta en overordnet vurdering av hvorvidt den endelige allokeringen av transaksjonsprisen er konsistent med intensjonen om å allokere transaksjonsprisen på grunnlag av frittstående salgspriser.

Praksiseksempel 7.2 Allokering av vederlag til leveringsforpliktelser

Kitron ASA beskrev i sitt årsregnskap for 2022 at det i enkelte av sine kontrakter har flere leveringsforpliktelser, og forklarte hvordan det allokerte transaksjonsprisen til disse, nærmere bestemt at det benytter en kost-pluss-metode for å estimere frittstående salgspriser i de tilfellene hvor slike priser ikke er direkte observerbare.

Some contracts include multiple deliverables, such as test development, engineering change orders and production. These are accounted for as separate performance obligations. In this case, the transaction price will be allocated to each performance obligation based on the standalone selling prices. Where these are not directly observable, they are estimated based on expected cost-plus margin. In fixed-price contracts, the customer pays the fixed unit amount based on a payment schedule. If the goods/services rendered by the group exceed the payment, a contract asset is recognized. If the payments exceed the services rendered, a contract liability is recognized.

Kilde: Kitron ASA 2022, utdrag fra note 2.

Forutsetningen i standarden er at selskapet i de aller fleste tilfeller vil være i stand til å estimere frittstående salgspriser, men dette kan være vanskelig for varer eller tjenester som ikke selges separat av selskapet eller av andre.

Teorieksempel 7.10: Allokering av transaksjonspris til ulike leveringsforpliktelser

Et selskap inngår en kontrakt om å selge produkt A, B og C mot et vederlag på 100. Leveringsforpliktelsene for hvert av produktene oppfylles på ulike tidspunkt. Selskapet selger vanligvis produkt A separat, og det har derfor en observerbar frittstående salgspris. Salgsprisen er ikke observerbar for produkt B og C, og må følgelig estimeres.

Estimatet gjøres på grunnlag av en tilpasset markedsvurdering for produkt B og forventet kost pluss margin for produkt C. I disse vurderingene benytter selskapet observerbar informasjon i størst mulig grad. Vi får da følgende:

Produkt	Frittstående salgspris	Estimeringsmetode
Produkt A	50	Direkte observerbar
Produkt B	25	Tilpasset markedsvurdering
Produkt C	75	Forventet kost pluss margin
Sum	150	

Kunden mottar altså en rabatt for å kjøpe sammensetningen av varer og tjenester, fordi summen av de frittstående salgsprisene (150) overstiger vederlaget som kunden betaler (100). Selskapet vurderer om det har observerbar informasjon om hvorvidt rabatten på 50 relaterer seg til spesifikke leveringsforpliktelser, og konkluderer med at dette ikke er tilfellet. Rabatten allokeres derfor proporsjonalt til produkt A, B og C, og allokeringen av transaksjonsprisen blir som følger:

Produkt	Allokert transaksjonspris
Produkt A	$(50/150) \times 100 = 33$
Produkt B	$(25/150) \times 100 = 17$
Produkt C	$(75/150) \times 100 = 50$
Sum	100

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 33.

Oppdatering av estimater

IFRS 15 omtaler ikke spesifikt hvor hyppig estimater på frittstående salgspriser skal oppdateres. Imidlertid angis det at det må gjøres et estimat for hver enkelt transaksjon, hvilket i praksis medfører at selskapene må oppdatere sine estimater løpende ved inngåelsen av nye kundekontrakter. Det er en rimelig antakelse at selskapene selv vil være i stand til å fastslå hvor ofte estimatene må oppdateres ut fra de forholdene som gjelder for virksomheten. For å sikre at endrede omstendigheter reflekteres i estimatene må selskapene trolig gjennomføre oppdateringer med jevne mellomrom, for eksempel månedlig, kvartalsvis, eller halvårlig. Hyppigheten av oppdateringen bør være basert på fakta og omstendighetene rundt leveringsforpliktelsen som estimatet er gjort for. Selv om estimatet oppdateres, skal metoden som ligger til grunn for estimeringen være den samme.

Allokering av variabelt vederlag

Standarden gir to unntak fra hovedregelen om at transaksjonsprisen skal allokeres til de ulike leveringsforpliktelsene basert på de underliggende frittstående salgsprisene. Det første unntaket gjelder variabelt vederlag, og angir at variabelt vederlag skal allokeres til spesifikke deler av en kontrakt, gitt at begge følgende kriterier er oppfylt (IFRS 15.85):

- Villkårene for det variable vederlaget gjelder spesifikt selskapets innsats for å oppfylle en leveringsforpliktelse eller overføre en særskilt vare eller tjeneste, og
- Allokering av det variable vederlaget i sin helhet på leveringsforpliktelsen eller den særskilte varen eller tjenesten er i samsvar med formålet omtalt i kapittel 7.3.4 ovenfor når det tas hensyn til alle leveringsforpliktelsene og betalingsvilkårene i kontrakten.

Hensikten med unntaksbestemmelsen er å forhindre at transaksjonsprisen allokeres på en måte som ikke reflekterer de underliggende økonomiske realitetene. Standarden tillater at unntaksbestemmelsen anvendes på én enkelt leveringsforpliktelse, en kombinasjon av leveringsforpliktelser eller en særskilt vare eller tjeneste som inngår i en serie varer eller tjenester av særskilt karakter. Det er imidlertid viktig å ta med seg at unntaksregelen ikke representerer en valgadgang. Videre må etterfølgende endringer i det variable vederlaget allokeres konsistent.

Teorieksempel 7.11: Allokering av variabelt vederlag til én leveringsforpliktelse

Et selskap inngår en kontrakt med en kunde, og kontrakten omfatter to lisenser for bruk av intellektuell eiendom, lisens X og lisens Y. Selskapet anser de to lisensene for å være to separate leveringsforpliktelser som begge oppfylles på et bestemt tidspunkt. De frittstående salgsprisene er 800 for lisens X og 1 000 for lisens Y.

Den kontraktsfestede prisen for lisens X er et fast beløp på 800. Vederlaget for lisens Y er royalty som fastsettes til tre prosent av kundens fremtidige salg av produkter hvor lisens Y anvendes. Selskapet estimerer med utgangspunkt i IFRS 15.53 at salgsbaserte royaltynntekter (det variable elementet) utgjør 1 000. For å allokere transaksjonsprisen vurderer selskapet kriteriene i IFRS 15.85 og kommer frem til at det variable vederlaget utelukkende skal allokeres til lisens Y. Selskapet konkluderer med at kriteriene i IFRS 15.85 er oppfylt basert på følgende to vurderinger:

1. Det variable elementet relaterer seg spesifikt til utfallet av leveringsforpliktelsen om å overføre lisens Y
2. Allokering av forventede royaltynntekter på 1 000 i sin helhet til lisens Y er konsistent med den overordnede allokeringsmålsettingen i IFRS 15.73. Dette fordi selskapets estimat på salgsbaserte royaltynntekter på 1 000 tilsvarer den frittstående salgsprisen til lisens Y, og det faste vederlaget på 800 tilsvarer den frittstående salgsprisen til lisens X. I henhold til IFRS 15.86 allokeres 800 til lisens X, da allokering av hele eller deler av det faste elementet i tillegg til hele det variable elementet til lisens Y, etter en samlet vurdering av de to lisensene, ikke ville vært i overensstemmelse med den overordnede allokeringsmålsettingen i IFRS 15.73

Selskapet overfører lisens Y ved inngåelsen av kontrakten. Lisens X overføres en måned senere. Selskapet innregner ingen inntekt ved overføring av lisens Y. Dette skjer med utgangspunkt i IFRS 15. B63 først når det etterfølgende salget skjer. Ved overføringen av lisens X innregnes 800 som inntekt.

Teorieksempel 7.12: Allokering av variabelt vederlag på grunnlag av frittstående salg priser

Samme innledning som i teorieksempel 7.11, første avsnitt.

Prisen i kontrakten er nå et fast beløp på 300 for lisens X, og for lisens Y er prisen fem prosent av kundens fremtidige salg av produkter hvor lisens Y anvendes. Selskapet estimerer med utgangspunkt i IFRS 15.53 at salgsbaserte royaltyinntekter (det variable elementet) utgjør 1 500. For å allokere transaksjonsprisen vurderer selskapet kriteriene i IFRS 15.85, og konkluderer med at en allokering av de variable betalingene til lisens Y ikke vil være konsistent med den overordnede allokeringsmålsettingen i IFRS 15.73, til tross for at de variable inntektene utelukkende relaterer seg til utfallet av leveringsforpliktelsen for lisens Y.

Selskapet begrunner dette med at en allokering av 300 til lisens X og 1 500 til lisens Y ikke reflekterer en rimelig allokering av transaksjonsprisen i lys av lisensenes respektive frittstående salg priser på henholdsvis 800 og 1 000. Transaksjonsprisen allokeres i stedet i tråd med de generelle allokeringss prinsippene i IFRS 15.76-80. Allokeringen blir dermed som følger:

Lisens	Allokering av fast vederlag	Allokering av variabelt vederlag
X	$300 \times 800 / (800 + 1\,000) = 133$	$1\,500 \times 800 / (800 + 1\,000) = 667$
Y	$300 \times 1\,000 / (800 + 1\,000) = 167$	$1\,500 \times 1\,000 / (800 + 1\,000) = 833$
Sum	300	1500

Selskapet overfører lisens Y ved inngåelsen av kontrakten. På dette tidspunktet innregner selskapet en inntekt på 167, som er den faste komponenten av transaksjonsprisen som er allokert til lisens Y. Ingen del av de salgsbaserte royaltyinntektene tas til inntekt, da dette først skjer ved overføring av lisensen eller det etterfølgende salget, avhengig av hvilken hendelse som skjer sist.

Lisens X overføres tre måneder senere. På dette tidspunktet innregnes den faste komponenten av vederlaget som er allokert til lisens X, nemlig 133. Selskapet innregner med utgangspunkt i IFRS 15.B63 det variable vederlaget først når kundens etterfølgende salg av produktene som bruker lisens Y, skjer. I løpet av den første måneden er salgsbaserte royaltyinntekter på 200. Dette fordeles på de to lisensene som følger:

Lisens	Allokering av salgsbasert royalty
X	$200 \times 800 / (800 + 1\,000) = 89$
Y	$200 \times 1\,000 / (800 + 1\,000) = 111$
Sum	200

Vederlaget som allokeres til lisens Y tas på dette tidspunktet til inntekt. Vederlaget som allokere til lisens X kan imidlertid ikke inntektsføres, da lisensen fortsatt ikke er overført. Selskapet fører følgelig opp en kontraktsforpliktelse på 89 i påvente av at leveringsforpliktelsen oppfylles.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 35, case B.

Allokering av rabatter

Det andre unntaket fra allokeringss prinsippet gjelder enkelte rabatter. Når et selskap selger en sammensetning av varer eller tjenester, er salgspriisen ofte lavere enn summen av de frittstående salgspriisene til enkeltelementene. Ved en forde-

ling av transaksjonsprisen basert på disse vil rabattelementet normalt bli allokert proporsjonalt til de ulike leveringsforpliktelsene. Hvis en rabatt imidlertid ikke knytter seg til alle varene eller tjenestene i kontrakten skal den i stedet allokere til de varene eller tjenestene den faktisk knytter seg til, så fremt alle de nedenfor angitte kriteriene være oppfylt (IFRS 15.82):

- Selskapet selger til vanlig, på frittstående basis, hver vare eller tjeneste av særskilt karakter (eller en sammensetning av varer eller tjenester av særskilt karakter) i kontrakten
- Selskapet selger også til vanlig, på frittstående basis, en sammensetning (eller flere sammensetninger av disse varene eller tjenestene) med rabatt på de frittstående salgsprisene
- Rabatten som kan henføres til hver sammensetning av varer eller tjenester beskrevet i punktet ovenfor, er praktisk talt den samme som rabatten i kontrakten, og en analyse av varene eller tjenestene i hver sammensetning gir observerbar dokumentasjon på leveringsforpliktelsen (eller flere leveringsforpliktelser) som rabatten i kontrakten tilhører

Kriteriene ovenfor er tungt tilgjengelige, og det kan være vanskelig å forstå innholdet i dem. Essensen er at en rabatt skal allokere til spesifikke leveringsforpliktelser når selskapet klarer å fastsette at rabatten kun gjelder enkelte varer eller tjenester, og prisingen av disse utvalgte varene eller tjenestene er uavhengige av prisingen av øvrige varer eller tjenester. I disse situasjonene vil selskapet klare å skille ut en eller flere leveringsforpliktelser som rabatten skal allokere til.

Teorieksempel 7.13: Allokering av rabatter

Et selskap selger regelmessig produkt A, B og C på frittstående basis til frittstående salgspriser på henholdsvis 40, 55 og 45. I tillegg selger selskapet regelmessig også produkt B og C sammen for en salgspris på 60.

Selskapet inngår en kontrakt om å selge produkt A, B og C for 100. Leveringsforpliktelsene oppfylles på ulike tidspunkter. Kontrakten inneholder en rabatt på 40 som i utgangspunktet skulle blitt allokert proporsjonalt på de ulike leveringsforpliktelsene. Produkt B og C selges imidlertid vanligvis sammen til en pris på 60. Selskapet har derfor observerbare bevis på at rabatten i sin helhet skal allokere til disse. Fordelingen av transaksjonsprisen blir da som følger:

Produkt A	Frittstående salgspris	40
Produkt B	$60 \times 55 / (55 + 45) =$	33
Produkt C	$60 \times 45 / (55 + 45) =$	27
Sum		100

Endringer i transaksjonsprisen etter kontraktsinngåelsen

Endringer i den totale transaksjonsprisen, for eksempel som følge av estimat- eller kontraktsendringer, allokeres til de separate leveringsforpliktelsene på samme grunnlag som den opprinnelige allokeringen. Dette gjelder uavhengig av om allokeringen er basert på de frittstående salgsprisene, eller på grunnlag av ett av de to unntakene. Under normale omstendigheter skal de frittstående salgsprisene, som tidligere angitt, ikke oppdateres etter kontraktsinngåelsen. Dersom kontrakten blir endret, må reglene for regnskapsføring av kontraktsendringer i IFRS 15.18–21 følges. Avhengig av fakta og omstendigheter kan dette resultere i at de frittstående salgsprisene må oppdateres. En annen problemstilling oppstår når transaksjonsprisen endres for kontrakter som omfatter variable vederlag. Endringen i transaksjonsprisen kan i slike tilfeller gjelde leveringsforpliktelser som eksisterte før endringen. Ved slike endringer skal selskapet i tilfeller hvor endringen ikke har blitt vurdert som en separat kontrakt, anvende en av følgende tilnærminger (IFRS 15.90):

- Dersom endringen i transaksjonsprisen kan tilskrives et variabelt vederlag lovet for endringen, og den ble ansett å være en terminering av den eksisterende kontrakten og inngåelse av en ny kontrakt, skal selskapet allokere endringen i transaksjonsprisen til leveringsforpliktelsene som eksisterte før endringen
- I alle andre tilfeller skal endringen i transaksjonsprisen allokeres til leveringsforpliktelsene i den endrede kontrakten, altså de gjenværende leveringsforpliktelsene på tidspunktet for endringen

7.3.5 Inntektsføring ved oppfyllelsen av leveringsforpliktelser

Etter IFRS 15 skal selskapet bare innregne inntekter når leveringsforpliktelsene er oppfylt, dvs. når kontrollen over de kontraktsfestede varene eller tjenestene er overført til kunden. Kontroll er definert som muligheten til å styre bruken av en eiendel og få så godt som alle de gjenværende fordelene fra denne. Kontroll omfatter også muligheten til å forhindre andre fra å oppnå det samme. Overføring av kontroll kan skje på et bestemt tidspunkt eller over tid, og selskapene må ved inngåelsen av kundekontrakter ta stilling til dette for hver av de identifiserte leveringsforpliktelser.

Leveringsforpliktelser som overføres over tid

Et selskap kan under gitte omstendigheter overføre kontroll over en vare eller tjeneste over tid, og på den måten oppfylle en leveringsforpliktelse over tid. IFRS 15

angir tre kriterier som skal vurderes i denne sammenhengen, hvorav minst ett må tilfredsstilles for at kontroll av en vare eller tjeneste skal anses for å overføres over tid. Dersom selskapet ikke klarer å dokumentere at kontroll overføres over tid, overføres den på et bestemt tidspunkt. Kriteriene for vurdering av om kontroll overføres over tid, er gjengitt i figur 7.2.

Kontroll av en vare eller tjeneste overføres over tid dersom ett av de tre følgende kriteriene er oppfylt:			
1a.		2.	3a.
Kunden mottar og konsumerer løpende fordelene fra selskapets aktiviteter.		Selskapet skaper eller forbedrer en eiendel som kunden kontrollerer etter hvert som den skapes eller forbedres.	Selskapets aktiviteter skaper en eiendel som ikke har en alternativ bruk, og
1b.	Se bort fra eventuelle kontraktmessige eller praktiske hindringer for at leveringsforpliktelsene kan oppfylles av et annet selskap.		3b.
Et annet selskap ville ha sluppet å gjøre den jobben som selskapet allerede har utført, om igjen.			Selskapet har en håndhevbar rett til å motta betaling for ytelser levert til dato.

Figur 7.2 Kriterier for vurdering av overføring av kontroll over tid. Figuren tar utgangspunkt i kriteriene i IFRS 15.35.

Det første kriteriet vil normalt bare være aktuelt for tjenesteleveranser, og IASB har her sett for seg et selskap som prosesserer transaksjoner på vegne av en annen part eller et selskap som leverer transporttjenester, hvor kunden (i hvert fall på papiret) kan dra nytte av all jobben som på et hvert tidspunkt er gjort, siden en annen part ikke må påbegynne transporten fra utgangspunktet.

Det andre kriteriet illustreres ofte med en kontrakt om å oppføre et bygg på kundens eiendom, fordi kunden i slike tilfeller typisk oppnår kontroll over alt arbeid med bygget med en gang det gjøres.

Det tredje kriteriet er det som i størst grad krever anvendelse av skjønn. Vurderingen av om eiendelen har en alternativ bruk kan være kompleks, og krever at selskapet vurderer alle fakta og omstendigheter. En viktig vurderingsfaktor i denne sammenhengen vil være om det foreligger kontraktmessige eller praktiske begrensninger med hensyn til selskapets evne til å utnytte eiendelen til alternativ bruk, som for eksempel å kunne selge eiendelen til en annen kunde. Videre må selskapet se på det aktuelle juridiske rammeverket som regulerer kontrakten, ved vurderingen av om selskapet har en håndhevbar rett til å motta betaling for ytelser levert til dato, som minst kompenserer selskapet for pådratte utgifter pluss en rimelig fortjenestemargin. Hva som menes med håndhevbar rett har også vist seg høyst uklart i praksis, og er også trukket frem av IASB som særlig krevende i forbindelse

med evalueringen av standarden. Blant annet har det vært reist spørsmål om rett på betaling ubetinget må kunne gjøres gjeldende overfor opprinnelig kunde, eller om det er tilstrekkelig at selger har et ubetinget krav på betaling som eventuelt vil gjøres opp gjennom dekningsalg til tredjepart. Det er betalingskravsystematikken i den norske bustadoppføringslova som regulerer kontraktsforholdet mellom utbyggere og kunder i Norge. I mars 2018 uttalte IFRS IC i en agendabeslutning at en dekningsalgsordning ikke gir selger en håndhevbar rett til betaling, og følgelig at kriteriene for å inntektsføre over tid i slike kontrakter ikke er oppfylt.

Teorieksempel 7.14: Kunden mottar og konsumerer løpende fordelene fra selskapets aktiviteter

Et selskap inngår en kontrakt om å levere tjenester i form av månedlig prosessering av lønns-transaksjoner for en kunde. Kontrakten gjelder for en periode på ett år.

Den avtalte tjenesten regnskapsføres som én enkel leveringsforpliktelse i henhold til IFRS 15.22 b). Selskapet vurderer det videre slik at leveringsforpliktelsen oppfylles over tid i henhold til IFRS 15.35 a) (kriterium nr. 1 i figur 7.2), fordi kunden ved prosessering av hver enkelt lønns-transaksjon mottar og konsumerer fordelene fra selskapets kontraktsoppfylgende aktiviteter. Det faktum at et annet selskap ikke ville måtte gjenta kjøringen av lønns-transaksjoner som selskapet allerede har prosessert, underbygger dette. Selskapet ser i forbindelse med vurderingen bort fra eventuelle kontraktsmessige eller praktiske hindringer for at et annet selskap kunne overta de gjenværende leveringsforpliktelsene, som for eksempel oppstartsaktiviteter.

Selskapet vil på grunnlag av vurderingen ovenfor innregne inntekt over tid, ved å måle fremdriften i oppfyllelsen av leveringsforpliktelsene i henhold til IFRS 15.39-45 og IFRS 15.B14-B19.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 13.

I forarbeidene til IFRS 15 angis det at det i mange tjenestekontrakter vil være uklart om selskapet løpende mottar og konsumerer fordelene fra selskapets aktiviteter, fordi begrepet *fordel* kan gis ulikt innhold (IFRS 15.BC125 flg.). Dette er illustrert i eksempel 15.

Teorieksempel 7.15: Transporttjeneste

Et selskap forplikter seg til å transportere en vare fra lokasjon A til B. For å operasjonalisere eksemplet kan vi tenke oss at det gjelder transport av en vare fra Oslo til Bergen. Det kan i dette tilfellet stilles spørsmål ved hvilken fordel kunden oppnår før varen faktisk er levert i Bergen. Argumentasjonen i IFRS 15 er imidlertid at selskapet løpende vil motta fordeler fra selskapets aktiviteter. Bakgrunnen er at dersom varen bare leveres delvis, for eksempel til Geilo, er det ikke slik at et annet selskap vil måtte ta varen tilbake fra Geilo til Oslo for så å levere denne til Bergen. I henhold til forarbeidene til IFRS 15 vil derfor vurderingen av om et annet selskap i alt det vesentlige ville ha sluppet å gjøre den jobben som selskapet allerede har utført, om igjen, kunne brukes som et objektivt vurderingsgrunnlag. Det faktum at det skal ses bort fra kontraktsmessige eller praktiske hindringer for at leveringsforpliktelsene kan oppfylles av et annet selskap, innebærer i vårt eksempel at det ikke skal tas hensyn til om det andre selskapet faktisk har tilgjengelige ressurser for å frakte varen fra Geilo til Bergen, herunder at det andre selskapet muligens måtte ha kjørt fra Oslo til Geilo for å kunne gjennomføre den gjenværende transporten.

Kilde: Basert på IFRS 15.BC126.

Resonnementet i teori eksempel 7.15 gjelder tilsvarende for andre transport-tjenester, som for eksempel shippingkontrakter hvor avtaleinnholdet kan avgrenses til transportleveranse.

Kriteriet om vurdering av alternativ bruk (jf. 3a i figur 7.2) har til hensikt å ekskludere kontrakter hvor selskapets aktiviteter ikke resulterer i at kontroll overføres til kunden. Dette skyldes at et selskap, i tilfeller hvor dets aktiviteter skaper en eiendel som faktisk har alternativ bruk, kan benytte denne i leveranser til andre kunder uten noen særlig merkostnad eller tilvirkning. Således har kunden i slike tilfeller nødvendigvis ikke kontroll over eiendelen. Det motsatte vil være tilfellet når selskapet skaper en eiendel som er spesialtilpasset til kunden, basert på en vurdering av den ferdige eiendelen. Men selskapet må da også vurdere om det foreligger en håndhevbar rett til betaling (jf. 3b i figur 7.2). Dette vil være avgjørende for om selskapet har overført den økonomiske risikoen til kunden, noe som normalt tilsier at kunden har oppnådd kontroll over varen.

Teori eksempel 7.16: Vurdering av alternativ bruk og rett til betaling

Et selskap inngår en kontrakt med en kunde om å levere en konsulenttjeneste hvor sluttproduktet skal være en oppsummerende rapport med forslag til tiltak. Rapporten skal bygge på fakta og omstendigheter som er spesifikke for kunden. Dersom kunden terminerer konsulentavtalen av årsaker som ikke er knyttet til at selskapet ikke leverer de avtalte konsulenttjenestene, følger det av kontrakten at kunden må kompensere selskapet for påløpte kostnader i tillegg til en margin på 15 prosent. Denne marginen tilsvarer selskapets profittmargin i lignende kontrakter.

Selskapet vurderer kriteriene i IFRS 15.35 a) og kravene i IFRS 15.B3 og B4 for å ta stilling til om kunden løpende mottar og konsumerer fordelene fra selskapets aktiviteter. Selskapet vurderer det slik at dersom det ikke oppfylte sine forpliktelser, ville et annet selskap ikke kunne bygge videre på arbeid som allerede var blitt utført, og at dette arbeidet måtte gjøres på nytt. Rapporten er av en slik art at kunden ikke vil oppnå noen fordel fra selskapets løpende aktiviteter før rapporten faktisk ferdigstilles. Selskapet vurderer det derfor at kriteriene i IFRS 15.35 a) (1a og 1b i figur 7.2) ikke er oppfylt.

Selskapets leveringsforpliktelse er derimot i tråd med definisjonen i IFRS 15.35 c), og er dermed en leveringsforpliktelse som oppfylles over tid. Dette skyldes at aktivitetene som går med til utformingen av rapporten i henhold til IFRS 15.36 og IFRS 15.B6-B8, skaper en eiendel som ikke har alternativ bruk for selskapet, da rapporten relaterer seg til fakta og omstendigheter som er spesifikke for kunden. Det foreligger følgelig praktiske begrensninger når det gjelder selskapets mulighet til å anvende arbeidet i leveranser til andre kunder. Selskapet vurderer det videre slik at det i henhold til IFRS 15.37 og IFRS 15.B9-B13 har en håndhevbar rett til betaling for ytelser levert til dato, da avtalen sikrer dem en refusjon av påløpte kostnader i tillegg til en normal margin.

Selskapet vil på grunnlag av vurderingen ovenfor innregne inntekten over tid, ved å måle fremdriften i oppfyllelsen i leveringsforpliktelsene i henhold til IFRS 15.39-45 og IFRS 15.B14-B19.

Finanstilsynet avsluttet i 2019 en kontroll av den finansielle rapporteringen til Nekar ASA, hvor vurderingen av selskapets håndhevbare rett til betaling sto i fokus. Også dette selskapet måtte gjennomføre dekningsalg dersom en kontrakt blir sagt opp, men på grunn av produktene svært spesialtilpassede art vil inntektene fra dekningsalget normalt utgjøre mindre enn 5 % av kontraktsverdien. Siden selskapet hadde rett til å kreve inn det gjenværende beløpet fra den opprinnelige kunden, og dette beløpet både dekket selskapets pådratte utgifter og en rimelig fortjenestemargin, konkluderte selskapet med at det hadde håndhevbar rett til betaling.

Praksiseksempel 7.3 Grunnlag for inntektsføring over tid

Elopak ASA forklarte i sitt årsregnskap for 2022 at det overfører kontrollen, og dermed inntektsfører, over tid, på grunnlag av at selskapets produkter ikke har en alternativ bruk og at kontraktsbestemmelsene, og herunder de rettighetene som følger av den lokale lovgivningen, gir selskapet en rett på betaling for arbeid utført til dato.

Sale of cartons and closures

Cartons are printed based on customer specifications and are therefore without alternative use. Cancellation provisions in the customer contracts, combined with background law in the legal jurisdictions give the Company an enforceable right to payment for work performed to date as described in IFRS 15. Most of the customer contracts include cancellation clauses that gives the Company sufficient protection to conclude that there is an enforceable right to payment.

Closures are not customised and therefore with alternative use and recognised at point in time.

Kilde: Elopak ASA 2022, utdrag fra note 5.

Metoder for måling av leveringsforpliktelser som overføres over tid

Inntektsføring skjer i tråd med leveranser til kunden. For leveringsforpliktelser som oppfylles løpende, skal andelen av transaksjonsprisen som er allokert til denne inntektsføres ved å bruke en metode som best reflekterer overføringen av kontroll over tid. Standarden angir to ulike tilnærminger som kan legges til grunn.

En mulig tilnærming er å anvende det som i standarden defineres som *utdatametoder*. Dette er metoder som gjør at inntektsføringen skjer på grunnlag av målinger av overførte varer og tjenester til kunden sett i forhold til gjenværende leveranser. Eksempler på slike metoder er å innregne inntekter i tråd med fullføringsgrad fastsatt på grunnlag av tekniske analyser eller resultater som er oppnådd, milepæler, produserte eller leverte enheter og medgått tid.

Det kan imidlertid tenkes at det foreligger situasjoner hvor utdatametoder ikke gjenspeiler den faktiske fremdriften, eller at grunnlaget for å måle fremdriften ikke er observerbar. Dermed må et selskap muligens anvende det standarden definerer som *inndatametoder*. Dette er metoder som måler inntekter basert på aktivitetene

selskapet utfører for å oppfylle en leveringsforpliktelse. Eksempler på slike metoder kan være medgåtte ressurser, medgåtte arbeidstimer eller påløpte kostnader. Dersom selskapets aktiviteter for å oppfylle en leveringsforpliktelse fordeler seg jevnt over kontraksperioden, kan det også være hensiktsmessig å fordele inntektene lineært over kontraksperioden. En svakhet knyttet til inndatametoder er at det ikke nødvendigvis er korrelasjon mellom selskapets aktiviteter knyttet til å oppfylle leveringsforpliktelsen og overføringen av varer og tjenester til kunden. Dette illustrerer en prinsipiell forskjell mellom IFRS 15 og en tradisjonell opptjeningsbasert tilnærming. Når kontrollovergang er det sentrale, er den underliggende inntektsskapende aktiviteten underordnet, mens i en tradisjonell opptjeningsbasert modell er det sentrale å reflektere inntekt som direkte resultat av de inntektsskapende aktivitetene.

Standarden gir ingen anbefalt metode, men angir at den valgte metoden skal anvendes på konsistent basis for tilsvarende leveringsforpliktelser i tilsvarende situasjoner. Uavhengig av hvilken metode som velges, skal man ekskludere varer og tjenester som ikke er overført til kunden. I situasjoner hvor selskapet ikke har et tilstrekkelig grunnlag til å måle fremdriften, og det foreligger for mye usikkerhet, skal inntekt ikke innregnes frem til fremdriften kan måles pålitelig. I enkelte kontrakter kan et selskap for eksempel fastslå at det ikke vil foreligge et tap, men det hersker stor usikkerhet rundt størrelsen på marginen. I slike tilfeller legger standarden opp til at inntekter kan innregnes opp til, men ikke overstige, påløpte kostnader.

Varer i arbeid

Et sentralt diskusjonspunkt har vært hvorvidt IFRS 15 tillater at selskap kan ha balanseført *varer i arbeid* i anleggskontrakter, og følgelig oppnå en jevn margin gjennom hele kontrakten. Problemstillingen er særlig relevant i de tilfellene hvor en bruker noe annet enn kost som fremdriftsmål, som eksempelvis timer eller milepæler.

For leveringsforpliktelser som oppfylles over tid i samsvar med IFRS 15.35–37, skal selskapet inntektsføre over tid ved å måle progresjonen i leveringsforpliktelsen. Det må avklares hvilket fremdriftsmål som skal benyttes og det prinsipielle utgangspunktet er at inntektsføringen skjer etter hvert som kontroll med produktet overføres til kunden.

Hvordan selskapet skal kostnadsføre utgifter som pådras av selskapet i forbindelse med oppfyllelse av sine leveringsforpliktelser reguleres i IFRS 15.95. Det presiseres at det ikke foreligger adgang til å periodisere kostnader kun med det formål å få jevn margin i prosjektet.

Vurderingene er svært skjønnsmessige og en må følgelig alltid ta hensyn til alle relevante omstendigheter. Dersom det fastsatte fremdriftsmålet medfører en vesentlig balanseført eiendel knyttet til «varer i arbeid», anbefales det å gjøre

en vurdering av hvorvidt man har valgt et hensiktsmessig mål på faktisk progresjon for oppfyllelsen av leveringsforpliktelsen.

Leveringsforpliktelser som overføres på et bestemt tidspunkt

Dersom en leveringsforpliktelse ikke anses oppfylt over tid, oppfylles den på et bestemt tidspunkt. For å fastsette tidspunktet for når en kunde oppnår kontroll over en vare eller tjeneste, henviser standarden til definisjonen av kontroll. Videre gis følgende ikke-uttømmende liste med indikatorer for å støtte vurderingen (IFRS 15.38):

- Dersom selskapet har en rett til betaling for en eiendel og kunden har forpliktelse til å betale for denne, kan dette indikere at kunden har oppnådd kontroll
- Dersom kunden har fått det juridiske eierskapet til en eiendel, kan dette være en indikasjon på at kunden har oppnådd kontroll. Dersom selskapet beholder det juridiske eierskapet til eiendelen utelukkende som beskyttelse mot en manglende betaling fra kunden, vil slike rettigheter ikke avskjære kundens mulighet til å kontrollere eiendelen
- Dersom selskapet fysisk har overført en eiendel til kunden, kan dette være en indikasjon på at kontroll er overført. Tidspunktet for fysisk overføring av eiendelen og overføring av kontroll trenger imidlertid ikke å være sammenfallende. Dette gjelder for eksempel dersom det foreligger tilbakekjøpsavtaler eller dersom overføringen skjer som en del av et kommisjonsforhold
- Dersom kunden har overtatt det vesentligste av risikoer og fordeler som knytter seg til eierskap av eiendelen, kan dette være en indikasjon på at kontroll er overført. Selskapet skal i denne sammenhengen ikke ta hensyn til gjenværende risiko som kan gi opphav til en separat leveringsforpliktelse. For eksempel kan et selskap overføre en eiendel til kunden, men ha en gjenværende forpliktelse til å levere vedlikeholdstjenester knyttet til eiendelen.
- Dersom kunden har akseptert en eiendel, kan dette tyde på at kunden har oppnådd kontroll over eiendelen. Vurderingen av denne indikatoren avhenger blant annet av om akseptanskriteriene kan måles objektivt eller er gjenstand for skjønn

Det er ikke meningen at utslag på én av indikatorene ovenfor, alene skal avgjøre om kunden har oppnådd kontroll over en vare eller tjeneste. Indikatorene er heller ikke ment å representere en sjekklister. Alle de nevnte forholdene trenger heller ikke å være til stede for å konkludere med at kunden har oppnådd kontroll. Alle relevante fakta og omstendigheter må følgelig tas med i vurderingen, og krever at kunden anvender sitt beste skjønn.

Teorieksempel 7.17: Vurdering av om en leveringsforpliktelse oppfylles på et bestemt tidspunkt eller over tid

Et selskap utvikler et boligkompleks som består av flere boenheter. En kunde inngår en bindende kjøpskontrakt med selskapet for en spesifikk boenhet som er under bygging. Hver boenhet har samme arealplan og størrelse, men andre egenskaper som for eksempel plassering inne i boligkomplekset er ulike.

Med dette felles utgangspunktet vil vi i det følgende drøfte tre ulike case - Case A, Case B og Case C.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 17.

Teorieksempel 7.17 - Case A: Selskapet har ikke rett til betaling for ytelser levert til dato

Når kjøpekontrakten inngås betaler kunden et depositum som kun er refunderbart dersom selskapet misligholder forpliktelsen til å fullføre byggingen av boenheten i henhold til kontrakten. Den gjenværende kontraktssummen skal betales når kontrakten er fullført, hvilket er når kunden får fysisk eierskap til boenheten. Dersom kunden misligholder sin del av kontrakten før fullføring av boenheten, har selskapet kun rett til å beholde depositumet.

Basert på faktum ovenfor vurderer selskapet det slik at det ikke har en håndhevbar rett til betaling for ytelser levert til dato. Frem til kontrakten fullføres, har det kun rett til å holde depositumet tilbake. Selskapet legger til grunn at leveringsforpliktelsen oppfylles på et bestemt tidspunkt og regnskapsfører denne deretter.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 17, case A.

Teorieksempel 7.17 - Case B: Selskapet har en håndhevbar rett til betaling for ytelser levert til dato

Vi kan nå anta at kunden ved inngåelse av kjøpekontrakten betaler selskapet et ikke-refunderbart depositum, og at det i tillegg vil foreta løpende innbetalinger i byggeperioden. Kontrakten mellom partene inneholder konkrete vilkår som forhindrer selskapet i å overføre boenheten til noen andre. I tillegg har ikke kunden muligheten til å terminere kontrakten, med mindre selskapet misligholder sin del av avtalen. Dersom kunden misligholder forpliktelsen til å foreta betalingene, vil selskapet ha krav på hele kontraktssummen. Rettsapparatet i den aktuelle jurisdiksjonen har tidligere opprettholdt tilsvarende rettigheter som gjør at utbyggere kan krevne at kunder oppfyller sine forpliktelser dersom selskapet oppfyller sin del av leveransen.

Selskapet vil på grunnlag av faktum ovenfor nå vurdere det slik at det produserer en eiendel som ikke har alternativ bruk. Dette skyldes at kontrakten avskjærer muligheten til å overføre boenheten til en annen kunde. I denne vurderingen vil selskapet ikke ta hensyn til muligheten for at kontrakten termineres.

På bakgrunn av at kontrakten angir at selskapet har rett til hele kontraktssummen dersom kunden misligholder, gitt at selskapet oppfyller sin del av avtalen, og at en juridisk vurdering underbygger dette, vil selskapet vurdere det slik at det har en håndhevbar rett til å motta betaling for aktivitetene som er utført for å oppfylle leveringsforpliktelsene. Selskapet vil på grunnlag av vurderingen ovenfor innregne inntekt over tid, ved å måle fremdriften i oppfyllelsen i leveringsforpliktelsene i henhold til IFRS 15.39-45 og B14-B19. I denne sammenhengen må selskapet muligens også ta hensyn til eventuelle fellesområder i boligkomplekset.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 17, case B.

Teorieksempel 7.17 - Case C: Selskapet har en håndhevbar rett til betaling for ytelser levert til dato

Situasjonen er den samme som i Case B, med unntak av at selskapet ved mislighold fra kunden enten kan kreve at kunden oppfyller sine kontraktsmessige forpliktelser, eller kan velge å kansellere kontrakten mot at det beholder eiendelen som var under konstruksjon, i tillegg til at selskapet får rett til et gebyr som utgjør en viss andel av kontraktssummen.

Uavhengig av om selskapet kan kansellere kontrakten, har det i dette tilfellet en rett til å kreve at kunden oppfyller sine kontraktsmessige forpliktelser i henhold til kontrakten. Det at selskapet har en mulighet til å kansellere kontrakten, vil således ikke påvirke konklusjonen i Case B. Selskapet vil også i dette tilfellet innregne inntekt over tid, ved å måle fremdriften i oppfyllelsen av leveringsforpliktelsene i henhold til IFRS 15.39-45 og B14-B19.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 17, case C.

Salg med tilbakekjøpsavtaler

Enkelte kundekontrakter inkluderer klausuler om tilbakekjøp, enten som en del av salgskontrakten eller som en separat kontrakt som relaterer seg til varene i den opprinnelige kontrakten. Eiendelen som kjøpes tilbake kan være den samme som opprinnelig ble solgt til kunden, en eiendel som i det vesentlige er den samme som denne eiendelen, eller en annen eiendel som den eiendelen som opprinnelig ble solgt, er en bestanddel av. Standarden sier videre at tilbakekjøpsavtaler generelt forekommer i tre ulike former (IFRS 15.B65):

- Selskapet har en forpliktelse til å kjøpe tilbake eiendelen (forwardavtale)
- Selskapet har rett til å kjøpe tilbake eiendelen (callopsjon)
- Selskapet er forpliktet til å kjøpe tilbake eiendelen dersom kunden ønsker dette (putopsjon)

Selskapet har en forwardavtale eller callopsjon

Når et selskap har en ubetinget forpliktelse eller rett til å kjøpe tilbake en eiendel, slår IFRS 15 fast at kunden ikke har overtatt kontroll over eiendelen. Standarden begrunner dette med at kunden i slike tilfeller ikke vil kunne bestemme bruken av eiendelen og motta det vesentligste av de gjenværende fordelene fra denne, til tross for at kunden vil være den fysiske innehaveren av eiendelen. Selskapet skal regnskapsføre slike kontrakter på følgende måte (IFRS 15.B66):

- Som en leieavtale etter IFRS 16, dersom selskapet kan eller må kjøpe tilbake eiendelen for et beløp som er lavere enn den opprinnelige salgsprisen. Dette gjelder imidlertid ikke dersom kontrakten er en del av en salgs- og tilbakekjøpsavtale, som i stedet ville blitt regnskapsført som en finansieringsavtale.

- Som en finansieringsavtale, dersom selskapet kan eller må kjøpe tilbake eiendelen for et beløp som er tilsvarende eller høyere enn den opprinnelige salgsprisen

Dersom en transaksjon anses å være en finansieringstransaksjon, skal det selgende selskapet fortsette å innregne eiendelen. Vederlaget fra kunden vil bli innregnet som en finansieringsforpliktelse. Differansen mellom vederlaget fra kunden, og vederlaget som selskapet forventer å betale i fremtiden, representerer finansieringskostnaden som innregnes over finansieringsperioden. Dersom opsjonen ikke utøves, vil selskapet fraregne forpliktelsen, og innregne inntekt på dette tidspunktet.

IFRS 15 krever at et selskap vurderer tilbakekjøpsavtaler sammen med den opprinnelige avtalen, når de er koblet sammen på en slik måte at den økonomiske substansen ikke kan forstås uten å se hele transaksjonen under ett. Standarden behandler forwardavtaler og callopsjoner likt i den forstand at man ikke tar hensyn til sannsynligheten for at en opsjon vil benyttes. I enkelte transaksjoner kan selskapet ha en ubetinget rett til å kjøpe tilbake et produkt for et beløp som tilsvarer salgssummen. Slike opsjoner kan eksempelvis fungere som en beskyttende rettighet knyttet til et merkenavn, men selger vil i svært sjeldne tilfeller faktisk utøve opsjonen. IFRS 15 krever likevel at transaksjonen behandles som en finansieringstransaksjon.

Videre gir veiledningen ingen angivelse av hvordan en skal forholde seg til opsjoner hvor utøvelsesprisen tilsvarer en markedsverdi på utøvelsestidspunktet, ei heller opsjoner som er betinget av én eller flere fremtidige hendelser. Slike ikke uvanlige avtalestrukturer må dermed løses med utgangspunkt i det underliggende prinsippet om kontrollovergang og et ikke ubetydelig element av skjønnsutøvelse.

Teorieksempel 7.18: Tilbakekjøpsavtaler - callopsjon (finansiering)

Et selskap inngår en kontrakt med en kunde om salg av en eiendel. Kontrakten inngås 1. januar 2023. Salgsprisen lyder på NOK 1 mill.

Kontrakten inneholder en callopsjon som gir selskapet retten til å kjøpe tilbake eiendelen for NOK 1,1 mill. per 31. desember 2023 eller tidligere.

Ved kontraktsinngåelse 1. januar 2023 anses ikke kontrollen å være overført til kunden. Dette fordi selger har en rett til å kjøpe tilbake eiendelen. Således behandles denne transaksjonen som en finansieringstransaksjon hos selskapet da prisen for tilbakekjøp er høyere enn den opprinnelige salgsprisen. I henhold til IFRS 15.B68 tar ikke selskapet eiendelen ut av balansen, men innregner i stedet mottatt betaling på NOK 1 mill. som en forpliktelse. Differansen mellom salgsprisen (NOK 1 mill.) og prisen for tilbakekjøp (NOK 1,1 mill.) innregnes som en rentekostnad, og øker følgelig forpliktelsen.

31. desember 2023 har selskapet ikke benyttet seg av opsjonen. Kontroll kan nå anses overført. Forpliktelsen tas ut av balansen, og hele beløpet på NOK 1,1 mill. inntektsføres.

Kunden har en putopsjon

Dersom kunden har mulighet til å kreve at selskapet kjøper tilbake en eiendel til en pris som er lavere enn den opprinnelige salgsprisen, må selskapet ved inngåelsen av den opprinnelige kontrakten vurdere hvorvidt kunden har en vesentlig økonomisk interesse av å utøve opsjonen eller ikke. Denne vurderingen avgjør hvorvidt kunden kontrollerer varen, og om transaksjonen skal regnskapsføres som en leieavtale eller som et salg med en returrettighet (IFRS 15.B70 flg.).

Selskapet må vurdere alle omstendigheter, herunder sammenhengen mellom tilbakekjøpsprisen og den forventede markedsprisen på tilbakekjøpstidspunktet og hvor lenge det er til putopsjonen utløper. Standarden sier at det skal legges til grunn at kunden vil utøve rettigheten dersom kunden har et vesentlig økonomisk incentiv for dette. I slike tilfeller vil selskapet regnskapsføre ordningen som en leieavtale, da kunden i realiteten betaler for en rett til å bruke eiendelen for en gitt tidsperiode. Dette gjelder imidlertid ikke dersom kontrakten er en del av en salgs- og tilbakekjøpsavtale, som i stedet ville blitt regnskapsført som en finansieringsavtale. Dersom kunden ikke har et vesentlig økonomisk incentiv for å utøve opsjonen, regnskapsføres transaksjonen som et salg med en returrettighet. I tilfeller hvor kunden har rett til å kreve at selskapet kjøper tilbake eiendelen til en pris som tilsvarer eller er høyere enn den opprinnelige salgsprisen, og tilbakekjøpsprisen er høyere enn den forventede markedsprisen, representerer ordningen i realiteten en finansieringsordning.

Teorieksempel 7.19: Tilbakekjøpsavtaler - putopsjon (leie)

Et selskap inngår en kontrakt med en kunde om salg av en eiendel. Kontrakten inngås 1. januar 2023. Salgsprisen er NOK 1 mill.

I stedet for at kontrakten har en callopsjon som i teorieksempel 7.18, inkluderer kontrakten nå en putopsjon. Denne opsjonen krever at selskapet kjøper tilbake eiendelen for NOK 900 000 dersom kunden krever det per 31. desember 2023 eller tidligere. Markedsverdien er forventet å være NOK 750 000 per 31. desember 2023.

Ved kontraktsinngåelsen vurderer selskapet hvorvidt kunden har et incentiv til å benytte seg av opsjonen for å finne ut av hvordan eiendelen skal behandles ved overføring til kunden (se IFRS 15.B70-76). Selskapet konkluderer med at kunden har betydelige økonomiske incentiver for å benytte seg av opsjonen da tilbakekjøpsprisen er vesentlig høyere enn antatt markedsverdi. Dette medfører at kontroll ikke anses overført til kunden.

I samsvar med IFRS 15.B70-71 behandles kontrakten som en leieavtale i henhold til IFRS 16.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 62, case B.

Salg med garantier om residualverdier

Et selskap kan selge en eiendel, for eksempel utstyr, og samtidig garantere at kunden vil motta et minimumsbeløp når han avhender eiendelen. IFRS 15 avskjærer på generelt grunnlag selskapene fra å regnskapsføre slike transaksjoner som salg,

og angir at transaksjoner som omfatter garantier om residualverdier skal regnskapsføres som leieavtaler.

Transaksjonen kan imidlertid likevel regnskapsføres som et salg avhengig av om reglene for tilbakekjøpsavtaler kommer til anvendelse. For eksempel kan en residualverdigaranti oppnås ved at kunden har en putopsjon. Selskapet må da ta i bruk veiledningen i standarden for å avgjøre om residualverdigarantien forhindrer kunden i å oppnå kontroll over eiendelen. Selskapet må vurdere om kunden har vesentlig økonomisk incentiv til å utøve putopsjonen, og dersom konklusjonen blir at kunden ikke har et slikt incentiv, regnskapsføres transaksjonen som et salg. I motsatt tilfelle regnskapsføres transaksjonen som angitt ovenfor som en leieavtale.

«Bill-and-hold»-avtaler

I noen salgstransaksjoner oppfyller selger sine forpliktelser og fakturerer kunden for arbeidet som er utført selv om varene fraktes til kunden først på et senere tidspunkt. Disse transaksjonene kalles ofte for «bill-and-hold»-avtaler, og oppstår vanligvis etter ønske fra kunden av ulike årsaker, for eksempel manglende lagerplass.

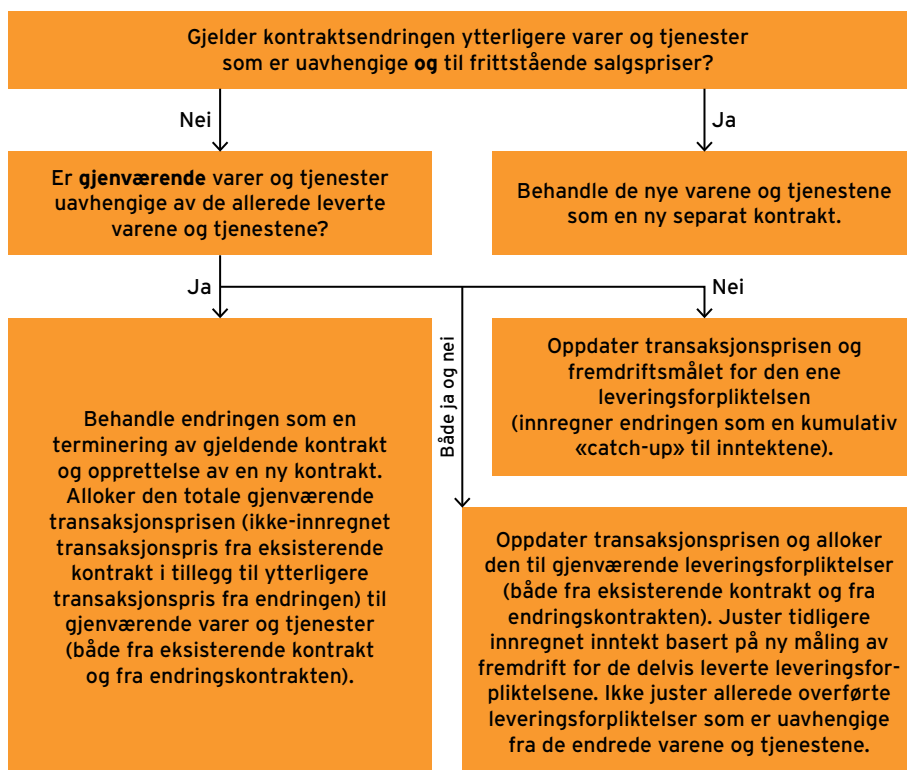
Det kan være krevende å fastslå tidspunktet for kontrollovergang ved slike avtaler, og standarden gir derfor spesifikk veiledning i IFRS 15.B79 flg. For at kontrollen skal være overført til kunden må, i tillegg til at indikatorene i kapittel 7.3.5 om leveringsforpliktelser som overføres på et bestemt tidspunkt er oppfylt, begrunnelsen for fakturering uten overdragelse være reell (for eksempel ved det skjer på kundens forespørsel), produktet må kunne identifiseres separat og være klart for levering til kunden og selskapet kan ikke ha adgang til å bruke produktet selv eller selge det til en annen kunde.

7.4 Endringer i kundekontrakter

Det er ikke uvanlig at partene i en kundekontrakt avtaler endringer i kontrakten, som for eksempel endringer med hensyn til hva som skal leveres, eller selve kontraktsprisen. En kontraktsendring foreligger når partene i en kundekontrakt godkjenner en endring som enten skaper nye eller endrer eksisterende håndhevbare rettigheter og forpliktelser for partene. En kontraktsendring kan aksepteres skriftlig eller muntlig, eller godkjennes implisitt som følge av selskapets ordinære forretningspraksis. Det er i denne sammenhengen verdt å merke seg at en endring i kontrakten, slik dette er definert i IFRS 15, også kan foreligge når partene er uenige om omfanget av eller prisen relatert til endringen. Videre kan partene ha godkjent en endring uten å ha fastsatt prisen tilknyttet denne. Standarden fokuserer på håndhevbare endringer i stedet for slutføring av avtalen om endringen som sådan. Det innebærer at et selskap må regn-

skapsføre endringer når det kan fastslå at endringene i de kontraktsmessige rettighetene og forpliktelsene er håndhevbar. Standarden angir at selskapet i tilfeller hvor det foreligger usikkerhet om endringen i transaksjonspris, må estimere denne i henhold til veiledningen om variable vederlag (se kapittel om variabelt vederlag i 7.3 ovenfor).

Når selskapet har fastslått at en kundekontrakt er endret, skal det vurdere hvorvidt endringen skaper en ny kontrakt som skal regnskapsføres separat, eller om endringen skal regnskapsføres som en del av den opprinnelige kontrakten. Veiledningen i IFRS 15 er illustrert i figur 7.3.



Figur 7.3 Beslutningstre for regnskapsføring ved endringer i kundekontrakter.

7.4.1 Endringer som gir opphav til en separat kontrakt

Enkelte endringer i en kontrakt gir opphav til separate kontrakter. For slike kontrakter blir ikke den eksisterende kontrakten påvirket av endringen, slik at inntektsførte beløp frem til endringstidspunktet og eventuelle gjenværende leveringsforpliktelse, ikke justeres. Standarden angir to kriterier som må oppfylles for at en endring skal behandles som en separat kontrakt (IFRS 15.20). Det første kriteriet

er at ytterligere varer eller tjenester som skal leveres som følge av endringen, må være av særskilt karakter. Denne vurderingen skal gjøres i henhold til den generelle veiledningen i standarden. Endringer som reduserer omfanget av den opprinnelige kontrakten, kan aldri gi opphav til en ny kontrakt.

Det andre kriteriet er at det forventede vederlaget for den ytterligere leveransen av varer og tjenester må reflektere de frittstående salgsprisene for disse, men denne vurderingen må reflektere det faktum at det er enkelte forskjeller mellom opprinnelige kjøp og tilleggskjøp. En leverandør kan for eksempel gi kunden en rabatt for kjøp av ytterligere varer fordi det ikke vil påløpe salgsutgifter slik som for nye kunder. Videre kan kunden i enkelte tilfeller kvalifisere for volumbaserte rabatter som følge av tilleggskjøpet.

Teorieksempel 7.20: Kontraktsendring ved salg av varer - ytterligere produkter til en pris som reflekterer frittstående salgspriser

Et selskap inngår avtale om å selge 120 produkter til kunde for NOK 12 000 (NOK 100 per produkt). Produktene overføres til kunden over en seksmånedersperiode. Selskapet overfører kontroll for hvert produkt på bestemte tidspunkt (i motsetning til over tid). Etter at selskapet har overført 60 produkter til kunden, endres kontrakten. Selskapet skal nå levere ytterligere 30 produkter (dvs. totalt 150 identiske produkter), som ikke var inkludert i den opprinnelige kontrakten.

Når kontrakten er endret, er prisen for de ytterligere produktene NOK 2 850 eller NOK 95 per produkt. Prisingen for de ekstra produktene reflekterer frittstående salgspriser på det tidspunktet kontraktsendringen skjer. De ekstra produktene er klart adskilt (i samsvar med IFRS 15.27) fra de opprinnelige produktene. I samsvar med IFRS 15.20 skal derfor salget av disse ekstraproduktene ikke påvirke tidligere inntektsføring da endringen blir sett på som en ny, separat kontrakt. Selskapet skal inntektsføre NOK 100 per produkt for de første 120 produktene og NOK 95 per produkt for de 30 produktene i den nye kontrakten.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 5, case A.

7.4.2 Endringer som ikke anses å være en separat kontrakt

Endringer i kontrakter som ikke oppfyller kriteriene diskutert ovenfor, behandles ikke som separate kontrakter. IFRS 15 beskriver tre ulike scenarioer og angir hvordan regnskapsføringen skal skje i disse tilfellene (IFRS 15.21):

- Dersom de gjenværende varene og tjenestene som skal leveres er særskilte, sammenlignet med varene og tjenestene som er levert frem til tidspunktet for endringen i kontrakten, skal selskapet regnskapsføre endringen som om den medførte at den opprinnelige kontrakten ble terminert og en ny kontrakt var inngått. For slike endringer skal inntekten som er innregnet i den opprinnelige kontrakten frem til tidspunktet for endringen, ikke justeres. Derimot skal endringen regnskapsføres prospektivt ved at det gjenværende vederlaget i den

opprinnelige kontrakten og det ytterligere vederlaget som følger av kontraktsendringen allokteres til de gjenværende leveringsforpliktelsene som da også omfatter endringen

- Dersom de gjenværende varene og tjenestene som skal leveres ikke er særskilte fra varene og tjenestene som allerede er levert, slik at disse representerer én enkelt leveringsforpliktelse som er delvis oppfylt på tidspunktet for endringen i kontrakten, skal selskapet regnskapsføre endringen som om den var en del av den opprinnelige kontrakten. Dette innebærer at selskapet justerer tidligere inntektsførte beløp
- En endring i en kontrakt kan imidlertid ha elementer fra begge de to overnevnte scenarioene. Endringen kan følgelig regnskapsføres som en kombinasjon av de to. Dette innebærer at selskapet ikke justerer inntekten fra fullførte leveringsforpliktelser som er særskilte fra de varene og tjenestene i endringskontrakten. Imidlertid vil selskapet måtte justere inntekten som tidligere er innregnet for leveringsforpliktelser som ikke er særskilte fra endringene i kontrakten, for å reflektere hvordan disse endringene påvirker målet for fremdrift og transaksjonsprisen. Selskapets regnskapsføring følger det scenarioet som er mest forenlig med de faktiske omstendighetene rundt endringene i kontrakten. Selskapet må derfor grundig vurdere leveringsforpliktelsene på tidspunktet for endringen, og denne vurderingen kan ha stor betydning for regnskapsføringen

Teorieksempel 7.21: Kontraktsendring ved salg av varer - ytterligere produkter til en pris som ikke reflekterer frittstående salgspriser

Utgangspunktet er det samme som i teorieksempel 7.20. Etter prisforhandlinger mellom partene, blir det enighet om at de ekstra 30 produktene prises til NOK 80 per produkt, totalt NOK 2 400. Kunden påpeker videre at de første 60 produktene som har blitt overført, inneholder enkelte mindre feil som var unike for de leverte produktene. Selskapet blir enig med kunden om å gi et prisavslag på NOK 15 per produkt for de 60 enhetene som kompensasjon for dårlig kvalitet, totalt NOK 900. Denne rabatten trekkes fra prisen på de ekstra 30 produktene selskapet skal levere ut over opprinnelig antall. Det betyr at kontraktsendringen spesifiserer at prisen for de ytterligere enhetene er NOK 1 500 eller NOK 50 per produkt. Denne prisen består av den opprinnelige prisen de ble enig om på NOK 2 400 fratrukket NOK 900 som reflekterer prisavslaget for dårlig kvalitet på allerede leverte produkter.

På tidspunkt for endringen innregnes prisavslaget på NOK 900 som en reduksjon i transaksjonsprisen og dermed driftsinntekten for de første 60 enhetene. Dette fordi den tilhører allerede leverte varer. For salget av de ekstra 30 produktene observerer selskapet at enhetsprisen på NOK 80 ikke reflekterer frittstående salgspris for produktet. Dette medfører at kontraktsendringene ikke oppfyller kravene i IFRS 15.20 om å behandles som en separat kontrakt. Ettersom produktene som skal leveres er uavhengige av produktene som tidligere er levert, anvendes IFRS 15.21(a), og kontraktsendringen behandles som en terminering av opprinnelig kontrakt og inngåelse av en ny kontrakt.

Som et resultat blir prisen for de resterende produktene som ikke er levert, en blanding av prisen avtalt før og etter kontraktsendringen. Det vil si at pris per produkt blir NOK 93,33 $\{[(\text{NOK } 100 \times 60 \text{ produkter som fortsatt ikke er overført i henhold til opprinnelig kontrakt}) + (\text{NOK } 80 \times 30 \text{ ekstra produkter i henhold til kontraktsendringen})] / 90 \text{ gjenstående produkter}\}$

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 5, case B.

7.5 Andre problemstillinger

7.5.1 Garantier

Garantiordninger er ofte inkludert i kontrakter som omfatter salg av varer eller tjenester, enten ordningen er eksplisitt avtalt eller den fremkommer implisitt i tråd med selskapets ordinære forretningspraksis. Garantiorordninger oppfyller normalt definisjonen av en forsikringskontrakt i vedlegg A til IFRS 17. De aller fleste garantiordninger regnskapsføres likevel i tråd med IFRS 15, fordi IFRS 17 angir at standarden ikke skal brukes på «garantier som gis av en produsent, en forhandler eller en detaljist i forbindelse med salg av dennes varer eller tjenester til en kunde» (se IFRS 17.7(a)). Selv om virkeområdet etter vårt syn skal forstås bredt må selskaper som sammen med andre parter tilbyr varen eller tjenesten og garantien eller som tillater at varen eller tjenesten og garantien selges langt fra hverandre i tid vurdere nærmere om de faktisk er omfattet av virkeområdetunntaket i IFRS 17.

Reglene for regnskapsføring av garantier i IFRS 15 angir at garantiordninger kan prises som en del av salget av en vare eller tjeneste og dermed inngå i transaksjonsprisen, eller prises som et separat produkt. IFRS 15 identifiserer to typer av garantiordninger. Den første typen er garantiordninger som er en tjeneste som ytes til kunden i tillegg til leveransen av et produkt etter spesifikasjonene i en kontrakt. Denne typen ordninger er definert som garantier av tjenestetypen. Den andre typen av garantiordninger er ordninger hvor kunden garanterer at et produkt leveres etter nærmere angitte spesifikasjoner i en kontrakt. Denne typen ordninger defineres som garantier av forsikringstypen. I noen tilfeller vil det være vanskelig å avgjøre hvilken type garantiordning selskapet yter, og standarden angir derfor enkelte vurderinger som skal gjøres i den forbindelse (se IFRS 15.B31). Til tross for dette må selskapet anvende en del skjønn for å fastsette hvilken type garantiordning man yter, og det kan være en rekke forhold som påvirker vurderingen. Videre kan det tenkes at noen ordninger inneholder elementer av begge typer av garantiordninger. Disse skal da regnskapsføres separat om dette er mulig. Hvis ikke behandles garantiordningene som én enkelt leveringsforpliktelse.

Vurderingen av om en garanti gir en tjeneste til kunden utover å sikre at produktet fungerer som beskrevet i kontrakten kan i enkelte tilfeller være krevende.

I vurderingen kan det være relevant å sammenligne garantiens vilkår med bransjepraksis eller selskapets etablerte praksis, og går vilkårene i garantien utover dette kan det tilsi at garantien er av tjenestetypen.

Garantier av tjenestetypen

Dersom kunden har en opsjon på å anskaffe garantiordningen separat, eller hvis garantien gir en tjeneste til kunden utover det å sikre at produktet har den funksjonaliteten som er beskrevet i kontrakten, anses selskapet å levere en garanti-tjeneste. Slike garantiordninger representerer særskilte leveringsforpliktelser, hvilket medfører at selskapet må allokere en andel av transaksjonsprisen basert på garantiordningens frittstående salgspris. Profilen på inntektsføringen fastsettes i tråd med den ordinære veiledningen i IFRS 15.

Garantier av forsikringstypen

Under garantier av forsikringstypen anses ikke selskapet for å levere en ytterligere vare eller tjeneste til kunden og denne typen garantiordninger utgjør følgende ikke en egen leveringsforpliktelse. Ved å yte en slik form for ordning tilbyr selskapet i realiteten en garantert kvalitet på produktet. I henhold til IFRS 15 skal slike garantiordninger regnskapsføres som en garantiforpliktelse i samsvar med IAS 37. Etter førstegangsinnregningen skal garantiforpliktelsen vurderes løpende for å sikre at endringer i omstendighetene reflekteres i den innregnede forpliktelsen.

7.5.2 Tapskontrakter

IFRS 15 inneholder ingen særskilt veiledning for tapskontrakter. Imidlertid vil kravene i IAS 37 gjelde for alle kundekontrakter etter IFRS 15. Dette innebærer at selskaper må innregne forventede tap. Vurderingen av om en kontrakt er tapsbringende gjøres for kontrakten som helhet, og ikke for den enkelte leveringsforpliktelse. Selv om en leveringsforpliktelse isolert sett er tapsbringende innregnes dermed ingen tapsavsetning så fremt kontrakten som helhet ikke er tapsbringende. Finanstilsynet har for øvrig understreket viktigheten av å gi tydelig informasjon om regnskapsmessig behandling av tapskontrakter.² Tapskontrakter er nærmere om talt i artikkelen om avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler.

² Finanstilsynets kontroll med finansiell rapportering i 2017. Finanstilsynets Rundskriv 12/2017.

7.5.3 Kontraktsutgifter

IFRS 15 inneholder veiledning for behandling av utgifter som et selskap pådrar seg i forbindelse med inngåelse og oppfyllelse av kundekontrakter. Veiledningen gjelder både kontrakter under forhandling og inngåtte kontrakter.

Utgifter til kontraktsinngåelse

Etter IFRS 15 skal et selskap, i den grad det forventer at utgiftene vil bli gjenvunnet, balanseføre utgifter som er påløpt i forbindelse med inngåelsen av en kundekontrakt. Dette gjelder imidlertid bare marginale utgifter, altså utgifter som ikke ville påløpt dersom kontrakten ikke hadde blitt inngått. Typiske eksempler på slike utgifter kan være bonusbetalinger til egne ansatte selgere eller eksterne meglere eller agenter, som kun betales ved inngåelsen av en kontrakt. Utgiftene kan gjenvinnes enten direkte gjennom refusjon av utgiftene, eller indirekte gjennom marginen i kontrakten. Standarden gir som en forenkling selskapet mulighet til å løpende kostnadsføre utgiftene som påløper, når avskrivningsperioden for eiendelen som selskapet ellers ville ha innregnet, er ett år eller kortere. Det valgte prinsippet må imidlertid anvendes konsistent på alle slike kontrakter. Ved vurderingen av avskrivningsperioden er det ikke nødvendig bare den opprinnelig avtalte kontraktsperioden som skal legges til grunn. Vurderingen av hvilke typer av utgifter som kan balanseføres krever bruk av skjønn.

Teorieksempel 7.22: Kontraktsutgifter - utgifter til kontraktsinngåelse

Et konsultantselskap vinner et anbud som gjelder levering av konsulenttjenester til en ny kunde. Følgende utgifter påløp ved kontraktsinngåelsen:

Eksterne juridiske utgifter for due diligence	15 000
Reiseutgifter for å levere tilbud	25 000
Provisjon til selgere	10 000
Totale påløpte utgifter	50 000

I henhold til IFRS 15.91 innregner selskapet provisjonen til selgerne på 10 000 som en eiendel i balansen. Dette fordi de forventer å gjenvinne disse utgiftene gjennom honoraret fra kunden. Selskapet betaler også årlige bonuser til salgsledere basert på salg gjennom året, men ingen del av denne bonusen balanseføres som eiendel fordi utgiftene ikke er «marginale» for kontrakten med kunden.

Selskapet vurderer det videre slik at de eksterne juridiske utgiftene og reiseutgiftene ville påløpt uavhengig av kontrakten med kunden. Disse utgiftene kostnadsføres derfor når de påløper i tråd med IFRS 15.93, med mindre de skal regnskapsføres i tråd med en annen IFRS-standard.

Utgifter til oppfyllelse av kontrakter

IFRS 15 angir at regnskapsføring av utgifter som påløper i forbindelse med oppfyllelsen av kontrakter som et utgangspunkt skal skje i tråd med veiledning gitt i andre IFRS-standarder. Dette kan for eksempel være IAS 2, IAS 16 eller IAS 38. En agendabeslutning fra mars 2020³ tydeliggjør denne interaksjonen mellom IFRS 15 og øvrige standarder, gjennom et spørsmål om hvorvidt et selskap kan balanseføre utgifter til opplæring av ansatte for å kunne oppfylle en kundekontrakt. IAS 38 har konkret veiledning om utgifter til opplæring, og angir at slike utgifter ikke gir opphav til en immateriell eiendel, men skal kostnadsføres direkte. IFRS IC slo derfor fast at utgiftene heller ikke kan vurderes for balanseføring under IFRS 15, siden en annen standard allerede angir at slike utgifter skal kostnadsføres. Dersom regnskapsføringen ikke reguleres av noen annen standard, angir IFRS 15 at utgifter knyttet til oppfyllelsen av en kontrakt skal innregnes som en eiendel i balansen dersom alle følgende kriterier er oppfylt (IFRS 15.95):

- Utgiftene er direkte relatert til en kontrakt eller forventet kontrakt som selskapet kan identifisere spesifikt. Dette omfatter for eksempel utgifter knyttet til tjenester som ytes i forbindelse med fornyelse av en eksisterende kontrakt, eller utgifter knyttet til design av en eiendel som skal overføres til kunden i henhold til en spesifikk kontrakt
- Utgiftene genererer eller forbedrer ressurser i selskapet som vil bli brukt til å oppfylle (eller fortsette å oppfylle) leveringsforpliktelser i fremtiden
- Utgiftene forventes å bli gjenvunnet

I henhold til IFRS 15 kan utgiftene balanseføres selv om kontrakten med kunden ikke er ferdigstilt. Standarden tillater derimot ikke at utgifter balanseføres til en hvilken som helst potensiell fremtidig kontrakt – det er et krav om at utgiften kan relateres til en identifiserbar kontrakt. I vurderingen av hvilke utgifter som tilfredsstillter definisjonen, må selskapet ta hensyn til relevante forhold og omstendigheter. For at utgiftene skal anses å være gjenvinnbare, krever standarden at de eksplisitt skal refunderes, eller at de vil bli dekket inn gjennom kontraktens margin.

Alle utgifter som ikke oppfyller de nevnte kriteriene, kostnadsføres når de påløper. Dette gjelder også i tilfeller hvor selskapet ikke er i stand til å fastslå om spesifikke utgifter relaterer seg til historiske eller fremtidige aktiviteter, og utgiftene ikke kan balanseføres etter andre standarder.

³ *Training Costs to Fulfil a Contract*. IFRS Interpretations Committee, mars 2020.

Det er særlig kriteriet om at utgiftene må generere eller forbedre ressurser i selskapet som er krevende å anvende. Det er blant annet aktuelt for utgifter til gjennomføring av kontrakter som pådras før kundeleveransen starter, som for eksempel mobiliseringsutgifter. Med mindre disse kan anses å generere eller forbedre selskapets ressurser, skal de kostnadsføres fortløpende. I den sammenheng er det også nødvendig å skille mellom ulike type utgifter – det er utgifter som er direkte knyttet til en kontrakt som eventuelt skal balanseføres.

Teoriksempel 7.23: Utgifter til gjennomføring av kontrakten

Utgangspunktet er det samme som i teoriksempel 7.22. Konsulentselskapet identifiserer nå følgende utgifter knyttet til gjennomføring av kontrakten:

Design tjenester	40 000
Maskinvare	120 000
Programvare	90 000
Migrasjon og testing av datasenter	100 000
Totale utgifter	350 000

Utgiftene påløper i forbindelse med oppfyllelsen av kontrakten, uten at varer eller tjenester overføres til kunden. Selskapet behandler utgiftene på følgende måte: Maskinvare blir behandlet i samsvar med IAS 16. Programvare blir behandlet i samsvar med IAS 38. Design tjenester, migrasjon og testing av datasenter vurderes i samsvar med IFRS 15.95. Selskapet vurderer det slik at disse utgiftene kan innregnes som eiendel knyttet til gjennomføring av kontrakten.

Kilde: IFRS 15, Illustrative Examples, example 37.

Standarden angir også at utgifter som knytter seg til allerede oppfylte, eller delvis oppfylte, leveringsforpliktelser skal kostnadsføres når de påløper. Dette tydeliggjør at formålet med bestemmelsene ikke er å sikre jevn kontraktsmargin gjennom utsatt kostnadsføring, men kun omhandler utgifter som vil gå til fremtidig oppfyllelse av leveringsforpliktelser. Å balanseføre utgifter knyttet til leveringsforpliktelser selskapet allerede har begynt å oppfylle er derfor krevende, fordi det er vanskelig å godtgjøre at de knytter seg til selskapets fremtidige ytelser.

Amortisering og nedskrivning av balanseførte utgifter

Kontraktutgifter som er balanseført skal amortiseres, og kostnaden skal innregnes i resultatet etter hvert som selskapet overfører varer og tjenester til kunden. Avskrivningsperioden er ikke nødvendigvis avgrenset til den opprinnelig avtalte kontraktsperioden. Hvis en selgerprovisjon som er balanseført som en marginal utgift til oppnåelse av en kundekontrakt betales ved inngåelsen av et nytt kunde-forhold, og selskapet forventer at kunden vil forlenge den opprinnelige kontrakten, vil avskrivningsperioden omfatte både den opprinnelige kontraktsperioden og

forlengelsen. Avskrivningen vil heller ikke nødvendigvis stå i forhold til inntektsføringen, for eksempel i tilfeller hvor variabel inntekt er begrenset.

Enhver eiendel som innregnes av selskapet vil være gjenstand for nedskrivningsvurderinger på slutten av rapporteringsperioden. Bakgrunnen for dette er at balanseførte utgifter må fortsette å være gjenvinnbare gjennom hele kontraktens løpetid for å tilfredsstillе balanseføringskriteriene. Dersom balanseført verdi overstiger det beløpet selskapet forventer å gjenvinne, skal eiendelen skrives ned til det gjenvinnbare beløpet. Dette beløpet må beregnes på grunnlag av prinsippene for fastsettelse av transaksjonsprisen, med unntak av at selskapet kan se bort fra begrensingsregelen i IFRS 15 for variable vederlag.

Teorieksempel 7.24: Amortisering av balanseførte utgifter

Det bygges videre på teorieksempel 7.22 og 7.23. Konsulentselskapet har nå balanseført utgifter på totalt 150 000 knyttet til kontraktsinngåelse (10 000) og gjennomføring av kontrakt (140 000). Prosjektet med kunden har en varighet på fem år. Selskapet vurderer det dog slik at kontrakten vil bli fornyet med ytterligere to år. Det vil si at forventet kontraktsløpetid er syv år. I samsvar med IFRS 15.99 amortiseres utgiftene over en syvårsperiode.

7.5.4 Lisenser om bruk av intellektuell eiendom

IFRS 15 inneholder egne regler for regnskapsføring av inntekter fra lisenser som gir en kunde rett til selskapets intellektuelle eiendom. Slike lisenser kan for eksempel omfatte lisenser for bruk av programvare og teknologi, media og underholdning, herunder film og musikk, franchiser eller patenter, merkenavn og opphavsrettigheter. Behovet for egne regler for slike ordninger er begrunnet med at det i mange tilfeller vil være vanskelig å fastslå når kunden oppnår kontroll over en lisens uten å forstå lisensens iboende egenskaper og selskapets relaterte leveringsforpliktelser.

Fastsettelse av hvorvidt en lisens er klart adskilt

Veiledningen om regnskapsføring av lisenser i IFRS 15 kommer bare til anvendelse for lisenser som er særskilt fra andre varer eller tjenester i kontrakten. I tilfeller hvor en lisens er selskapets eneste leveranse i en kontrakt (eksplisitt eller implisitt), er den uansett særskilt. Imidlertid inngår ofte lisenser om bruk av intellektuell eiendom i sammensatte leveranser som også omfatter andre varer og tjenester. I slike situasjoner må selskapet først vurdere om lisensen er særskilt, og denne vurderingen gjøres med utgangspunkt i de ordinære vurderingsreglene beskrevet i kapittel 7.3.2 ovenfor. For lisenser som ikke anses å være særskilte, vil selskapet normalt følge kravene for andre varer og tjenester, og regnskapsføre den kombinerte leveringsforpliktelsen under ett. Den særskilte veiledningen for lisenser skal likevel tas i bruk i tilfeller hvor lisensen er den dominerende komponenten av den

sammensatte leveransen, men det sies ingenting om hvordan et selskap skal ta stilling til om lisensen er dominerende.

Egenskapene ved et selskaps løfte

For alle lisenser som er klart adskilt fra andre varer og tjenester må selskapet ta stilling til hva selskapet er forpliktet til å levere, og forstå egenskapene ved den underliggende leveransen. IFRS 15 angir at et selskap kan levere enten en tilgang til selskapets intellektuelle eiendom slik denne foreligger gjennom lisensperioden, inkludert eventuelle endringer i denne (en tilgangsrett), eller en rett til å bruke selskapets intellektuelle eiendom slik denne foreligger på det tidspunktet lisensen gis (en bruksrett).

Vurderingen av om selskapet leverer en tilgangsrett eller en bruksrett vil bero på om kunden kan styre bruken av og oppnå de vesentligste av de gjenværende fordelene av en lisens, på det tidspunktet lisensen gis. Denne vurderingen påvirkes i stor grad av hvorvidt det vil forekomme endringer i den intellektuelle eiendommen i løpet av lisensperioden.

IFRS 15.B58 angir tre kriterier som alle må være oppfylte for at en lisens skal representere en tilgangsrett. Det første kriteriet er at kontrakten inneholder et krav, eller kunden har en berettiget forventning, om at selskapet vil påta seg aktiviteter som i vesentlig grad vil påvirke den intellektuelle eiendommen som kunden har rettigheter til. Selskapets aktiviteter vil vesentlig påvirke den intellektuelle eiendommen dersom disse aktivitetene endrer dens form eller funksjonalitet, eller at disse aktivitetene vil vesentlig påvirke kundens mulighet til å oppnå fordeler fra den intellektuelle eiendommen. Det andre kriteriet er at lisensrettigheten må medføre at kunden er direkte eksponert for eventuelle positive eller negative effekter fra disse aktivitetene. Det tredje kriteriet er at aktivitetene som selskapet påtar seg, ikke resulterer i en løpende overføring av en vare eller tjeneste til kunden. Dersom en lisensrettighet ikke har disse egenskapene, anses den for å representere en bruksrett. For eksempel vil intellektuell eiendom som har selvstendig funksjonalitet som ikke påvirkes av aktivitetene til leverandøren, være en bruksrett.

Overføring av kontroll av lisensiert intellektuell eiendom

Tidspunktet for overføring av kontroll av lisensiert intellektuell eiendom avhenger av om kunden mottar en tilgangsrett eller bruksrett til den intellektuelle eiendommen. IFRS 15 angir at ved tilgangsrett til intellektuell eiendom vil kunden løpende motta og forbruke fordelene fra selskapets ytelser. Følgelig anses ikke kunden å oppnå kontroll på et gitt tidspunkt. Leveringsforpliktelser som lisensen representerer, oppfylles således over tid. Inntektsføringen skjer dermed over tid,

og metoden for måling av fremdrift må fastsettes på lik linje med andre leveringsforpliktelser som oppfylles over tid, som omtalt i kapittel 7.3.5 ovenfor.

Når det gjelder lisenser i form av bruksretter til intellektuell eiendom, vil kunden oppnå kontroll ved begynnelsen av lisensperioden. Inntekten skal således innregnes på det tidspunktet lisensen overføres til kunden. Vurderingen av når kunden oppnår kontroll skal for øvrig gjøres fra kundens ståsted, altså når kunden kan ta i bruk den intellektuelle eiendommen.

Standarden oppgir imidlertid et unntak fra disse reglene for salgs- eller bruksbaserte royalties. Regnskapsføringen for slike royalties avviker fra de ordinære reglene for regnskapsføring av variabelt vederlag, ved at de først skal inntektsføres på det seneste av tidspunktet hvor det etterfølgende salget eller bruken finner sted, eller når leveringsforpliktelsen som den salgs- eller bruksbaserte royaltien er allokert til er oppfylt.

7.6 Presentasjon og notekrav

IFRS 15 angir detaljerte krav til presentasjon og noteopplysninger. Disse kravene er til dels svært detaljerte og krever at selskapene har de nødvendige interne prosessene for å hente inn nødvendige data, særlig i tilfeller hvor selskaper har ulike segmenter med ulike inntektsstrømmer.

7.6.1 Presentasjon av kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelser

Grunntanken i IFRS 15 er at kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelser oppstår som følge av at partene i kontrakten utfører nærmere angitte aktiviteter. Disse eiendelene og forpliktelsene skal innregnes i regnskapet.

Når et selskap oppfylder en leveringsforpliktelse ved å overføre de avtalte varene eller tjenestene til kunden, har selskapet opptjent en rett til å motta et vederlag fra kunden og har følgelig en kontraktseiendel. Når kunden utøver sine aktiviteter først, for eksempel gjennom en forskuddsbetaling, har selskapet en forpliktelse til å overføre varer eller tjenester (kontraktsforpliktelse).

I mange tilfeller har selskapet en ubetinget rett til å motta et vederlag fra kunden når det ikke er noen gjenværende leveringsforpliktelser å oppfylle, men det kan også være tilfellet dersom selskapet har en kontraktsfestet rett på en forskuddsbetaling før arbeidet påbegynnes. Slike ubetingede vederlag skal klassifiseres som fordringer og behandles separat fra kontraktseiendeler. En fordring er et selskaps ubetingede rett til vederlag. En rett til vederlag er ubetinget dersom det bare er et spørsmål om tid før vederlaget forfaller til betaling.

En kontraktseiendel eksisterer når selskapet har oppfylt en leveringsforpliktelse uten å ha en ubetinget rett til vederlaget (fordring), for eksempel fordi det må oppfylle en annen leveringsforpliktelse før det kan fakturere kunden.

Det er ikke krav om at selskap benytter begrepene kontraktseiendeler eller kontraktsforpliktelser, men det må gis tilstrekkelige opplysninger til at brukerne av regnskapet klarer å skille mellom ubetinget rett til vederlag (fordring), og betinget rett til vederlag (kontraktseiendel). Tilsvarende må tilbakebetalingsforpliktelser, som representerer et beløp selskapet forventer å måtte betale, og blant annet oppstår gjennom salg med forventet retur, presenteres adskilt fra kontraktsforpliktelser, som representerer selskapets forpliktelse til å levere varer og tjenester.

Etter førstegangsinnregning er fordringer og kontraktseiendeler gjenstand for nedskrivningsvurderinger i samsvar med kravene i IFRS 9. I tillegg til dette vil enhver differanse mellom målingen av fordringen etter IFRS 9 og beløpet ved førstegangsinnregning, bli inkludert i resultatet (som for eksempel en nedskrivning). Differanser kan følgelig oppstå av flere årsaker, som for eksempel endringer i verdien av vederlag i annet enn penger. Nedskrivninger som skyldes kundekontrakter skal presenteres separat fra andre nedskrivninger.

Et selskap kan også ha innregnet andre eiendeler, som for eksempel «marginale» utgifter for å oppnå en kontrakt, eller andre utgifter som tilfredsstiller kravene til innregning etter IFRS 15. Slike eiendeler skal presenteres adskilt fra kontraktseiendeler eller kontraktsforpliktelser. Disse beløpene skal også vurderes separat for nedskrivning.

Det er for øvrig et krav om at driftsinntekter fra kundekontrakter presenteres adskilt fra selskapets øvrige driftsinntekter. Dette må ikke gjøres i resultatet, hvor det for eksempel vil være tillatt å presentere driftsinntekter fra utleie sammen med driftsinntekter fra kundekontrakter, men i så fall må driftsinntektene fra kundekontrakter opplyses særskilt.

7.6.2 Opplysningskrav

Som nevnt har IASB hatt som målsetting å lage en standard som inneholder omfattende og enhetlige noteopplysningskrav, reflektert gjennomstandardens overordnede målsetting for noteopplysninger.

I henhold til kravene til noteopplysninger i IFRS 15 skal et selskap gi opplysninger som er tilstrekkelige til at brukerne av regnskapet er i stand til å forstå arten, beløpet og tidfestingen av selskapets inntekter og kontantstrømmer fra kundekontrakter, i tillegg til å forstå den iboende usikkerheten i inntektsstørrelsene. For å oppnå dette krever standarden at selskaper må gi kvantitativ og kvalitativ informasjon om følgende forhold (IFRS 15.110):

- Selskapets kundekontrakter (IFRS 15.113–122)
- Vesentlige skjønsmessige vurderinger, og endringer i disse (IFRS 15.123–126)
- Eiendeler som er innregnet som følge av utgifter for å oppnå eller fullføre en kontrakt (IFRS 15.127–128)

Notekravene omfatter krav til spesifisering av inntekter og oppdeling i henhold til relevante kriterier, informasjon om kontraktseiendeler og kontraktsforpliktelser, samt kvalitativ og kvantitativ informasjon om et selskaps leveringsforpliktelser. Standarden har også detaljerte opplysningskrav om viktige vurderinger ved anvendelsen av standarden, som går utover de generelle kravene om betydelig skjønnsutøvelse i IAS 1. Selskapene må sikre at de har tilstrekkelige systemer, internkontroll og retningslinjer for å innhente opplysningene som skal gis.