

Ingrid Lønmo  
Linn Therese Nerdrum

Masteroppgave  
ved Handelshøyskolen BI

*IFRS 15* *Inntekt fra kundekontrakter:*  
Endringer i regnskapsføringen  
av anleggskontrakter

**GRA 1920 Masteroppgave i regnskap og revisjon**

Innleveringsdato:  
17.06.2016

Stuedsted:  
BI Oslo

Veileder:  
Jeff Downing

*Denne oppgaven er gjennomført som en del av Master i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI.  
Dette innebærer ikke at Handelshøyskolen tar ansvar for de metoder som er anvendt,  
resultater som er funnet eller konklusjoner som er trukket.*

**Forord**

Denne oppgaven markerer slutten på vårt masterstudie i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen BI.

Arbeidet med denne oppgaven har vært krevende, men samtidig veldig spennende og lærerikt. Vi har tilegnet oss mye kunnskap om IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*, og også om IFRS generelt. Dette, og kunnskapen som vi har fått gjennom resten av masterstudiet, vil helt klart komme til nytte videre i arbeidslivet.

Vi vil benytte anledningen til å takke for all hjelp vi har fått fra vår veileder Jeff Downing. Jeff har vært interessert og engasjert i oppgaven vår, han har vært tilgjengelig hele veien og har gitt oss gode innspill underveis. Vi vil også takke Anny Øen i AF Gruppen, Elin Leikåsen i Aker Solutions, Erlend Kvaal ved Handelshøyskolen BI, Nina Servold Oppi i EY, samt Børre Skisland og Reidar Jensen i BDO som vi har benyttet som intervjuobjekter. De har vært til stor hjelp både ved å gi oss innsikt i ulike perspektiver rundt den nye standarden, og ved å bidra til konklusjonene som er trukket ved oppgaven.

Oslo, 17. juni 2016

Ingrid Lønmo

Linn Therese Nerdrum

---

## Sammendrag

International Accounting Standards Board (IASB) og Financial Accounting Standards Board (FASB) startet i 2002 et samarbeid om utvikling av en ny standard for inntektsføring. Bakgrunnen for dette var blant annet et ønske fra regnskapsprodusenter om klarere og mer omfattende veiledning, samt at dagens regelverk på noen punkter har blitt kritisert for å ikke være i tråd med «det konseptuelle rammeverket» i IFRS. Resultatet av dette samarbeidet er i dag kjent som IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*, som er en helhetlig modell for inntektsføring. Standarden skal implementeres fra senest 1. januar 2018 med omarbeidelse av tallene for foregående regnskapsår. I forkant av at norske virksomheter kan ta den nye standarden i bruk, må EU gi sin godkjenning. I skrivende stund forventes dette å skje i tredje kvartal 2016.

Vår problemstilling har vært å se på endringene som forventes å komme for regnskapsføringen av anleggskontrakter etter innføringen av IFRS 15. For å kunne si noe om disse endringene har vi først gjort en gjennomgang av dagens regelverk, før vi videre har gjennomgått IFRS 15 generelt. Vi har så fastsatt fem områder vi har valgt å legge fokus på, som vi mener er spesielt aktuelle for nettopp anleggskontrakter, og/eller der vi forventer at det vil komme endringer:

1. Kontraktsmodifikasjoner
2. Kriterier for inntektsføring over tid
3. Variable vederlag
4. Kontraktskostnader
5. Noteinformasjon

Vi har ikke gjennomgått alle endringer som den nye standarden vil medføre i detalj, men vi har fokusert på det vi mener er vesentlig.

Problemstillingen er løst ved bruk av kvalitativ metode. Vi har benyttet oss av faglitteratur og artikler i tillegg til gjeldende standardverk og IFRS 15, samt at vi har holdt intervjuer. Intervjuobjektene er både representanter fra virksomheter som arbeider med anleggskontrakter, teoretikere og IFRS-eksperter, og fremmer på den måten ulike perspektiver på den nye standarden. Konklusjonene som

---

trekkes i oppgaven er således et resultat og en sammenfatning av synspunkter som fremkommer av eksisterende litteratur og av intervjuene vi har holdt.

Gjeldende standardverk for inntektsføring under IFRS er av begrenset omfang, og gir som nevnt liten grad av veiledning. IFRS 15 fremstår som betydelig mer omfattende og gir mye veiledning, noe som potensielt kan føre til mindre forskjeller i praksis. Hvorvidt dette faktisk blir tilfellet gjenstår å se.

IFRS 15 er bygget opp ved bruk av en femstegsmodell;

1. Identifisering av kundekontrakt
2. Identifisering av separate leveringsforpliktelser
3. Fastsettelse av transaksjonsprisen
4. Allokering av transaksjonsprisen på separate leveringsforpliktelser
5. Inntektsføring ved oppfyllelsen av leveringsforpliktelser

Hovedtrekkene i standarden er at inntektsføring skal skje ved ytelse av *separate leveringsforpliktelser*, ved overføring av *kontroll* over de aktuelle varene eller tjenestene til kunden.

IASB har innført en prosess der det skal holdes «post-implementation reviews» av større standarder etter at disse er anvendt internasjonalt i to til tre år.

Gjennomgangen innebærer at omstridte problemstillinger gjennomgås.

Innrapporterte implementeringsproblemer eller uventede kostnader i forbindelse med dette skal også vurderes. Det vil også holdes «post-implementation review» for IFRS 15, og Fagorgan IFRS (FO IFRS) under Norsk Regnskapsstiftelse er en del av dette i norsk sammenheng. I etterkant av denne gjennomgangen vil IASB gi ut en rapport som forklarer hvordan de vil håndtere tilbakemeldingene og hvordan de vil respondere videre. Det vil bli spennende å følge utviklingen av IFRS 15 videre, og å se hvilke justeringer som eventuelt vil foretas av standarden etter at denne er anvendt i noen år.

---

**Forkortelser**

I oppgaven er følgende forkortelser benyttet:

BC	=	Basis for Conclusions
EFRAG	=	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	=	Financial Accounting Standards Board
FO IFRS	=	Fagorgan IFRS under Norsk Regnskapsstiftelse
GRS	=	God regnskapsskikk
IAS	=	International Accounting Standard
IASB	=	International Accounting Standard Board
IASC	=	International Accounting Standards Committee
IFRIC	=	International Financial Reporting Interpretations Committee (fortolkninger utviklet av IFRS IC)
IFRS	=	International Financial Reporting Standards
IFRS IC	=	International Financial Reporting Interpretations Committee
NRS	=	Norsk Regnskapsstiftelse
RSS	=	Regnskapsstandardstyret under Norsk Regnskapsstiftelse
SIC	=	Standing Interpretations Committee
Styrene	=	samlebetegnelse for IASB og FASB (samarbeid IFRS 15)
Styret	=	IASB
US GAAP	=	United States Generally Accepted Accounting Principles

---

## Definisjoner

<b>driftsinntekter</b>	Inntekter som stammer fra et foretaks ordinære virksomhet
<b>kontrakt</b>	En avtale mellom to eller flere parter som skaper rettslig bindende rettigheter og forpliktelser
<b>kost-pluss-kontrakt</b>	En anleggskontrakt der entreprenøren får refundert tillatte eller på andre måter definerte utgifter, pluss en prosentvis andel av disse utgiftene eller et fast honorar
<b>kunde</b>	En part som har inngått en kontrakt med et foretak om å motta varer eller tjenester som er en output av foretakets ordinære virksomhet i bytte mot vederlag
<b>inntekt</b>	Økning i økonomiske fordeler i løpet av regnskapsperioden i form av positive kontantstrømmer eller verdiøkning i eiendeler eller reduksjon av gjeld som resulterer i økt egenkapital, og som ikke skyldes egenkapitaltilskudd
<b>leverings- forpliktelse</b>	En forpliktelse i en kundekontrakt til å overføre følgende til kunden: a) enten en vare eller tjeneste (eller en gruppe varer eller tjenester) som er <i>distinkt</i> , b) eller en serie av distinkte, like varer eller tjenester som overføres til kunden etter det samme mønsteret
<b>transaksjonspris</b> (i en kundekontrakt)	Vederlaget som et foretak forventer å være berettiget til i bytte mot varene eller tjenestene som de er forpliktet til å overføre til en kunde, bortsett fra beløp som inndrives på vegne av en tredjepart

---

## Innholdsfortegnelse

FORORD .....	I
SAMMENDRAG .....	II
FORKORTELSER .....	IV
DEFINISJONER .....	V
INNHOLDSFORTEGNELSE .....	VI
FIGURER .....	IX
EKSEMPLER .....	IX
1 INNLEDNING .....	1
<b>1.1 KORT OM IFRS</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 VEIEN MOT EN NY INNTEKTSSTANDARD</b> .....	<b>2</b>
1.2.1 En konvergent standard for bokføring av inntekter for IFRS og US GAAP .....	3
<b>1.3 DET KONSEPTUELLE RAMMEVERKET I IFRS</b> .....	<b>4</b>
2 PROBLEMSTILLING .....	6
<b>2.1 INTRODUKSJON TIL PROBLEMSTILLING</b> .....	<b>6</b>
<b>2.2 PROBLEMSTILLING</b> .....	<b>7</b>
2.2.1 Kontraktmodifikasjoner .....	8
2.2.2 Kriterier for inntektsføring over tid .....	9
2.2.3 Variable vederlag .....	9
2.2.4 Kontraktkostnader .....	10
2.2.5 Noteinformasjon .....	10
3 METODE .....	10
<b>3.1 VITENSKAPELIG METODE</b> .....	<b>10</b>
<b>3.2 VALG AV FORSKNINGSDESIGN</b> .....	<b>11</b>
<b>3.3 DATAKILDER</b> .....	<b>12</b>
3.3.1 Primærdata .....	13
3.3.2 Sekundærdata .....	15
<b>3.4 STYRKER OG SVAKHETER VED FORSKNINGSDESIGNET</b> .....	<b>16</b>
4 KORT OM ANLEGGSKONTRAKTER .....	17
5 TEORI OM DAGENS STANDARDER FOR INNTEKTSFØRING .....	19
<b>5.1 DAGENS REGELVERK</b> .....	<b>19</b>
<b>5.2 IAS 11 ANLEGGSKONTRAKTER</b> .....	<b>19</b>
5.2.1 Oppdeling og sammenslåing av kontrakter .....	20

---

5.2.2 Kontraktinntekter- og kostnader .....	21
5.2.3 Måling og innregning .....	21
<b>5.3 IAS 18 DRIFTSINTEKTER.....</b>	<b>23</b>
5.3.1 Oppdeling og sammenslåing av kontrakter .....	24
5.3.2 Måling og innregning .....	25
<b>6 IFRS 15 INNTEKT FRA KUNDEKONTRAKTER .....</b>	<b>27</b>
<b>6.1 FORBEREDELSE MOT IMPLEMENTERING.....</b>	<b>27</b>
<b>6.2 OMFANGET AV IFRS 15.....</b>	<b>29</b>
<b>6.3 VIRKEOMRÅDE.....</b>	<b>30</b>
6.3.1 Kundeforholdet .....	30
6.3.2 Delvis innenfor virkeområdet .....	31
6.3.3 Ikke-monetære bytteavtaler .....	32
<b>6.4 FEMSTEGSMODELLEN.....</b>	<b>32</b>
<b>6.5 STEG 1: IDENTIFISERING AV EN KUNDEKONTRAKT.....</b>	<b>32</b>
6.5.1 Dersom kriteriene ikke er oppfylt .....	35
6.5.2 Sammenslåing av kontrakter.....	35
6.5.3 Modifikasjoner .....	37
<b>6.6 STEG 2: IDENTIFISERING AV SEPARATE LEVERINGSFORPLIKTELSE</b>	<b>38</b>
6.6.1 Begrepet «distinkt» .....	38
6.6.2 En serie av varer eller tjenester.....	42
6.6.3 Garantier .....	43
6.6.4 Prinsipal-agent-betraktninger .....	43
<b>6.7 STEG 3: FASTSETTELSE AV TRANSAKSJONSPRISEN.....</b>	<b>45</b>
6.7.1 Variable vederlag .....	45
6.7.2 Finansierende komponenter .....	46
6.7.3 Ikke-monetære vederlag.....	47
<b>6.8 STEG 4: ALLOKERING AV TRANSAKSJONSPRISEN PÅ SEPARATE LEVERINGSFORPLIKTELSE</b>	<b>47</b>
6.8.1 Allokering av prisreduksjoner .....	49
<b>6.9 STEG 5: INNTEKTSFØRING VED OPPFYLLELSEN AV LEVERINGSFORPLIKTELSE</b>	<b>49</b>
6.9.1 Ytelse av leveringsforpliktelser.....	49
6.9.2 Kontrollbegrepet.....	50
6.9.3 Leveringsforpliktelser ytet over tid.....	50
6.9.4 Leveringsforpliktelser ytet på et bestemt tidspunkt.....	50
<b>7 KONTRAKTSMODIFIKASJONER .....</b>	<b>51</b>
<b>7.1 MODIFIKASJONEN BETEGNES SOM EN SEPARAT KONTRAKT.....</b>	<b>52</b>
<b>7.2 MODIFIKASJONEN BETEGNES IKKE SOM EN SEPARAT KONTRAKT.....</b>	<b>53</b>
<b>7.3 IKKE GODKJENTE MODIFIKASJONER.....</b>	<b>56</b>
<b>7.4 DAGENS REGLER.....</b>	<b>57</b>
<b>7.5 SAMMENLIGNING AV IFRS 15 OG DAGENS REGELVERK .....</b>	<b>58</b>

---



8	KRITERIER FOR INNTEKTSFØRING OVER TID OG BORTGANGEN AV IFRIC 15.....	58
8.1	<b>TRE KRITERIER FOR INNTEKTSFØRING OVER TID</b> .....	<b>58</b>
8.1.1	Det første kriteriet .....	59
8.1.2	Det andre kriteriet .....	59
8.1.3	Det tredje kriteriet .....	60
8.1.4	Måling av fullførelsesgrad.....	62
8.2	<b>DAGENS REGLER</b> .....	<b>63</b>
8.2.1	IFRIC 15 Avtaler om bygging av fast eiendom.....	63
8.2.2	Hører kontrakten inn under IAS 11 eller IAS 18? .....	64
8.2.3	Kriterier for inntektsføring i IAS 11 .....	65
8.2.4	Kriterier for inntektsføring i IAS 18 .....	66
8.3	<b>SAMMENLIGNING AV IFRS 15 OG DAGENS REGELVERK</b> .....	<b>67</b>
9	VARIABLE VEDERLAG .....	74
9.1	<b>ESTIMERING AV VARIABLE ESTIMATER</b> .....	<b>75</b>
9.2	<b>BEGRENSNING I ESTIMATER PÅ VARIABLE VEDERLAG</b> .....	<b>76</b>
9.3	<b>DAGENS REGLER</b> .....	<b>79</b>
9.4	<b>SAMMENLIGNING AV IFRS 15 OG DAGENS REGELVERK</b> .....	<b>80</b>
10	KONTRAKTSKOSTNADER .....	83
10.1	<b>KONTRAKTSKOSTNADER</b> .....	<b>83</b>
10.2	<b>DAGENS REGLER</b> .....	<b>84</b>
10.3	<b>SAMMENLIGNING AV IFRS 15 OG DAGENS REGELVERK</b> .....	<b>84</b>
10.3.1	Kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter .....	84
10.3.2	Ineffektivitet og kostnader uten nytteverdi.....	88
11	NOTEINFORMASJON .....	89
11.1	<b>UTVIDEDE NOTEKRAV ETTER IFRS 15</b> .....	<b>89</b>
11.1.1	Kategorisering av inntekter .....	90
11.1.2	Informasjon om leveringsforpliktelser.....	90
11.1.3	Informasjon om estimater .....	91
11.1.4	Kontraktseiendeler og kontraktsgjeld.....	91
11.2	<b>DAGENS REGLER</b> .....	<b>93</b>
11.3	<b>SAMMENLIGNING AV IFRS 15 OG DAGENS REGLER</b> .....	<b>94</b>
11.3.1	Leveringsforpliktelser .....	94
11.3.2	Estimater og vurderinger gjort av ledelsen .....	95
11.3.3	Kontraktbalanser .....	95
11.3.4	Andre områder.....	96
12	KONKLUSJON .....	96
12.1	<b>OPPSUMMERING AV PROBLEMSTILLING OG UTFØRT ARBEID</b> .....	<b>96</b>
12.2	<b>SVAR PÅ PROBLEMSTILLINGEN</b> .....	<b>98</b>

12.2.1 Kontraksmodifikasjoner.....	99
12.2.2 Kriterier for inntektsføring over tid.....	99
12.2.3 Variable vederlag .....	99
12.2.4 Kontraktskostnader.....	100
12.2.5 Noteopplysninger.....	100
<b>12.3 SVAKHETER VED OPPGAVEN .....</b>	<b>101</b>
<b>12.4 FORSLAG TIL VIDERE ARBEID .....</b>	<b>101</b>
VEDLEGG 1: INTERVJUSPØRSMÅL.....	103
OVERSIKT OVER RELEVANT REFERANSELITTERATUR.....	111

## Figurer

FIGUR 1: KILDEHIERARKIET I IFRS.....	5
FIGUR 2: SAMMENLIGNING AV ANTALL SIDER VEILEDNING I IFRS 15 OG EKSISTERENDE VEILEDNING .....	29
FIGUR 3: ILLUSTRASJON AV FEMSTEGSMODELLEN.....	32
FIGUR 4: KRITERIER FOR AT EN KUNDEKONTRAKT SKAL FALLE INNENFOR VIRKEOMRÅDET TIL IFRS 15 .....	33
FIGUR 5: DISTINKTE VARER ELLER TJENESTER.....	41
FIGUR 6: KRITERIER SOM KAN BENYTTES SOM HJEMP TIL Å VURDERE HVORVIDT EN KONTRAKTS- MODIFIKASJON FORELIGGER .....	52
FIGUR 7: REGNSKAPSFØRING AV KONTRAKTSMODIFIKASJONER .....	54
FIGUR 8: KOSTNADER I FORBINDELSE MED NYE KONTRAKTER .....	85
FIGUR 9: KOSTNADER I FORBINDELSE MED Å OPPFYLLE EN KONTRAKT .....	88

## Eksempler

EKSEMPEL 1: IFRS 15.9(E): INNDRIVELSE AV VEDERLAG .....	34
EKSEMPEL 2: SAMMENSLÅING AV KONTRAKTER.....	36
EKSEMPEL 3: DISTINKT I FORHOLD TIL KONTRAKTSKONTEKST .....	40
EKSEMPEL 4: MODIFIKASJON AV ANLEGGSKONTRAKT .....	54
EKSEMPEL 5: IKKE GODKJENT MODIFIKASJON AV ANLEGGSKONTRAKT .....	56
EKSEMPEL 6: INNTEKTSFØRING ETTER IFRS 15 KONTRA IFRIC 15 .....	69
EKSEMPEL 7: ESTIMERING AV VARIABELT VEDERLAG.....	77
EKSEMPEL 7: ESTIMERING AV VARIABELT VEDERLAG (FORTS.) .....	81
EKSEMPEL 8: KONTRAKTSKOSTNADER.....	87

Vi har valgt å se bort fra eventuelle skatter og avgifter i eksemplene.

---

## 1 Innledning

### *1.1 Kort om IFRS*

International Financial Reporting Standards (IFRS) er regnskapsstandarder for avleggelse av finansregnskap. IFRS blir utgitt av International Accounting Standard Board (IASB) som er en uavhengig organisasjon. IASB ble stiftet i 2001 og erstattet da det tidligere International Accounting Standard Committee (IASC). IASC startet arbeidet med å utarbeide et felles og globalt regnskapsspråk allerede i 1973.

IFRS er i dag sammensatt av IFRS-standarder og fortolkningene IFRIC (fortolkninger utviklet av International Financial Reporting Interpretations Committee) som er fastsatt og utgitt av IASB. Standardverket består videre av de ulike IAS-standardene (International Accounting Standards) med fortolkningene SIC (Standing Interpretations Committee) som er utgitt av IASC og videreført av IASB. I tillegg til dette består IFRS-litteraturen av et konseptuelt rammeverk («rammeverket») som gir grunnlaget for utarbeidelse av standarder og fortolkninger.

I 2002 vedtok EU at alle børsnoterte selskaper i EU skulle utarbeide konsernregnskap i tråd med IFRS fra og med året 2005. Dette omfattet da også Norge som en del av EØS, og ble derfor gjeldende for regnskap avlagt av børsnoterte konsern i Norge fra samme tid. For regnskapsår fra 1. januar 2011 ble det avgjort i Stortinget at også børsnoterte selskaper som ikke er konsern, skal avgi sitt årsregnskap i tråd med IFRS. Det er i dag tillatt for alle norske foretak etter regnskapsloven § 3-9 å avgi sitt selskapsregnskap og konsernregnskap etter IFRS dersom de ønsker det, men foreløpig velger de fleste selskaper som ikke er børsnotert å avlegge sine regnskaper etter god regnskapsskikk (GRS) (Myrbakken og Haakanes 2015, 741).

I 2014 var det over 12.000 selskaper i mer enn 100 land som benyttet IFRS i sin regnskapsrapportering. Dette viser at stadig flere land og selskaper implementerer IFRS som regnskapsspråk fra beskjedne 200 brukere i år 2001, men fortsatt

---

benytter mange av verdens stormakter et annet regnskapsspråk enn IFRS, slik som USA, Kina og India.

### ***1.2 Veien mot en ny inntektsstandard***

Bokføring av inntekter er i dag regulert av flere standarder og veiledninger innenfor IFRS. Sentrale standarder og fortolkninger for inntektsføring er IAS 11 *Anleggskontrakter*, IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom*, IAS 17 *Leieavtaler*, IAS 39 *Finansielle Instrumenter – innregning og måling*, IAS 41 *Landbruk* og den mest sentrale, IAS 18 *Driftsinntekter*. For ordinært vare- og tjenestosalg kommer IAS 18 til anvendelse.

Det har vært rettet en del kritikk mot dagens standarder og fortolkninger og det er gitt uttrykk for at disse er for generelle og gir for lite klar veiledning (Kvifte 2014, 525-526). Dette har gjort at regnskapsføringen i noen komplekse tilfeller har vært problematisk, spesielt fordi dagens standarder ikke inneholder noen Basis for Conclusions (IASB 2014, 3). Videre er det uttrykt at IAS 18 på noen punkter ikke er i tråd med rammeverket i IFRS og med *innregningskriteriet* som vil bli gjennomgått i avsnitt 5.3.1. Med bakgrunn i dette startet IASB og FASB tilbake i 2002 utviklingen av en ny standard for inntektsføring (Kvifte 2014, 544-545). Resultatet av dette arbeidet er i dag IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter* som skal implementeres senest 1. januar 2018. Selskapene er også pliktige til å omarbeide sammenligningstall for 2017 ved innføringen.

I 2008 ble diskusjonsnotatet «Preliminary Views on Revenue recognition in Contracts with Customers» presentert som et resultat av det foreløpige arbeidet mot en ny inntektsstandard. Responsen lot ikke vente på seg og etter gjennomgang av mange høringsvar ble det lansert et høringsutkast (Kvifte 2014, 544-545). Det har i etterkant av dette vært lansert flere høringsutkast, og interessen og engasjementet rundt den nye standarden har vært stor.

Fra det første diskusjonsnotatet ble lansert, og frem til hvordan IFRS 15 ser ut i dag, har det kommet flere endringer. Det første diskusjonsnotatet lanserte en femstegsmodell for inntektsføring og denne er også beholdt i den endelige IFRS

---

15 slik den ser ut i dag. Likevel er det en del rettledning til hvordan den nye femstegsmodellen skulle tolkes og anvendes som er blitt moderert noe siden det første utkastet (Kvifte 2014, 545). Den nye femstegsmodellen går ut på:

1. Identifisering av en kundekontrakt
2. Identifisering av separate leveringsforpliktelser
3. Fastsettelse av transaksjonsprisen
4. Allokering av transaksjonsprisen på separate leveringsforpliktelser
5. Inntektsføring ved oppfyllelsen av leveringsforpliktelser

Modellen innfører en ny metode for hvordan virksomheter skal gå frem når de identifiserer inntekt, samt hvordan de skal måle inntekter. Den nye standarden har fokus på identifisering av separate leveringsforpliktelser. Implementeringen av IFRS 15 medfører dermed omfattende endringer for flere bransjer, og vi ønsker i denne oppgaven å se på hvilke effekter vi vil komme til å se i behandlingen av inntekter innenfor anleggskontrakter.

### *1.2.1 En konvergent standard for bokføring av inntekter for IFRS og US GAAP*

Formålet med samarbeidet mellom IASB og FASB var å lage en regnskapsstandard som ville føre til mer likhet i hvordan selskap på tvers av landegrenser rapporterer inntekter. IFRS standardverket har som tidligere nevnt fått en del kritikk for å være lite presist og at det ikke gir tilstrekkelig veiledning. På den annen side har US GAAP standardene blitt kritisert for å være foreskrivende og motstridende på noen områder. Disse ulikhetene har ført til en del forskjellige løsninger i praksis for transaksjoner som av natur er like. (Foundation 2014)

I samarbeidet mellom IASB og FASB er det lansert to standarder. IFRS 15 som gjelder selskaper som rapporterer etter IFRS standardverket og tilsvarende Topic 606 for selskaper som rapporterer etter US GAAP. Begge standardene er forholdsvis like og de bygger begge på femstegsmodellen. Styrene oppnådde deres mål om å få to standarder som medfører at virksomheter skal kunne trekke samme konklusjon ved bokføring av inntekt fra kundekontrakter, uavhengig av

---

om de rapporterer etter IFRS eller US GAAP. Likevel er det noen mindre forskjeller mellom de to standardene. Disse omhandler:

- terskel for vurdering av inndrivelse av krav
- krav til informasjon ved interimrapportering
- tidlig anvendelse av standarden og endelig effektueringsdato for standarden
- reversering av nedskrivninger
- krav til ikke-offentlige virksomheter

I tillegg til dette er det noen ulikheter når det gjelder IASB sine «Clarifications to IFRS 15» og tilleggene til «Topic 606» som er avgitt av FASB. Noen av disse forskjellene gjelder avklaring av kriteriet om sannsynlig inndrivelse av krav, presentasjon av omsetningsavgifter, shipping og ekspedisjonsaktiviteter, ikke-kontante aktiva, lisensiering med mer. Vi vil i denne oppgaven ikke gå videre inn på disse ulikhetene. (BDO 2016)

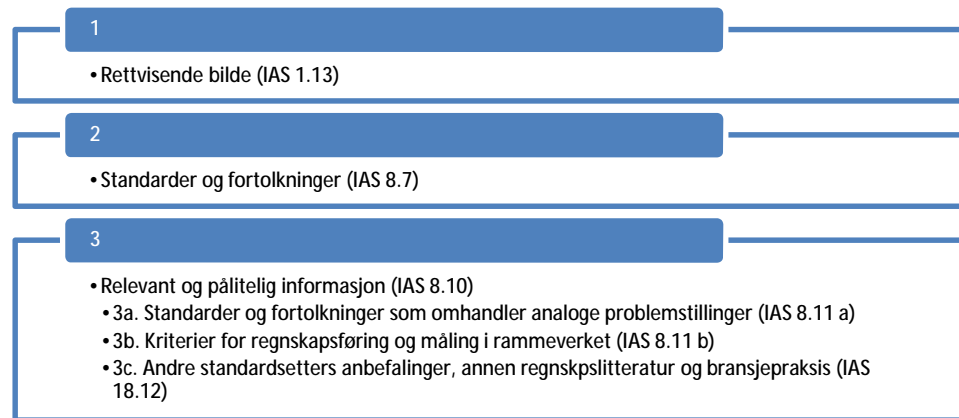
### ***1.3 Det konseptuelle rammeverket i IFRS***

Det konseptuelle rammeverket i IFRS er «et helhetlig system av sammenhengende målsetninger og underliggende forutsetninger som kan lede til konsistente regnskapsstandarder som avgrensner og beskriver regnskapsføring og årsregnskap». Det konseptuelle rammeverket er selve grunnlaget som definerer de målsetninger som ligger til grunn når nye standarder skal utformes. Rammeverket inneholder også forutsetninger og prinsipper som skal følges når årsregnskap skal utformes og rapporteres. Det fungerer således som rettleiding for standardsetterne i IASB, samt for regnskapsprodusenter, revisorer og regnskapsbrukere (Johnsen et al. 2006, 31-32).

Det konseptuelle rammeverket kan i noen tilfeller lede til flere mulige løsninger på et problem. Således er selve rammeverket egnet til å avvise noen løsninger, men samtidig kan man ende opp med flere mulige alternativer og løsninger på en problemstilling (Johnsen et al. 2006, 32). I henhold til IASB så forutsettes det at regnskapsstandarder og fortolkninger alltid overstyrer det konseptuelle rammeverket. Dette innebærer at rammeverket først skal anvendes dersom man ikke finner en løsning i de mer særskilte standardene. I slike tilfeller skal da

regnskapsprodusenten henvende seg til rammeverket og på skjønnsmessig grunnlag finne en løsning som gir brukerne av regnskapet pålitelig og relevant informasjon.

Kildehierarkiet, slik det fremkommer av IAS 1 og IAS 8:



**Figur 1: Kildehierarkiet i IFRS**

Av figuren ovenfor ser en at det viktigste formålet med et regnskap utformet etter IFRS er at det gir et *rettvisende bilde* i tråd med IAS 1. Det er ikke nærmere spesifisert hva som ligger i dette begrepet, men slik IFRS er utformet er det antatt at standardene og fortolkningene, med få unntak, gir et rettvisende bilde. Følgelig er det å etterkomme standardene ansett som å følge dette prinsippet.

Rammeverket i IFRS og andre rammeverk for regnskapsrapportering bygger på et hierarki som er tilnærmet likt. Først og fremst må målsetningen med regnskapet defineres, altså hva som er formålet med regnskapsinformasjonen i forhold til hvem som er regnskapsbrukerne. Med dette som utgangspunkt må det videre utformes kvalitetskrav til innregning og måling (Johnsen et al. 2006, 38). Disse angir hva som må til for at målsetningen skal oppnås. De ulike kvalitetskravene som er gitt under IFRS innebærer at regnskapsinformasjonen skal inneha følgende kvaliteter: forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Forståelighet innebærer at regnskapsinformasjonen skal være forståelig for en bruker med rimelig erfaring og kjennskap til regnskap og økonomi. Med kravet til relevans menes det at informasjonen som gis må være relevant for brukerne og gis til rett tid slik at de kan foreta korrekte beslutninger. Pålitelighet forutsetter at

---

informasjonen er objektiv og nøytral. Med bakgrunn i dette forutsetter IASB at informasjon som er objektiv også er valid, altså at den er gyldig i den aktuelle konteksten. Hovedformålet er at regnskapsinformasjonen skal reflektere realiteten i regnskapet og virksomheten. Videre legger IASB til grunn at pålitelig informasjon er forsiktig og konservativ. Sammenlignbarhet som kvalitetskrav har to dimensjoner innenfor IFRS; både at informasjonen er konsistent over tid, og ensartethet som viser til sammenligning av ulike selskaper. Dette forutsetter således at regnskapspliktige benytter samme prinsipper og metoder for like transaksjoner og posteringer over tid.

IFRS er et balanseorientert rammeverk, i motsetning til det særnorske rammeverket som er resultatorientert. Dette innebærer at alle definisjoner som er gitt i IFRS tar utgangspunkt i balansen og at dette er det overordnede innregningskriteriet. Eiendeler og gjeld er definert positivt, samtidig som inntekter, kostnader og egenkapital er definert som residualer (Johnsen et al. 2006, 51). Dette vil ikke si det samme som at standardsetterne er mer opptatt av balansemessige størrelser enn resultatmessige, men at de mener at den beslutningsnyttige informasjonen blir bedre som følge av definisjoner med utgangspunkt i balansen. Til forskjell fra norske regnskapsregler, vil det derfor være poster ifølge sammenstillingsprinsippet som ikke skal hensyntas i IFRS da de ikke tilfredsstillers definisjonen som en balansepost. Dette er en av de forskjellene som kommer av ulik orientering i regnskapsspråket.

## **2 Problemstilling**

### ***2.1 Introduksjon til problemstilling***

Inntektsføring er et område som får stor oppmerksomhet og som i mange tilfeller vil være den største og viktigste posten i et regnskap. Viktigheten av denne regnskapsposten gjør at det har vært ytret meninger om mangler og inkonsistens i gjeldende standarder. Med bakgrunn i dette, ble det i mai 2014 publisert en ny inntektsstandard, IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*, etter omfattende samarbeid mellom IASB og FASB siden 2002. IASB har vedtatt at ikrafttredelsestidspunkt



---

blir 1. januar 2018, men åpner for at standarden kan tas i bruk ved et tidligere stadium dersom det er ønskelig. Norske selskaper må derimot vente med implementering til standarden er godkjent av EU, noe som forventes å skje i tredje kvartal 2016. IFRS 15 vil erstatte dagens IAS 11 *Anleggskontrakter*, IAS 18 *Driftsinntekter*, samt tolkningene IFRIC 15 *Avtaler og bygging av fast eiendom*, IFRIC 18 *Overføring av eiendeler fra kunder* og SIC 31 *Driftsinntekter - byttehandel vedrørende reklametjenester*.

Den nye standarden er forventet å ha innvirkning på hvordan mange selskaper bokfører og rapporterer inntekter etter IFRS. Likevel inneholder den endelige standarden som nevnt noe mer moderate endringer sammenlignet med det opprinnelige forslaget. Effekten forventes å variere mellom ulike bransjer og sannsynligvis også mellom selskap i samme bransje. Da inntektsføringsområdet tidligere ikke har vært like regulert, har dette ført til ulikheter og varierende praksis.

Sentralt i IFRS 15 er, som tidligere nevnt, femstegsmodellen for identifisering og inntektsføring. Det er i større grad enn tidligere krav til ledelsens vurdering av fremdrift og identifisering av om kontroll har gått over til klienten eller ikke. Utforming av kontrakter og innholdet i disse kan derfor bli enda viktigere i den nye standarden.

## ***2.2 Problemstilling***

Vi ønsker å gjøre et dypdykk i hva som vil bli virkningene av den nye standarden kontra dagens regelverk, med fokus på anleggskontrakter. Den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter byr på flere kompliserte ledelsesvurderinger ved identifisering av leveringsforpliktelser, kontrolloverføring, fremdriftsmåling, fastsettelse av vederlag og behandling av kontraktsmodifikasjoner for å nevne noe. Dette gjør anleggskontrakter både interessant og komplisert å ta for seg ved en analyse av kommende effekter av IFRS 15. Inntektsføring av anleggskontrakter er også et av områdene som forventes å bli påvirket av innføringen av IFRS 15. Det vil i den forbindelse være nødvendig for virksomheter som arbeider med anleggskontrakter å gjennomgå vilkårene i kontraktene siden dette kan påvirke

---

hvordan kontraktene skal inntektsføres etter ny standard. Anleggskontrakter er videre omtalt under kapittel 4. Der tar vi for oss noen av de regnskapsmessige utfordringene, og definerer hva som omfattes av begrepet «anleggskontrakter» i denne oppgaven.

I denne oppgaven ønsker vi å opparbeide oss en bedre forståelse for IFRS 15 ved å drøfte og gjøre grundige undersøkelser for å kunne besvare vår problemstilling. Som et resultat av dette er vår endelige problemstilling:

**«IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*:  
Endringer i regnskapsføringen  
av anleggskontrakter»**

Vi vil først gjennomgå femstegsmodellen for inntektsføring, som er kjernen i IFRS 15. Etersom standarden er omfattende, og det er mange aspekter som vil påvirkes av den nye standarden, har vi valgt å begrense vår problemstilling noe. Vi vil derfor spesielt ta for oss områder som vi anser som spesielt viktige for anleggskontrakter, og/eller områder der vi forventer at det kan komme vesentlige endringer. Følgende temaer har derfor fått størst fokus:

1. Kontraktmodifikasjoner - Kapittel 7
2. Kriterier for inntektsføring over tid - Kapittel 8
3. Variable vederlag - Kapittel 9
4. Kontraktskostnader - Kapittel 10
5. Noteinformasjon – Kapittel 11

Nedenfor vil vi begrunne hvorfor vi har valgt nettopp disse fokusområdene.

### *2.2.1 Kontraktmodifikasjoner*

Anleggskontrakter er stadig gjenstand for modifisering, mye på grunn av at det ofte dreier seg om svært omfattende kontrakter. Oppføring av store bygg, anlegg og andre konstruksjoner som er særskilt tilpasset til kunden strekker seg ofte over lang tid, og det kan forekomme nye ønsker fra kunden eller endrede krav til

---

utforming som gjør at det avtales modifikasjoner. Kontraktsmodifikasjoner er således mer aktuelt og vesentlig innenfor anleggskontrakter enn ved ordinært varesalg. På grunnlag av dette mener vi at det er interessant å se på eventuelle nye regler og endringer som vil komme for regnskapsføringen av kontraktsmodifikasjoner.

### *2.2.2 Kriterier for inntektsføring over tid*

IFRS 15 innfører tre kriterier, hvorav ett av disse må være oppfylt for at en virksomhet skal kunne innregne inntekt over tid. Disse kriteriene er svært sentrale i den nye standarden.

Da IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom* ble implementert i 2010 medførte dette store endringer for selskaper som arbeider med større standardiserte boligprosjekter. Fortolkningen forårsaket at slike virksomheter gikk fra inntektsføring over tid, til å måtte inntektsføre slike prosjekter som et varesalg ved endelig overlevering av boligene til kunden. I forbindelse med implementeringen av IFRS 15 ønsker vi derfor å se om den nye standarden kan medføre en endret inntektsføring av denne typen boligprosjekter igjen. Dette ser vi på som et av de mest spennende aspektene ved de nye kriteriene for inntektsføring over tid som innføres ved IFRS 15 hva gjelder anleggskontrakter, og det kan se ut som at dette området potensielt vil bli gjenstand for størst endringer for nettopp anleggskontrakter.

### *2.2.3 Variable vederlag*

Variable vederlag kan oppstå som en følge av blant annet insentiver og bonuser, rabatter, dagbøter eller andre prisreduksjoner. Dette er variabler som ofte inkluderes i transaksjonsprisen og som er spesielt aktuelt ved større anleggskontrakter. Det vil i stor grad variere hvor mye av vederlaget i en anleggskontrakt som er variabelt, men IFRS 15 anser flere forhold som variable og har et større fokus på dette enn dagens standardverk. Dette er forhold som vi ser potensielt kan medføre endringer i inntektsføringen av variable vederlag, og som vi derfor har valgt å fokusere på.

### *2.2.4 Kontraktskostnader*

Kontraktskostnader er kostnader som er direkte eller indirekte knyttet til produksjonen av eiendelen som skal leveres i anleggskontrakten. I denne oppgaven ønsker vi å se om det vil bli noen endring i hva som skal inngå i kontraktskostnader, samt om det er noen endrede vilkår for hvorvidt en kostnad skal balanseføres eller kostnadsføres umiddelbart. Ettersom IFRS 15 er mer veiledende enn dagens standard, vil vi undersøke om dette potensielt kan medføre endret bokføring av kontraktskostnader. Videre ønsker vi å se på om den nye standarden medfører endret rapportering av visse typer kostnader, og om dette kan få betydning for fremdriftsmåling i tilfeller der kontraktskostnader benyttes som måleparameter.

### *2.2.5 Noteinformasjon*

For regnskapsbrukerne vil noteinformasjonen som avgis sammen med regnskapet kunne gi nødvendig utfyllende informasjon, for å skape en forståelse av hvilke forhold som ligger bak tallene. IFRS er allerede kjent for å ha forholdvis omfattende krav til informasjon sammenlignet med norske regnskapsstandarder som benyttes for selskap som ikke er børsnoterte i Norge. Likevel utvides notekravene ytterligere hva gjelder informasjon om kundekontrakter i IFRS 15. Vi ønsker derfor å ta for oss noteinformasjon som et eget punkt for å se på omfanget av disse utvidelsene for selskaper som arbeider med anleggskontrakter, da fremskaffelse av slik informasjon ofte er av stor betydning.

## **3 Metode**

### *3.1 Vitenskapelig metode*

For å kunne besvare problemstillingen vår trenger vi å utforme en metode. Vitenskapelig metode skiller seg fra bruk av sunn fornuft ved at man jobber systematisk med teknikker for undersøkelser og analyse for å komme frem til empiri, som enten kan være ny kunnskap eller bearbeidelse av gammel kunnskap (Ghuri og Grønhaug 2010, 10). Systematikk, grundighet og åpenhet er de

---

viktigste grunnpilarene ved empirisk forskning (Johannessen, Christoffersen og Tuftu 2011, 33). Forskningsprosessen består av flere stadier. Disse fremstilles noe ulikt fra forfatter til forfatter, men innebærer i all hovedsak forberedelser med valg av tema, problemstilling og forskningsmetode, deretter innsamling og analyse av data, og til slutt rapportskrivning og eventuelt handling som følge av funn.

Vitenskapelig metode skiller mellom deduksjon og induksjon. Deduktiv metode beskriver prosessen der man kommer frem til en spesifikk, logisk konklusjon ut fra allmenne observasjoner som anses som sanne. Induktiv metode er dermed det motsatte, nemlig en systematisk prosess der man gjennom enkeltobservasjoner trekker mer generelle konklusjoner. Deduksjon er altså å trekke en slutning fra det allmenne til det individuelle, fra teori til empiri, mens induksjon er å trekke slutninger fra det individuelle til det allmenne, fra empiri til teori. Vi vil trekke frem at man aldri kan være hundre prosent sikker på hvorvidt en konklusjon er korrekt, fordi man enten benytter logikk for å trekke konklusjoner eller baserer seg på enkeltobservasjoner (Ghauri og Grønhaug 2010, 15).

Videre skiller den samfunnsvitenskapelige metoden mellom kvantitativ og kvalitativ metode. Svært forenklet kan man si at kvantitativ metode er tallenes tale, og kvalitativ metode er tekstenes tale. Det foregår likevel fortolkning under begge metodene. I kvantitativ metode analyserer man variabler som er oppstilt på forhånd, mens man i kvalitativ metode tilnærmer seg et fenomen med en mer åpen innfallsvinkel (Nyeng 2004, 187-188).

### ***3.2 Valg av forskningsdesign***

Følgende redegjøres det for hvilken metode vi vil benytte for å besvare vår problemstilling. Siden oppgaven tar for seg IFRS 15 som er en ny internasjonal regnskapsstandard, vil vi gjøre leserne kjent med den nye standarden. Per i dag foreligger det ikke mye forskning på området, og dette vil derfor være en eksplorativ studie. Valg av problemstilling reflekterer at vi vil gå i dybden på hvordan implementeringen og anvendelsen vil påvirke regnskap avlagt etter IFRS for selskaper som arbeider med anleggskontrakter.

---

I denne oppgaven sammenligner vi reglene i den nye standarden IFRS 15 med gjeldende regler innenfor IFRS, og vi forholder oss spesifikt til anleggskontrakter. Vi tar altså utgangspunkt i generelle regler for inntektsføring, og vil forske for å finne ut av hvilken påvirkning dette har for én type kontraktsforhold. Vi vil dermed forsøke å bringe frem empiri ut fra teori, og benytter derfor en deduktiv metode.

Kvalitativ metode brukes fortrinnsvis når det primære formålet er å tilegne seg kunnskap, innsikt og forståelse, for videre å kunne utvikle forklaringer og teori gjennom en eksplorativ studie (Ghuri og Grønhaug 2010). Kvalitativ metode er derfor mest hensiktsmessig når man skal undersøke fenomener som det er forsket lite på fra før, for å forstå disse på en bedre måte (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 36). I kvalitativ metode gjennomføres datainnsamling og analyse simultant og på en interaktiv måte, noe som tillater en å utforme nye, eller å omformulere eksisterende, spørsmål underveis. Denne typen fleksibel tilnærming vil være mest nærliggende og relevant for vår oppgave.

### **3.3 Datakilder**

Begrepet *data* refererer til et utsagn eller en representasjon om virkeligheten, med grunnlag i erfaring, ikke i synsing. Mennesker bruker data for å skaffe seg informasjon, for videre å kunne tilegne seg kunnskap som grunnlag for beslutningstaking. Fordi data kun er utsnitt og således ikke fanger opp hele virkeligheten, er det viktig å ha i bakhodet at det kan være mye som ikke blir registrert. Man kan derfor aldri være *helt* sikker på slutninger som treffes på grunnlag av slik data (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 40). Data kan ha form av blant annet tall, meninger eller resultater fra spørreundersøkelser, og representerer både «harde» og «myke» opplysninger. Denne oppgaven vil i stor grad baseres på «myke» data, vi vil altså basere oss på andre ting enn «harde» tall. Anvendelse av IFRS 15 i norske selskaper kan ikke skje før EU har gitt sin godkjenning, og internasjonalt er det fastsatt at standarden trer i kraft for regnskapsperioder som starter 1. januar 2018 eller senere. Dette medfører at vi ikke har mulighet til å hente data fra eksisterende norske regnskaper hva gjelder virkninger av innføringen. I denne oppgaven vil vi derfor forsøke å forutse noen

---

av endringene som implementeringen vil føre til, og vi vil også utarbeide noen tallfestede eksempler for å gjøre dette mer håndfast.

Vi kategoriserer gjerne data inn i to grupper; primærdata og sekundærdata. Ved bruk av sekundærdata benytter man data som er samlet inn av andre gjennom tidligere forskning og studier av det aktuelle området, eller områder knyttet opp mot dette. Primærdata er på den annen side data som samles inn av forskeren selv. Disse to typene data kan gjerne kombineres, noe denne oppgaven vil være eksempel på.

### 3.3.1 Primærdata

Den største fordelen med primærdata er at det samles inn spesielt for den aktuelle forskningsstudien, og på den måten er fullstendig relevant for problemstillingen. Primærdata kan derimot være ressurskrevende å skaffe til veie, både i form av tid, tilgjengelighet og noen ganger også økonomisk. Man er også avhengig av svar fra eventuelle respondenter. (Ghuri og Grønhaug 2010, 99-100). Vi har i denne oppgaven dratt store fordeler ved bruk av primærdata, mens vi ikke har blitt like preget av ulempene.

Vi vil i denne oppgaven benytte oss av primærdata i form av intervjuer. Intervjuene vil ha en semistrukturert form, der vi vil fastsette tema, deltemaer og spørsmål på forhånd. Eksplorative studier slik som denne utføres best ved bruk av ustrukturerte og semistrukturerte intervjuer, fordi man sikrer noe struktur samtidig som man åpner for interaksjon slik at man får mest mulig informasjon ut av intervjuobjektene (Ghuri og Grønhaug 2010, 126). Ved valg av intervjuobjekter har vi lagt vekt på å fremstille ulike nyanser og perspektiver rundt implementeringen av IFRS 15. Ved bruk av kvalitativ metode vil man gjerne etterstrebe spredning i resultatene fordi dette gjerne gir et mer robust datagrunnlag. Vi har derfor hatt fokus på at utvalget av intervjuobjekter skal inneha ulike *bruddegenskaper* (Nyeng 2004, 199-200), og intervjuobjektene består av både praktikere og bransjerepresentanter, og fagpersoner i form av praktikere og teoretikere fra revisjonsbransjen og FO IFRS. Deltemaer og

---

spørsmål vil variere fra intervju til intervju, nettopp fordi vi ønsker å studere ulike perspektiver ved implementering og anvendelse av den nye inntektsstandard.

Vi har valgt å foreta to intervjuer av praktikere og bransjerepresentanter. Den første er Anny Øen, konsernregnskapsdirektør i AF Gruppen ASA (Oslo Børs). AF Gruppen er en av de største aktørene innen det som ordinært omtales som bygg- og anleggsbransjen. Intervjuet ble holdt i AF Gruppens lokaler på Etterstad i Oslo, 10. mars 2016. Den andre er Elin Leikåsen, visepresident for finansiell rapportering og internkontroll i Aker Solutions ASA (Oslo Børs). Aker Solutions er et stort, internasjonalt industrikonsern som driver oljeservicevirksomhet med anleggskontrakter på milliardbeløp. Intervjuet med Aker Solutions ble holdt i deres lokaler på Fornebu 5. april 2016. Disse intervjuene fokuserte hovedsakelig på effekter av implementeringen av IFRS 15, og de regnskapsmessige endringene som den nye standarden vil medføre. Som praktikere med et revisjonsperspektiv har vi intervjuet Børre Skisland og Reidar Jensen fra BDO og Nina Servold Oppi fra EY. Skisland og Jensen er begge statsautoriserte revisorer og partnere i BDO, og har lang erfaring innen revisjon og IFRS. Jensen er fagansvarlig for regnskap i BDO, og er medlem av Regnskapsstandardstyret (RSS) i Norsk Regnskapsstiftelse (NRS). Skisland er medlem av FO IFRS i NRS. Intervjuet med disse fant sted 3. mai 2016 i BDOs lokaler i Vika i Oslo. Servold Oppi er statsautorisert revisor og executive director i EY, og også medlem av FO IFRS. Hun har blant annet holdt bransjeforum om IFRS 15 for nettopp bransjer som opererer med anleggskontrakter. Dette intervjuet ble holdt 3. mai 2016 i EYs lokaler i Bjørvika. Som teoretiker og ekspert innen IFRS har vi også valgt å intervjuer Erlend Kvaal, professor ved Handelshøyskolen BI. Kvaal er leder av FO IFRS, og er en sentral person innen IFRS i Norge. Intervjuet med Kvaal ble holdt 15. mars 2016 i lokalene til Handelshøyskolen BI i Nydalen. Intervjuspørsmålene er lagt ved som vedlegg bakerst i oppgaven.

Bakgrunnen for at vi har valgt å intervjuer to bransjerepresentanter fra to så ulike bransjer som AF Gruppen og Aker Solutions representerer, er at vi ønsker å se på ulike problemstillinger som er aktuelle innenfor anleggskontrakter. Spesielt med tanke på bortfallet av IFRIC 15 ønsket vi å se på et selskap som har kontrakter som i dag er omfattet av denne fortolkningen. Det er flere større aktører i Norge i



---

dag som vil bli påvirket av at IFRIC 15 nå blir borte, blant andre AF Gruppen, Veidekke ASA og Skanska Norge ASA for å nevne noen. Som følge av at IFRS standardverket i Norge i dag kun er påbudt for selskaper som er notert på børs, vil redegjørelsene i denne oppgaven være aktuelle for børsnoterte selskap eller andre som frivillig rapporterer etter IFRS. Både AF Gruppen, Veidekke og Skanska har i dag standardiserte boligprosjekter omfattet av dagens IFRIC 15, og er notert på børs. Vi mener derfor at disse selskapene, innenfor virksomhetsområdet boligprosjekter, har like forutsetninger for hvordan IFRS 15 vil påvirke bokføringen som nevnt ovenfor. Vi har ikke avdekket noen særskilte ulikheter mellom AF Gruppen og andre virksomheter som driver med anleggskontrakter for bygging av boligprosjekter, hvor vi mener at påvirkningen av IFRS 15 vil avvike i større grad. Vi mener derfor at ekstern validitet og resonneringene som er gjort i denne oppgaven kan generaliseres for selskaper som i dag rapporterer etter IFRS 15.

### *3.3.2 Sekundærdata*

Gjennomgang av eksisterende litteratur er en naturlig del av forskningsprosessen. Dette gjøres gjerne helt innledningsvis ved valg av tema og problemstilling, for å være sikker på at man velger å forske på noe som det ikke allerede finnes svar på, og for å tilegne seg en bredere forståelse av det valgte temaet. Man kan videre benytte eksisterende litteratur som data i sin forskningsstudie, da som sekundærdata. Sekundærdata er altså data som har blitt samlet inn av andre, gjerne for et annet formål. I motsetning til primærdata, har sekundærdata den fordel at det er ressursbesparende. Men man bør være kritisk til å bruke denne typen data kun fordi det er tilgjengelig. Man bør forsikre seg om at man benytter seg av data som faktisk er passende for problemstillingen. (Ghuri og Grønhaug 2010, 50, 90-97).

Sekundærdata vil være nærliggende å bruke i teoridelen av denne oppgaven. For å analysere kommende effekter av IFRS 15 og sammenligne dette med hvordan regnskapsrapporteringen var forutgående for implementeringen, vil vi innledningsvis gjennomgå de eksisterende inntektsstandardene IAS 11, IAS 18, samt tolkningen IFRIC 15 med tilhørende teori. Sekundærdata har også blitt brukt ved gjennomgang av IFRS 15, men da i noe mindre grad da det her foreligger mindre litteratur på nåværende tidspunkt. Vi har benyttet oss av faglitteratur som

---

bøker og tidsskrifter, og artikler fra blant annet de fem store revisjonsselskapene (EY, PwC, BDO, KPMG og Deloitte).

I forkant av at vi har benyttet oss av sekundærdata har vi gjennomført litteratursøk. Vi har foretatt søk i BI sine biblioteksdatabaser, hovedsakelig i Oria, Norart og Business Source Complete. Norsk samfunnsvitenskapelige datatjeneste (NSD) er brukt for å undersøke rangeringene til de valgte sekundærkildene. På denne måten har vi forsikret oss om at vi kun bruker kilder av anerkjent kvalitet.

### ***3.4 Styrker og svakheter ved forskningsdesignet***

Det er viktig å ha et forhold til styrker og svakheter ved det valgte forskningsdesignet, fordi man ønsker at forskningen skal tilføre mest mulig verdi. *Validitet* benyttes ofte som et mål på slik verdi (Nyeng 2004, 199). Validitet kan forstås som gyldighet eller relevans, og måler hvorvidt en undersøkelse faktisk måler det man er ute etter å måle. Valid forskning forutsetter i utgangspunktet pålitelighet, som også brukes som et mål på kvalitet. Pålitelighet refererer til at dersom man foretar den samme typen målingen gjentatte ganger, vil man få det samme svaret og man kan dermed stole på dette resultatet (Ghauri og Grønhaug 2010, 79-81). I kvalitative studier slik som denne, er man derimot som sagt opptatt av spredning i resultatene. Fordi vi derfor har valgt intervjuobjekter med ulike bruddegenskaper, vil vi ikke på samme måte kunne måle påliteligheten. Av den grunn må mål på validitet tilpasses den metodiske tilnærmingen (Nyeng 2004, 200).

Validitet deles gjerne inn i *intern* og *ekstern* validitet. Intern validitet innebærer at funnene og konklusjonene man kommer frem til er gyldige internt i utvalget. Ekstern validitet innebærer på den annen side at disse funnene og konklusjonene kan generaliseres til bestemte typer grupper av mennesker, uavhengig av tid og situasjon (Ghauri og Grønhaug 2010, 83-84). Overført til denne oppgaven, vil intern validitet bety at meningene som fremkommer av intervjuene er gyldige og gjelder for alle intervjuobjektene. Dette kan være problematisk fordi vi som tidligere nevnt har valgt intervjuobjekter med ulike perspektiver på IFRS 15, og som ikke nødvendigvis har grunnlag for den samme kunnskapen og de samme

---

meningene. Ekstern validitet vil i denne oppgaven bety at intervjuobjektene meninger er gyldige generelt innenfor den samme gruppen av fagpersoner med de samme bruddegenskapene.

Som vi ser over, kan pålitelighet og kanskje også validitet være problematisk ved kvalitative studier som denne. Men en stor styrke ved intervjuer slik som vi skal gjennomføre, er at man har forutsetninger for å gå i dybden på komplekse fenomener med en oppdagende tilnærming.

#### 4 Kort om anleggskontrakter

En anleggskontrakt er i henhold til IAS 11 *Anleggskontrakter* «en kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett innbyrdes forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk». I Norsk Regnskapsstandard (NRS) er en anleggskontrakt definert som «en kontrakt om tilvirkning av en eiendel eller flere eiendeler som samlet utgjør en helhet». Det er således noe avvik mellom definisjonen av en anleggskontrakt etter IFRS og begrepet anleggskontrakt i NRS. Andre betegnelser som også benyttes for anleggskontrakter er eksempelvis tilvirkningskontrakter, arbeid under utførelse og prosjekter. I denne oppgaven er vår definisjon på anleggskontrakter sammenfallende med den som er angitt i NRS 2, da vi også vil omtale kontrakter som faller utenfor definisjonen til IAS 11 *Anleggskontrakter*. Det vil si at vi tar for oss både anleggskontrakter som i dag skal bokføres i tråd med IAS 18 *Driftsinntekter* som varesalg og de som er omfattet av IAS 11. Når IFRS 15 trer i kraft vil de begge bli dekket av denne.

I denne oppgaven har vi valgt å se endringer i regnskapsføringen av anleggskontrakter ved innføring av IFRS 15. Bakgrunnen for dette er at anleggskontrakter er aktuelt innenfor flere bransjer, samtidig som bokføringen av anleggskontrakter vil være svært interessant fordi de ofte strekker seg over mer enn én regnskapsperiode og det ofte er snakk om vesentlige poster i regnskapet. Vanlige

---

typer anleggskontrakter kan være bygg og anlegg herunder oppføring av bygninger og fast eiendom, vei og annen infrastruktur, innenfor verft ved bygging og levering av skip og innen oljeindustri ved levering av anlegg og utstyr som skal benyttes for opphenting av olje. Anleggskontrakter kan også omfatte arkitekttjenester, byggeledelse eller eksempelvis større oppdrag ved levering av teknisk bistand.

Ofte vil både varer og tjenester inngå i det som skal ende opp som sluttproduktet i en anleggskontrakt. Kontraktene mellom virksomheten og kunden er ofte av langsiktig art, de kan strekke seg over flere år, og slutføres ofte trinnvis. Anleggskontrakter bokføres normalt sett ulikt enn ved et rent varesalg. Dette kommer av at bokføring ved overlevering til kunde ikke vil gi et rettviseende bilde av selskapets stilling ved periodeavslutning. Det vil ikke gjenspeile den løpende verdiskapningen. Inntektsføring over tid vil gi et mer korrekt bilde, og vil gi mer relevant informasjon til regnskapsbrukerne. Inntektsføringen følger derfor gjerne fullføringsgraden og progresjonen i prosjektet, noe som fører til at regnskapsføringen av anleggskontrakter krever betydelig bruk av skjønnsutøvelse og estimater (Kvifte 2014, 547). Det er krav til prosjektregnskap når anslått omsetningsverdi for en anleggskontrakt overstiger 300.000 kroner i henhold til bokføringsforskriften, noe som er nødvendig for å ha kontroll på kostnader og for å kunne beregne fullføringsgrad. Aktuelle resultatposter er kontraktsinntekter og direkte kontraktskostnader som materialer, lønn, prosjektledelse, under-entreprenører, maskinkostnader og avskrivning på prosjektrelaterte driftsmidler, samt indirekte kontraktskostnader som forsikring, kvalitetskontroll og finanskostnader. Balansepostene består av arbeid under utførelse, opptjent, ikke fakturert inntekt, forskudd fra kunder, kundefordringer, leverandørgjeld og driftsmidler.

I denne oppgaven har vi valgt å holde intervjuer med objekter både innenfor bygg, anlegg og oljeindustrien, i tillegg til fagpersoner og eksperter, for å få løftet ulike problemstillinger og utfordringer. Ved å gjøre en slik tilnærming har vi blitt oppmerksomme på ulike problemstillinger som dukker opp innenfor forskjellige type bransjer som arbeider med anleggskontrakter.

---

## 5 Teori om dagens standarder for inntektsføring

### 5.1 Dagens regelverk

I forkant av gjennomgangen av den nye regnskapsstandarden IFRS 15, ønsker vi å gjøre en generell gjennomgang av gjeldende regnskapsstandarder som benyttes innenfor anleggskontrakter. Inntektsområdet for slike kontrakter er i dag regulert av regnskapsstandardene IAS 11 *Anleggskontrakter* og IAS 18 *Driftsinntekter*, samt fortolkningen IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom*. IAS 18 er den overordnede «paraplystandarden» som omfatter alt av inntekter som ikke faller inn under IAS 11 eller andre regnskapsstandarder.

Videre vil vi behandle dagens regler knyttet til fokusområdene mer detaljert i kapittel 7 til 11.

### 5.2 IAS 11 Anleggskontrakter

IAS 11 er spesielt utformet til å omfatte inntekter som stammer fra anleggskontrakter. Som tidligere nevnt finner vi selve definisjonen på en anleggskontrakt i IAS 11.3: *«En anleggskontrakt er en kontrakt som er særlig fremforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett innbyrdes forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk».*

For denne typen kontrakter er det behov for ytterligere veiledning i forhold til bokføringen av inntekter. Her vil ikke en bokføring av inntekt ved levering av varer og tjenester til kunde gjenspeile den reelle verdiskapningen i selskapet (Johnsen et al. 2006, 68). For at dette skal presenteres løpende i regnskapet er det derfor under IAS 11 spesielle regler for hva, når og hvordan inntekter og kostnader knyttet til anleggskontrakter skal bokføres.

Som det fremgår av definisjonen på en anleggskontrakt, så skal den være *«særlig fremforhandlet for tilvirkning av en eiendel»*. Derav vil vanlige salg av varer og tjenester ikke være omfattet av IAS 11, men av den generelle IAS 18

---

*Driftsinntekter.* Når det gjelder utvikling og salg av leiligheter/boliger så finnes det ytterligere veiledning i IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom*. Denne fortolkningen kan også benyttes for andre anleggskontrakter enn hva som gjelder bygging av fast eiendom. Her finnes det ulike forutsetninger for å kunne benytte IAS 11 fremfor IAS 18 (Schwencke et al. 2016, 431). Den viktigste er at det under en anleggskontrakt som tilfredsstillere kravene til IAS 11, må være en mulighet og rett for kunden «*til å spesifisere de viktigste bygningsmessige elementene ved eiendommens utforming før byggingen begynner og/eller spesifisere viktige bygningsmessige endringer under byggingen*». I de tilfeller hvor kunden ikke har det, så vil det ikke tilfredsstillere definisjonen til en «særlig fremforhandlet kontrakt» og det er følgelig ansett som et ordinært varesalg etter IAS 18 som inntektsføres for utbygger når den overleveres til kunden. Utformingen av kontrakten og vurdering av kundens rettigheter er derfor en vurdering å gjøre før man setter i gang (Kvifte 2014, 548-549). IFRIC 15 er nærmere omtalt i denne oppgaven under kapittel 8.

### *5.2.1 Oppdeling og sammenslåing av kontrakter*

IAS 11 gjelder som et utgangspunkt for hver enkelt kontrakt, men det er tilfeller hvor to eller flere kontrakter kan bli ansett som én og skal bokføres samlet som én kontrakt. Dette kan være når kontraktene er fremforhandlet samlet som en pakke, utføres sammenhengende og er så nært tilknyttet hverandre at de fremstår som én kontrakt. I andre tilfeller må det gjøres vurderinger av hvorvidt én kontrakt skal splittes og behandles som to eller flere enkeltstående kontrakter (Johnsen et al. 2006, 69). Betingelser som må være oppfylt for at man skal kunne benytte en slik løsning er at det må ha vært gitt separate bud for den enkelte eiendel, forhandlingene av eiendelene må ha skjedd hver for seg og kan endres eller forkastes hver for seg og man kan enkelt identifisere de ulike kontraktsinntektene og kontraktskostnadene tilknyttet den enkelte eiendel (Kvifte 2014, 550-551).

Merk at omfanget av IAS 11 er begrenset, slik at serieproduksjon av et større antall enheter ikke vil bli dekket av standarden og ei heller langsiktige servicekontrakter. (Kvifte 2014, 549)

### *5.2.2 Kontraktsinntekter- og kostnader*

Kontraktsinntekt er i henhold til IAS 11.11 den samlede inntekten som er avtalt og som fremgår av kontrakten med tillegg og fradrag av eventuelle endringer i kontraktarbeid, krav og innsatsgodtgjørelser (for eksempel bonusordninger). Inntektsføring forutsetter at det er sannsynlig at kontrakten vil føre til driftsinntekter og man kan måle de på en pålitelig måte. Målingen av kontraktsinntekten skal skje til virkelig verdi av vederlaget. Denne kontraktsinntekten kan derfor bli endret mellom regnskapsperiodene ettersom et prosjekt skrider frem og ledelsen sitter med mer informasjon, samt at tidligere usikre forhold er blitt avklart, jf. IAS 11.12. Utover dette kan det tilkomme kontraktsmodifikasjoner i form av endringsordrer eller tilleggsordrer til den allerede fastsatte kontrakten, jf. IAS 11.13.

Kontraktskostnader omfatter i henhold til IAS 11.16 direkte utgifter knyttet til kontrakten, indirekte kostnader som kan henføres til den enkelte kontrakten og andre kostnader som skal dekkes av kunden i tråd med kontraktsvilkårene.

Både variable vederlag, kontraktsmodifikasjoner og kontraktskostnader vil bli behandlet særskilt under fokusområdene i henholdsvis kapittel 9, 7 og 10.

### *5.2.3 Måling og innregning*

For at fremgangen og verdiskapningen skal gjenspeiles i regnskapet, skal inntekter etter IAS 11.22 bokføres etter løpende avregningsmetode i takt med fullføringsgrad. En forutsetning for at dette kan gjøres er at estimatene kan måles pålitelig og at det er sannsynlig at virksomheten vil oppnå økonomiske fordeler av prosjektet, jf. IAS 11.23. I de tilfeller hvor man ikke kan måle fremgangen på en pålitelig måte skal selskapet inntektsføre løpende, men uten fortjeneste. Det er ikke tillatt å benytte fullført kontakts metode. Det er stor bruk av ledelsens og eksperters skjønn, vurderinger og estimater i standarden når det skal fastsettes hva som er totale kontraktsinntekter og -kostnader, samt fremgangen i kontrakten. (Kvifte 2014, 547)

---

Det er etter IAS 11 muligheter til å benytte både input- og outputmetoder for å måle fremgangen i prosjektet. Ved måling etter en inputmetode tar man utgangspunkt i påløpte innsatsfaktorer i prosjektet i forhold til fullføring, og innregner inntekter med basis i dette. Ulike grunnlag som kan benyttes for å måle fremgangen etter en inputmetode kan være medgåtte ressurser som kostnader, timeforbruk eller antall timer maskiner har vært i bruk, relativt til den totale forventede ressursbruken for prosjektet. Kun de ressursene som faktisk er relevante for fremgangen i prosjektet skal inkluderes i beregningen. Ved bruk av outputmetoder innregner man inntekter med basis i måling av andelen som er overført til kunden av den totale verdien i henhold til kontrakten. Outputmetoder kan inkludere måling av levert andel av den totale ytelsen, milepæler som er nådd, tid som er brukt, eller enheter produsert eller levert. Et eksempel kan være ferdig grunnmur, tak på en bygning eller lignende. (Kvifte 2014, 556-557)

Når det skal beregnes hva som skal inntektsføres multipliseres fullføringsgraden med samlet kontraktsinntekt. Påløpt kontraktsfortjeneste blir da opptjent kontraktsinntekt minus påløpt kontraktsinntekt. Etter reglene i IAS 11, skal alle elementene inkluderes i løpende avregning. Det er derfor ikke anledning til å holde noen elementer utenfor, med unntak av kostnader som ikke medfører noen fremgang i prosjektet. Når et selskap arbeider med store anleggskontrakter, vil det i større eller mindre grad være en usikkerhet i forhold til hvordan endelig utfall blir. Risikoen for feilestimering vil være størst i begynnelsen ettersom man da vet mindre enn etter noe tid. For nye selskaper med lite erfaring kan det også være større risiko knyttet til denne usikkerheten enn for selskaper som har jobbet med slike kontrakter over lengre tid. I tilfeller hvor fremdriften ikke kan måles pålitelig, skal det etter IAS 11.32 bare inntektsføres den delen som man med sannsynlighet vil gjenvinne fra kunden, altså inntektsføring uten å ta med fortjeneste. Dersom kontrakten fører frem et tap, skal dette innregnes i sin helhet umiddelbart i tråd med IAS 11.36. Det kan også være at selskapet med tid får mer visshet i hvordan kontrakten kommer til å ende ut, og at dette avviker fra hvordan kontrakten er bokført løpende. Selskapet skal i slike tilfeller oppdatere sine estimer og fremdrift, og bokføringen av dette skal skje i tråd med IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimer og feil* etter IAS 11.38.



---

### 5.3 IAS 18 Driftsinntekter

IAS 18 *Driftsinntekter* dekker alle inntekter som ikke er dekket av en annen spesielt utformet standard. Standarden omfatter regnskapsføring av driftsinntekter med opphav i varesalg, tjenesteyting og royalties, renteinntekt og utbytte som stammer fra andres bruk av selskapets eiendeler. Tjenesteyting som anses omfattet av IAS 18 må her skilles fra den typen av tjenesteyting som er omtalt under IAS 11 *Anleggskontrakter*.

Andre inntekter som faller utenfor standarden omfatter driftsinntekter basert på leieavtaler i IAS 17 *Leieavtaler*, utbytte fra investeringer etter egenkapitalmetoden jf. IAS 28 *Investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet*, driftsinntekter som følger av endring i virkelig verdi i finansielle instrumenter etter IAS 39 *Finansielle Instrumenter – innregning og måling*, samt forsikringskontrakter etter IFRS 4 *Forsikringskontrakter*.

Driftsinntekter etter definisjonen angitt i IAS 18.7 er som følger:

*«Driftsinntekter er bruttotilgang av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i løpet av regnskapsperioden som følge av den ordinære virksomheten når denne fører til økt egenkapital, bortsett fra egenkapitaltilskudd».* Denne definisjonen er sammenfallende med definisjonen som finnes for driftsinntekter i det konseptuelle rammeverket. Den overordnede definisjonen for inntekter i det konseptuelle rammeverket omfatter både gevinster og driftsinntekter og lyder som følger: *«økning i økonomiske fordeler i løpet av regnskapsperioden i form av positive kontantstrømmer eller verdiøkning i eiendeler eller reduksjon av gjeld som resulterer i økning i egenkapital, annet enn egenkapitaltilskudd».* Med bakgrunn i at denne definisjonen er bred og omfattende, så er det videre i rammeverket gjort en oppdeling i driftsinntekter og gevinster. Rammeverket angir således at driftsinntekter er: *«inntekter som stammer fra et foretaks ordinære virksomhet, og som refereres til med varierende begreper som salg, honorarer, renter, royalties og leie».* Gevinster er i rammeverket definert som: *«gevinster representerer andre poster som oppfyller definisjonen av inntekter og som enten stammer fra foretakets ordinære virksomhet eller ikke. Gevinster representerer økninger i økonomiske fordeler og er derfor av samme natur som inntekter. Gevinster utgjør derfor ikke et eget element i det konseptuelle rammeverket».* I rammeverket skiller

---

man altså ikke på gevinster og driftsinntekter. Det eneste som skiller de to er om de kommer fra ordinær aktivitet eller ikke. Definert ut ifra rammeverkets perspektiv er dermed forskjellen kun avgjørende for hvilken klassifisering inntekten skal ha. (Picker 2013, 100-101)

Gevinster er en type inntekt som faller utenfor virkeområdet til inntektsstandardene, og som omfattes av de ulike standardene hvor eiendelen som gir opphav til gevinsten er definert under. Gevinster omfatter eksempelvis verdiøkninger og gevinster ved salg av anleggsmidler, urealiserte gevinster ved verdiøkning på eiendom, anlegg og utstyr bokført etter IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* og urealiserte gevinster på finansielle instrumenter etter IAS 39 *Finansielle instrumenter – Innregning og måling*. Likevel kan det i noen tilfeller være vanskelig å vurdere om en inntekt skal defineres som driftsinntekt eller som gevinst ettersom verken rammeverket eller IAS 18 gir en definisjon på betegnelsen «ordinær aktivitet». Dette defineres dermed av det enkelte selskap. Normalt sett er dette da definert med utgangspunkt i hva som er normal inntekt fra deres kjernevirksomhet, men likevel har det vært en del diskusjoner om hva som skal omfattes og ikke (Picker 2013, 100-102). Videre i denne oppgaven vil vi kun ha fokus på driftsinntekter slik som det er definert i inntektsstandardene, og se bort fra gevinster.

### 5.3.1 Oppdeling og sammenslåing av kontrakter

Som under IAS 11, er det også under IAS 18 lagt opp til at det må gjøres en vurdering av om driftsinntektene skal innregnes som en enkelt transaksjon eller om det er behov for å dele denne opp i to eller flere bestanddeler. Eksempelvis kan dette gjelde levering av et produkt med påfølgende tjenester. Under slike tilfeller vil det være riktig å dele inntekten opp i to bestanddeler som kan inntektsføres separat når de leveres. På den andre siden kan det i tilfeller være behov for å bokføre en inntekt under ett. Dette gjelder for kontrakter som må ses samlet. I et tilfelle med et salg av varer med senere tilbakekjøp skal dette behandles under ett, selv om dette er to separate transaksjoner. (Kvifte 2014, 529-530)

---

### 5.3.2 Måling og innregning

Driftsinntektene som definert ovenfor skal i henhold til IAS 18.9 måles til virkelig verdi som jf. IAS 18.7 innebærer at den skal bokføres til: *«den prisen som ville blitt oppnådd ved salg av en eiendel eller en forpliktelse i en velordnet transaksjon mellom markedsdeltakere på måletidspunktet av virkelig verdi»*. I en normal salgstransaksjon vil dette da utgjøre nettoen av avtalt pris, redusert med en eventuell prisreduksjon etter IAS 18.10. Dersom det eksempelvis eksplisitt er avtalt en rentefri periode for kunden til å utsette sin betaling, skal verdien av betalingen neddiskonteres til nåverdien av dette beløpet ved hjelp av en implisitt rentesats i henhold til IAS 18.11.

Innregning av inntekt skal etter IAS 18 skje etter kriterier gitt i standarden basert på om salget gjelder varesalg, tjenesteyting, rente, royalties eller utbytte. For å kunne anvende disse kriteriene må regnskapsprodusenten først ha en forståelse for hva som er formålet med disse kriteriene, de generelle innregningskriteriene for inntekter og at man forstår hva slags type inntekt det er snakk om for å kunne følge de mer spesifikke innregningskriteriene.

Det overordnede målet med IAS 18 er å bestemme når en inntekt skal bokføres. Det angis under formål i standarden IAS 18 at *«den viktigste problemstillingen ved regnskapsføring av driftsinntekter er å fastslå når driftsinntekter skal innregnes. Driftsinntekter innregnes når det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket, og disse fordelene kan måles på en pålitelig måte»*. Det generelle kriteriet for inntektsføring finner vi i det konseptuelle rammeverket, som er angitt som følger: *«Inntekter innregnes i resultatregnskapet når en økning i fremtidige økonomiske fordeler som stammer fra en verdiøkning i eiendeler eller en reduksjon av gjeld har oppstått, og denne kan måles pålitelig. Dette medfører at innregningen av inntekt skal skje samtidig som innregningen av verdiøkningen av eiendeler eller reduksjonen av gjeld»*. Videre definerer IAS 18.14, IAS 18.20 og IAS 18.29 de spesifikke kravene til inntektsføring basert på om inntektene stammer fra henholdsvis varesalg, tjenesteyting, rente, royalties, eller utbytte. Kriteriene angitt under de ulike typene av inntekter er delvis sammenfallende, men det er likevel noen ulikheter basert på forskjellene i type inntekt.

---

I den grad IAS 18 skal anvendes for en kontrakt som ikke oppfyller kriteriene etter IAS 11 *Anleggskontrakter*, kan dette bli regnet som tjenesteyting eller et varesalg. Vurderingen av om det gjelder varesalg må gjøres i tråd med IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom*. Kontrakter ved bygging av fast eiendom kan også falle inn under kategorien tjenesteyting i de tilfellene hvor det ikke kreves at selger anskaffer og leverer byggematerialer, men kun er en avtale om levering av tjenester. I disse tilfellene må selger se hen til kriteriene i IAS 18.20 for når inntekten skal innregnes. Disse kriteriene krever at driftsinntekten skal innregnes i tråd med fremdriften i prosjektet. Inntektsføringen vil derfor i slike tilfeller bli lik som ved bruk av IAS 11 for anleggskontrakter. (Kvifte 2014, 531-532)

Omfatter avtalen tjenesteyting i byggeprosessen med tillegg av byggematerialer for å kunne oppfylle kontrakten, anses salget som et varesalg og kriteriene for inntektsføring som skal følges finnes i IAS 18.14:

- a) Selskapet har overført betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til kjøper,
- b) Selskapet står ikke lenger for den løpende forvaltningen ved eierskapet,
- c) Inntektsbeløpet kan måles pålitelig,
- d) Det er sannsynlig at de økonomiske fordelene vil tilflyte selskapet, og
- e) Utgiftene som er påløpt eller som vil påløpe kan måles på en pålitelig måte.

Tilfeller hvor IAS 18 skal anvendes i stedet for IAS 11, vil altså være i de situasjoner hvor kontrakten som er etablert mellom kjøper og selger ikke kan sies å være «særlig fremforhandlet for tilvirkning av eiendel». Dette gjelder i kontrakter hvor eiendelen som selges gir kjøper liten eller ingen mulighet til å tilpasse bygningsmessige elementer i kontrakten (Kvifte 2014, 548-549). I et eksempel med en bolig som selges som en del av oppføringen av et større boligkompleks, så vil kontrakten ikke anses som «særlig fremforhandlet» dersom kjøper kun har mulighet til å velge mellom noen gitte alternativer for kjøkken, gulv, farger eller lignende. Kjøperen må kunne tilpasse en større del av prosjektet etter eget ønske. Konsekvensen i slike kontrakter blir dermed at inntektsføringen for selger ikke skal skje før leiligheten faktisk er solgt og overlevert til kunden. Normalt sett ved hjemmelsoverføring, hvor det vesentlige av risiko og kontroll går

---

over på kjøper. For selger medfører dette da en vesentlig forskyvning av inntektene inntil prosjektet er helt ferdig. Fortolkningen IFRIC 15 gir nærmere veiledning for i hvilke tilfeller IAS 11 eller IAS 18 skal benyttes.

Kriteriene for inntektsføring og IFRIC 15 gjennomgås videre som et fokusområde i kapittel 8.

## **6 IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter***

IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter* er den første standarden som har fremkommet som et samarbeid mellom IASB og FASB, og vil erstatte det meste av eksisterende veiledning for inntektsføring under både IFRS og US GAAP.

"Grunnprinsippet er at foretak skal innregne inntekter slik at det forventede vederlaget inntektsføres etter et mønster som reflekterer overføring av varer eller tjenester til kunden." (EY 2014b)

### **6.1 *Forberedelser mot implementering***

Som vi vil se i denne oppgaven, medfører IFRS 15 en del endringer sammenlignet med tidligere. Dette gjelder både innregning, måling og tidfesting av inntekter, samt krav til ledelsesvurderinger. Dette skaper et behov for gode forberedelser frem mot implementering både hos regnskapsprodusenter og revisorer.

For virksomheter som produserer regnskaper etter IFRS, vil prosessen med forberedelser og implementering kunne ta tid. Det blir viktig å fokusere på kundekontrakter og kundeforhold, å forstå hva som faktisk leveres, gjennomgå og vurdere leveringsforpliktelser, hvordan inntekten skal allokere til de ulike bestanddelene, og når kontroll overføres til kunden. Femstegsmodellen må forstås og vurderes i kontekst med selskapets virksomhet. Dette gjennomgås mer detaljert i delkapitlene om femstegsmodellen.

For revisjonsselskapene blir det viktig med både intern og ekstern opplæring. For å kunne bistå kunder rundt implementeringen av IFRS 15, og for å kunne revidere

---

regnskaper avlagt etter den nye standarden, vil det bli viktig å være i forkant og opparbeide seg en god forståelse av endringene som kommer. Samtidig kan det være nyttig å påse at kunder får nødvendig hjelp og opplæring. Det kommer frem av intervjuene med BDO og EY at det har vært holdt både interne kurs og bransjespesifikke, eksterne konferanser. Erfaringene fra revisjonsselskapenes hold tilsier at det er svært varierende hvor forberedt regnskapsprodusenter er på implementeringen av IFRS 15, som nok har en sammenheng med hvorvidt det forventes omfattende effekter og endringer eller ikke knyttet til deres inntektsføring. Forberedelsene forventes derimot å trappes opp når 2017 nærmer seg, da dette blir første sammenligningsår.

FO IFRS i Norsk Regnskapsstiftelse bidrar til utviklingen av IFRS ved å svare på diskusjonsnotater fra IASB og IFRS IC, og nå fra FASB i forbindelse med IFRS 15 som er et samarbeid mellom disse (FO IFRS 2015). FO IFRS bidrar til å skape engasjement og debatter rundt utviklingen av IFRS, og har i sitt arbeid med den nye standarden nedsatt en arbeidsgruppe som har sett på inntektsføringsproblematikk. Det fremkommer av intervjuet med Kvaal 15. mars 2016 at det er foretatt såkalte «field tests» etter forespørsel fra IASB og European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG). Dette går ut på at FO IFRS ber noen utvalgte foretak forsøke å implementere standarden uoffisielt. Dette medfører en del ressursbruk for de utvalgte foretakene, men til gjengjeld tilegner de seg kunnskap om den nye standarden på et tidlig tidspunkt, og får muligheten til å komme med innspill og standpunkter som får betydning for hvordan standarden utvikles.

Ved implementering av IFRS 15 per 1. januar 2018 må det som nevnt foretas en omarbeidelse av regnskapstallene for 2017. Dette skal gjøres ved bruk av én av de to følgende metodene:

- a) Full retrospektiv anvendelse. IFRS 15 anvendes da med tilbakevirkende kraft, og effekter ved overgangen innregnes i egenkapitalen ved inngangen til sammenligningsåret. Resultatregnskapet omarbeides også, og presenteres i samsvar med IFRS 15. Dette er i tråd med det alminnelige prinsippet for regnskapsføring av prinsippendringer i henhold til IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil.*

- b) Modifisert retrospektiv anvendelse. Overgangseffektene innregnes i egenkapitalen ved inngangen til det året standarden implementeres, uten at sammenligningstallene omarbeides. Ved bruk av denne metoden stilles det derimot krav om mer omfattende noteopplysninger, for å gi regnskapsbrukerne sammenlignbar informasjon. (Oppi 2016)

Regnskapsbrukernes opplysningsbehov, samt kostnadene ved omarbeidelsen, bør hensyntas ved vurdering av valget mellom full eller modifisert retrospektiv anvendelse (BDO 2015, 7). Det fremkommer derimot av intervjuene med AF Gruppen og Aker Solutions 10. mars og 5. april 2016 at det er en oppfatning om at en modifisert retrospektiv anvendelse ikke forenkler implementeringsprosessen selv om sammenligningstallene ikke må omarbeides i like stor grad som ved full retrospektiv anvendelse. Dette fordi kravet til noteopplysninger øker, noe som igjen krever at opplysningene fremskaffes. Begge disse selskapene vil derfor foreta en full retrospektiv omarbeidelse for 2017.

## 6.2 Omfanget av IFRS 15

Som vi har beskrevet tidligere har det vært rettet kritikk mot dagens standarder for inntektsføring, på at omfanget av veiledning har vært for lite. IFRS 15 har derfor blitt betydelig mer omfattende, og inneholder mye veiledning rundt overgang, implementering og anvendelse av ny standard. Tabellen under viser antall sider veiledning i ny standard kontra dagens standarder:

	IFRS 15	Existing IFRS	IAS 18	IAS 11	IFRIC 13	IFRIC 15	IFRIC 18	SIC-31
Standard/Interpretation	39	33	10	11	3	4	4	1
Application guidance	17	1	-	-	1	-	-	-
Transition guidance	2	-	-	-	-	-	-	-
Amendments to other standards	26	-	-	-	-	-	-	-
Implementation guidance and Illustrative examples	82	21	8	4	2	5	2	-
Basis for conclusions	175	22	-	-	7	8	5	2
Total	341	77	18	15	13	17	11	3

Figur 2: Sammenligning av antall sider veiledning i IFRS 15 og eksisterende veiledning (BDO 2014b, 5).

---

Det utvidede omfanget av veiledning vil gi et redusert rom for egen tolkning for regnskapsprodusenter, noe som potensielt kan komme til å redusere forskjeller i praksis. Dette, sammenholdt med at IFRS 15 skal føre til at inntektsføringen i større grad samsvarer med selskapets verdiskapning, vil gjøre det enklere for investorer å analysere og sammenligne selskaper som anvender IFRS (McConnell 2014).

### **6.3 Virkeområde**

Begrepet *kundekontrakt* fordrer at det foreligger en rettslig bindende avtale, enten skriftlig eller muntlig, med forretningsmessig substans. I henhold til IFRS 15 skal standarden anvendes for alle kundekontrakter bortsett fra;

- leasingkontrakter som går under IAS 17 *Leieavtaler*,
- forsikringskontrakter som går under IFRS 4 *Forsikringskontrakter*,
- finansielle instrumenter og andre kontraktsmessige rettigheter og forpliktelser som går under virkeområdet til IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, IFRS 10 *Konsernregnskap* og IFRS 11 *Felleskontrollerte ordninger*, IAS 27 *Konsernregnskap og separat finansregnskap* og IAS 28 *Investeringer i tilknyttede foretak og felleskontrollert virksomhet* og
- ikke-monetære bytteavtaler mellom virksomheter i samme bransje for å fremme salg til kunder eller potensielle kunder.

Inntekter kommer hovedsakelig fra salg av varer og tjenester til kunder som en del av et foretaks ordinære virksomhet. Det kan også oppstå gevinst eller tap som følge av transaksjoner utenfor den ordinære virksomheten, for eksempel ved overføring av eiendom, anlegg og utstyr og immaterielle eiendeler, som omtalt i avsnitt 1.3. Krav i eksisterende standarder knyttet til innregning av denne typen gevinst eller tap er endret slik at de samsvarer med kravene i IFRS 15, men vil fortsatt være regulert i de samme standardene som tidligere. (BDO 2014b, 7)

#### **6.3.1 Kundeforholdet**

I tillegg til å klargjøre hvilke inntekter som omfattes av IFRS 15, må man gjøre en vurdering av kvalifiserende avtaleforhold. Standarden omfatter kun kontrakter



---

med kunder. IFRS 15 Appendix A definerer en kunde som «*en motpart som har inngått en kontrakt med enheten om å motta varer eller tjenester som produseres i enhetens ordinære virksomhet i bytte for vederlag*».

Dersom det tales om en motpart som opptrer mer som en samarbeidspartner som deler risiko og fordeler knyttet til den aktuelle kontrakten, er motparten ikke en kunde i henhold til definisjonen, og transaksjonen faller i utgangspunktet utenfor virkeområdet til IFRS 15 (BDO 2014b, 7). IASB gir ingen videre veiledning utover definisjonen av en kunde for å vurdere om slike samarbeidsavtaler faller inn under virkeområdet til standarden. IFRS 15.BC54 sier derfor at leverandøren må vurdere om forholdet med motparten kan kalles et *kundeforhold*, avhengig av relevante fakta og omstendigheter, som kan inkludere hensikten med aktivitetene som utføres av motparten. IASB fastslår likevel at det kan være hensiktsmessig å anvende prinsippene i IFRS 15 for nevnte samarbeidsavtaler, selv om vurderinger tilsier at avtalen faller utenfor virkeområdet (EY 2014a, 17). Dette vil kun være aktuelt dersom slik anvendelse kan gjøres i tråd med IAS 8 (IFRS 15.BC56).

### 6.3.2 Delvis innenfor virkeområdet

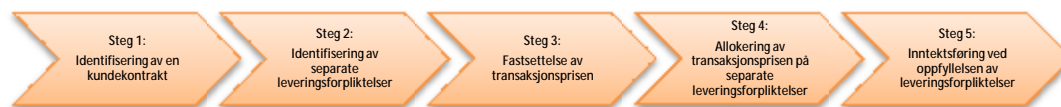
Det kan forekomme tilfeller der en kontrakt med en kunde både ligger delvis innenfor og utenfor virkeområdet til IFRS 15. I slike tilfeller sier IFRS 15.7 at enheten først skal ta i betraktning krav i andre standarder. Enheten må da splitte opp komponentene i den aktuelle kontrakten for å se hvilke av disse som reguleres av andre standarder og innledningsvis skal måles deretter, for så å anvende IFRS 15 på resten. Eksempler på standarder som krever særskilt oppdeling og allokering, er IFRS 39 for finansielle instrumenter og tilhørende inntekter og IFRIC 4 for identifisering av hvorvidt en kontrakt i realiteten inneholder leasing. Tidligere kunne den videre inntektsføringen være regulert av ulike standarder for de ulike kontraktskomponentene, men IFRS 15 innfører en mer helhetlig modell. (EY 2014a, 18-19).

### 6.3.3 Ikke-monetære bytteavtaler

Eksisterende regulering innenfor IFRS tilsier at ikke-monetære bytter av den samme typen varer og tjenester faller utenfor virkeområdet til inntektsstandardene. IFRS 15 ekskluderer istedenfor ikke-monetære bytter mellom virksomheter i samme bransje, der dette gjøres for å fremme salg. Et eksempel er to oljeselskaper som inngår en bytteavtale om olje for å kunne oppfylle etterspørselen fra sine kunder til rett tid på rett sted. (Deloitte 2015, 9).

### 6.4 Femstegsmodellen

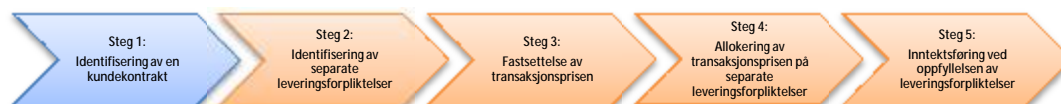
IFRS 15 innfører en femstegsmodell for innregning og måling av inntekter, altså når inntektsføringen skal skje og med hvilket beløp. Inntekten skal resultatføres i takt med overføring av kontroll over varen eller tjenesten til kunden, med det beløpet som virksomheten forventer å få krav på. Resultatet blir enten inntektsføring over tid i takt med virksomhetens progresjon og verdiskapning, eller på et bestemt tidspunkt ved overføring av kontroll til kunden.



Figur 3: Illustrasjon av femstegsmodellen

De ulike stegene i modellen vil gjennomgå under i egne delkapitler, hvorav de to første stegene omhandler innregning og de tre siste stegene omhandler måling av inntekter.

### 6.5 Steg 1: Identifisering av en kundekontrakt



Som tidligere nevnt, kan man forenklet si at en kundekontrakt er en avtale mellom to eller flere parter som fører til rettslig bindende rettigheter og forpliktelser for

partene. IFRS 15.9 lister opp noen kriterier som alle må være oppfylt for at man skal kunne regnskapsføre en kontrakt etter denne standarden;

- a) kontraktspartene må ha godkjent kontrakten, enten skriftlig eller muntlig, og de må være bundet til å gjennomføre sine forpliktelser,
- b) virksomheten må kunne identifisere hver av partenes rettigheter hva gjelder varene eller tjenestene som skal overføres,
- c) virksomheten må kunne identifisere betalingsbetingelsene for de aktuelle varene eller tjenestene,
- d) kontrakten må ha forretningsmessig substans, og
- e) det må være sannsynlig at virksomheten vil kunne inndrive vederlaget som rettmessig følger av de leverte varene eller tjenestene.

Disse kriteriene kan illustreres som følger;



**Figur 4: Kriterier for at en kundekontrakt skal falle innenfor virkeområdet til IFRS 15 (KPMG 2014, 16)**

Ved regnskapsføring må virksomheter se hen til substansen i en kontrakt, altså ikke nødvendigvis kun det som står svart på hvitt. IASB slår fast i rammeverket BC3.26 at det å presentere en kontrakts juridiske form kan føre til at man ikke viser et rettvise bilde dersom det ikke representerer den underliggende økonomiske substansen. Begrepet «substance over form» benyttes ofte i denne sammenheng. Det at en kundekontrakt må ha forretningsmessig substans betyr at virksomhetens fremtidige kontantstrømmer forventes å endres som følge av innfrielse av kontrakten. Endringene kan være knyttet til eksempelvis risiko, tidspunkt eller størrelsen på kontantstrømmene.

Når virksomheten skal vurdere hvorvidt vederlaget er mulig å inndrive, skal man kun ta i betraktning kundens evne og vilje til å betale for seg til rett tid. Vederlaget

kan vurderes å være mindre eller større enn det opprinnelige kontraktsfestede beløpet dersom virksomheten vil komme til å gi kunden en rabatt eller på annen måte gi opp kravet på deler av summen, eller at virksomheten kan oppnå bonus ved et tidlig tidspunkt for slutføring. At vederlaget på den måten er variabelt kan for eksempel følge av tidligere praksis. I slike tilfeller der transaksjonsprisen vil kunne bli lavere enn det opprinnelige kontraktsfestede beløpet, skal vurderingen av kundens betalingsevne- og vilje vurderes i forhold til det faktiske beløpet som sannsynligvis vil tilflyte foretaket (EY 2014a, 24). IAS 18.14(b) og 18.20(b) har til sammenligning et noe lignende kriterium, nemlig at inntektsføring krever at det er sannsynlig at kontraktsvederlaget vil tilflyte virksomheten. Det faktum at kriteriet i IFRS 15 refererer til det sannsynlige sluttvederlaget, mens IAS 18 refererer til det totale kontraktsvederlaget, kan i noen tilfeller gi en vesentlig endring og føre til et tidligere tidspunkt for inntektsføring ved anvendelse av den nye standarden. (EY 2014a, 23-24)

**Eksempel 1: IFRS 15.9(e): inndrivelse av vederlag**

Et foretak inngår en anleggskontrakt for bygging av et næringsbygg til en ny kunde på 100 millioner kroner. Denne kunden opererer i et marked som for tiden opplever økonomiske vanskeligheter, og foretaket forventer derfor at de ikke vil være i stand til å inndrive hele kontraktsvederlaget fra kunden. Foretaket forventer derimot at dette markedet vil bedres innen et par år. Ved vurdering av hvorvidt kriteriet i IFRS 15.9(e) er tilfredsstillt, konkluderer de i tråd med 15.47 og 15.52(b) at de på grunn av omstendighetene vil gi en prisreduksjon på 15 millioner kroner. Vederlaget er dermed variabelt.

Beløpet de forventer å kunne inndrive fra kunden, og som derfor vil tilflyte foretaket er 85 millioner kroner. Kriteriet i 15.9(e) vurderes å være oppfylt for dette beløpet, og det samme gjelder for samtlige av de andre kriteriene. Foretaket kan derfor inntektsføre anleggskontrakten i tråd med IFRS 15.

I de fleste situasjoner vil ikke en virksomhet inngå en avtale med en annen part der det foreligger en betydelig kredittrisiko uten at det stilles tilstrekkelig sikkerhet for vederlaget. Men dersom kundens betalingsevne forverres i større grad underveis i leveringsperioden, må virksomhetens ledelse foreta en

---

skjønnsmessig vurdering av sannsynligheten for inndrivelse. Vurderingen må da omfatte hvorvidt forverringen gjelder betaling for varer eller tjenester som allerede er levert, eller om det kun gjelder fremtidig levering (PwC 2014, 4).

#### *6.5.1 Dersom kriteriene ikke er oppfylt*

I situasjoner der en kundekontrakt ikke tilfredsstillter kriteriene i IFRS 15.9 ved inngåelse, skal virksomheten foreta revurderinger av dette i tiden som følger, og behandle eventuelle innbetalinger i henhold til IFRS 15.15-16. Hvis det mottas vederlag fra kunden som et forskudd før kontrakten oppfyller disse kriteriene, skal dette balanseføres som gjeld, og ikke inntektsføres. Denne gjelden representerer da enten virksomhetens forpliktelse til enten å yte varene eller tjenestene til kunden, eller til å tilbakebetale forskuddet. Hvis virksomheten mottar betaling fra kunden uten at kontrakten tilfredsstillter kriteriene i det hele tatt, kan virksomheten kun inntektsføre dette dersom det ikke gjenstår noen leveringsforpliktelse i henhold til kontrakten, eller dersom kontrakten har blitt terminert og dette fører til at kunden ikke kan kreve vederlaget refundert.

I tilfeller der kontrakten i utgangspunktet oppfyller kriteriene, men det senere utvikles indikasjoner på vesentlige endringer i fakta og omstendigheter underveis i leveranseperioden, skal virksomheten revurdere kriteriene som er listet opp i steg 1 i standarden.

#### *6.5.2 Sammenslåing av kontrakter*

I de fleste tilfeller vil femstegsmodellen anvendes kontrakt for kontrakt. Men i noen tilfeller, og kanskje spesielt innenfor anleggskontrakter, kan det være aktuelt med en sammenslåing. Steg 1 i modellen angir tre kriterier for når en virksomhet skal kombinere to eller flere kontrakter inngått i samme tidsperiode med den samme kunden og regnskapsføre disse som én kontrakt. De tre kriteriene er angitt i IFRS 15.17;

- a) kontraktene er forhandlet som en pakke av samme forretningsmessige årsak,

- b) vederlaget som skal betales i den ene kontrakten avhenger av prisen eller ytelsen i den andre kontrakten, eller
- c) varene eller tjenestene i kontraktene er å regne som én leveringsforpliktelse i tråd med IFRS 15.22-30 som behandles under steg 2 nedenfor.

Dersom ett av disse kriteriene er tilfredsstillt for to eller flere kontrakter, skal de da slås sammen.

Styrene klargjør i Basis for Conclusions (BC) at kravet om at kontraktene fremforhandles som en pakke innebærer at de inngås i samme tidsperiode, noe som er nødvendig fordi vurderingen av hvorvidt en kontrakt oppfyller kriteriene skal foretas på tidspunktet for kontraktsinngåelse. Det klargjøres derimot også i IFRS 15.BC72-73 at det å fremforhandle flere kontrakter på samme tidspunkt ikke er tilstrekkelig bevis for at kontraktene er en del av det samme forretningsmessige grunnlaget og på den måten kan kombineres.

#### **Eksempel 2: Sammenslåing av kontrakter**

En anleggsvirksomhet har avtalt å bygge to oljerigger for en kunde. Avtalen er nedfelt i to separate kundekontrakter. Oljeriggene utvikles særskilt for denne kunden, og det legges derfor ned omfattende ingeniørarbeid i forbindelse med dette. Den første riggen er derfor betydelig mer kostbar og tidkrevende å produsere enn den andre, fordi virksomheten ikke kan se hen til erfaringer fra tidligere oljerigger. Vederlaget i den første kontrakten er derfor også satt betydelig høyere enn i den andre, for å kompensere for dette.

Kriteriet i IFRS 15.17b) er spesielt aktuelt i denne situasjonen, samtidig som at de andre kriteriene nok også er oppfylt her. I dette tilfellet kan det altså bli aktuelt med en sammenslåing, og kontraktene vil derfor regnskapsføres som én.

Situasjonen ble løftet frem som et eksempel av Skisland og Jensen i intervjuet 3. mai 2016.

---

Generelt er kriteriene for sammenslåing av kontrakter i IFRS 15 ikke veldig annerledes enn i dagens standarder. IAS 18 inneholder derimot lite veiledning for når man skal kombinere kontrakter, og siden den nye standarden krever at kontrakter kombineres når kriteriene i IFRS 15.17 er oppfylt, vil virksomheter som i dag rapporterer inntekter etter IAS 18 oppleve endringer i inntektsføringen i slike tilfeller. IFRS 15 skiller seg også noe fra IAS 11 ved å ikke kreve at kontraktene blir utført samtidig eller i sammenhengende sekvens (IAS 11.9(c)), og den nye standarden krever heller ikke at samtlige kriterier oppfylles, men sier at det er tilstrekkelig med oppfyllelse av kun ett av dem (EY 2015, 8).

### 6.5.3 Modifikasjoner

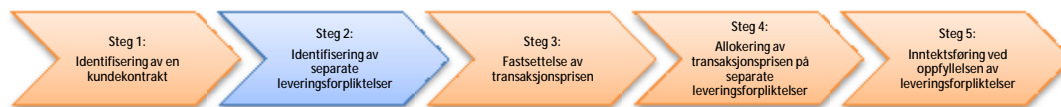
Anleggskontrakter endres ofte underveis i en prosess ved at det gjøres modifikasjoner eller foretas endringsordrer, gjerne som følge av endrede ønsker fra kunden. Avhengig av de eksisterende forholdene skal dette i henhold til IFRS 15.20-21 enten behandles regnskapsmessig som:

- a) en ny og separat kontrakt,
- b) en terminering av den opprinnelig kontrakten og inngåelse av en ny kontrakt,
- c) som en del av den eksisterende kontrakten, eller
- d) som en kombinasjon av disse.

Virksomheter som har benyttet IAS 11 vil ikke oppleve store endringer her ved innføringen av IFRS 15, men de som har brukt IAS 18 kan derimot oppleve å måtte endre sin praksis rundt inntektsføring fordi det der ikke har vært gitt noe særlig veiledning rundt kontraktsmodifikasjoner (EY 2014a, 29). Da kontraktsmodifikasjoner er et vesentlig punkt knyttet til inntektsføring innenfor anleggskontrakter har vi valgt dette som et fokusområde, og tar for oss dette temaet i kapittel 7.

---

## 6.6 Steg 2: Identifisering av separate leveringsforpliktelser



En kundekontrakt vil føre til rettigheter og forpliktelser mellom partene. Rettighetene og forpliktelsene går, på foretakets side, ut på å levere varer eller tjenester til kunden mot vederlag. Varene eller tjenestene kan bestå av flere elementer og levering over tid, og i henhold til inntektsføringsmodellen i IFRS 15 skal inntekten knyttet til dette resultatføres i takt med overføring til kunden.

Steg 2 i modellen krever at virksomheten identifiserer separate leveringsforpliktelser, som utgjøres av delforpliktelsene i en kundekontrakt. Leveringsforpliktelsene kan enten fremgå eksplisitt av avtalen, eller implisitt som følge av bransjenormer, en virksomhets policyer eller uttalelser som skaper en berettiget forventning hos kunden om at de vil få overført en vare eller tjeneste (EY 2014b) (Deloitte 2015, 11). I henhold til IFRS 15.22 er en leveringsforpliktelse;

- a) enten en vare eller tjeneste (eller en gruppe varer eller tjenester) som er *distinkt*,
- b) eller en serie av distinkte, like varer eller tjenester som overføres til kunden etter det samme mønsteret.

IFRS 15 identifiserer flere eksempler på aktiviteter som vanligvis utføres innen anleggskontrakter og som betegnes som varer eller tjenester som kan inngå som forpliktelser i anleggskontrakter, som konstruksjon, produksjon eller utvikling av en eiendel på vegne av en kunde (EY 2015, 14).

### 6.6.1 Begrepet «distinkt»

Begrepet *distinkt* kan forstås som at noe er *uavhengig*. En vare eller tjeneste er i henhold til IFRS 15.27 distinkt dersom begge av de følgende kriteriene er oppfylt:

- a) kunden potensielt kan oppnå fordeler av den enten alene eller sammen med andre lett tilgjengelige ressurser, og



- 
- b) foretaket på den annen side kan adskille lovnaden om å overføre denne varen eller tjenesten fra andre forpliktelser med kundekontrakten som kontekst.

Identifikasjon av hvorvidt en vare eller tjeneste er distinkt kan komme til å kreve detaljerte analyser av kontraktstermer, noe som også vil gi grunnlag for å vurdere om hver komponent i kontrakten er distinkt, eller om disse må kombineres for å kunne kalles distinkt på et mer overordnet nivå (BDO 2014a, 15).

Fordeler for kunden kan være å bruke, konsumere, selge varen eller tjenesten for et beløp som er høyere enn utraneringsverdi, eller på annen måte generere økonomiske fordeler fra denne. Dersom kunden ikke kan dra fordeler av varen eller tjenesten alene, kan kriteriet likevel oppfylles dersom det kan oppnås fordeler av denne sammen med andre lett tilgjengelige ressurser. Slike lett tilgjengelige ressurser kan være varer eller tjenester som selges separat av foretaket, eller som enkelt kan erverves gjennom andre transaksjoner eller hendelser. Der hvor den aktuelle varen eller tjenesten vanligvis selges separat av foretaket, er dette et tegn på at kunden kan dra fordeler av den alene. Styrene gjør det klart i IFRS 15.BC100 at vurderingen av hvorvidt kunden kan oppnå fordeler av varen eller tjenesten alene skal baseres på karakteristika ved varen eller tjenesten, og ikke hvordan kunden kan bruke den. Dette gjør at foretaket skal se bort fra eventuelle kontraktsmessige restriksjoner som sier at kunden ikke kan få tak i slike lett tilgjengelige ressurser gjennom en annen leverandør enn foretaket.

Faktorer som indikerer at virksomhetens forpliktelse om overføring av en vare eller tjeneste kan atskilles fra andre i kontrakten, kan være at foretaket ikke yter en vesentlig tjeneste ved å integrere den med andre varer eller tjenester, at den altså ikke brukes som input til å produsere en mer kombinert leveranse som er spesifisert av kunden. Denne vurderingen må gjøres i forhold til kontraktskonteksten. Faktoren ble tatt inn i standarden på bakgrunn av tilbakemeldinger fra bygg- og anleggsbransjen da denne typen arrangementer er vanlig der (EY 2014a, 41), men kan også gjelde andre bransjer der dette kan være aktuelt (IFRS 15.BC108). En annen indikasjon kan være at varen eller tjenesten ikke kun brukes til å modifisere eller tilpasse andre deler av kontrakten. En tredje indikasjon kan være at varen eller tjenesten ikke er fullstendig avhengig av, eller

---

ikke henger fullstendig sammen med, andre varer eller tjenester som inngår som en leveranse i kontrakten. Dersom kunden kunne la være å kjøpe varen eller tjenesten uten at dette i stor grad ville påvirke resten av leveransen, er dette i henhold til IFRS 15.29 et tegn på sistnevnte indikasjon.

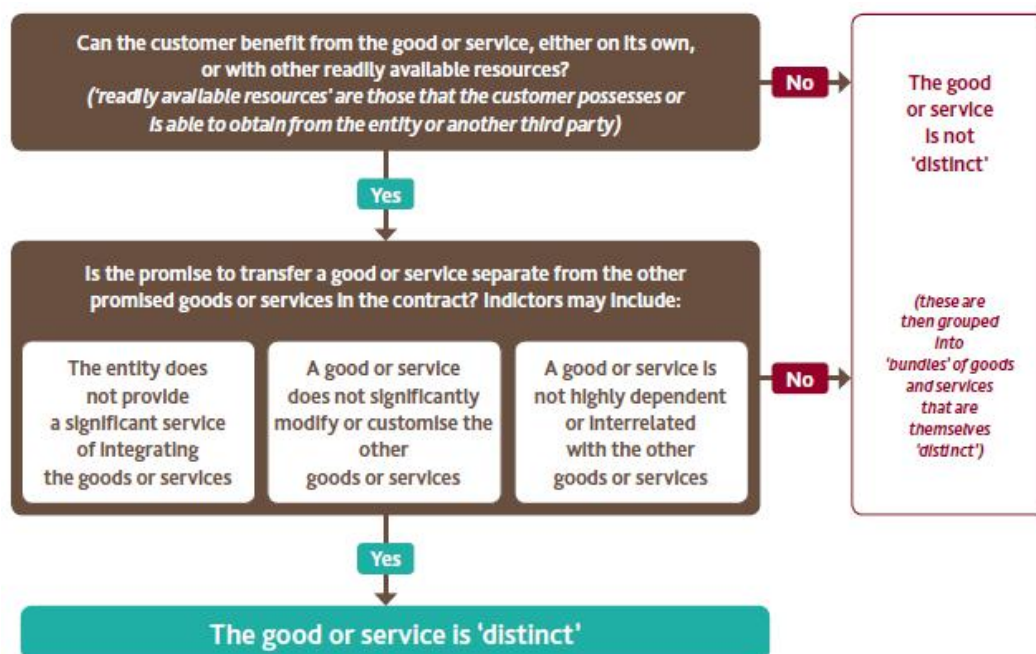
I mange tilfeller kan varer og tjenester i utgangspunktet kvalifisere som distinkte, uten å kunne betegnes som distinkte i kontraktskonteksten (EY 2015, 14). Et eksempel på dette er gitt nedenfor:

**Eksempel 3: Distinkt i forhold til kontraktskontekst**

Et foretak som driver virksomhet som skipsverft kan vanligvis både bygge skip og selge enkeltdeler. Når skipsverftet bygger et skip for et rederi består dette av flere inputs og enkeltdeler som motor, propell, skrog osv. Kunden mottar ikke disse enkeltdelene for seg, men verftet bruker enkeltdelene for å produsere outputen som er et helt skip. Selv om enkeltdelene som en motor også selges separat, som ville indikere at det første kriteriet for å være distinkt er tilfredsstilt, brukes motoren altså som input til å produsere skipet. I denne konteksten kan altså ikke salget av motoren betegnes som distinkt, og det er videre ikke en leveringsforpliktelse alene.

Hvis en vare eller tjeneste som skal leveres i henhold til kontrakten ikke kan sies å være distinkt, skal virksomheten ifølge IFRS 15.30 kombinere denne med andre varer eller tjenester slik at man omsider kan betegne dette som en distinkt gruppe varer eller tjenester. Av den grunn kan det oppstå tilfeller der en hel kundekontrakt skal betegnes som én leveringsforpliktelse, noe som kan føre til andre regnskapsmessige konsekvenser enn dersom hver enkelt vare eller tjeneste ble behandlet som separate leveringsforpliktelser (Deloitte 2015, 15).

Figuren under illustrerer fremgangsmåten ved identifisering av om en vare eller tjeneste er distinkt:



Figur 5: Distinkte varer eller tjenester (BDO 2014b, 10)

Etter dagens IAS 18 skal et foretak under visse omstendigheter benytte sine inntektsføringsprinsipper på flere separate elementer av en kontrakt for å vise et rettvise bilde av transaksjonen, men det er ikke tidligere gitt veiledning til hvordan man skal identifisere slike separate elementer. Dette har ført til at noen virksomheter har sett til US GAAP. IFRS 15 gir derimot ganske detaljert veiledning, noe som kan føre til at noen virksomheter vil komme til å endre sin praksis avhengig av hvilke krav i US GAAP som har blitt benyttet. Dette kan være spesielt aktuelt for selskaper som arbeider med langsiktige anleggskontrakter og der IAS 18 har vært benyttet, noe som omtales mer detaljert i kapittel 8. Effektene av mer veiledning i den nye standarden kan medføre endringer i mønsteret for inntektsføring og tilhørende profitt (EY 2015, 15). Det første steget i prosessen med å identifisere hvorvidt en vare eller tjeneste er distinkt, ligner på prinsippene i US GAAP Accounting Standards Codification (ASC) 605-25 *Revenue Recognition – Multiple-Element Arrangements*. Det andre steget som handler om kontekst er derimot et helt nytt krav som gjør at virksomheter i noen omstendigheter kan komme til andre konklusjoner etter implementering av IFRS 15 enn de gjorde før. (EY 2014a, 45). Tankegangen rundt identifisering av separate leveringsforpliktelser vil nok i praksis ligne på tankegangen rundt

---

identifikasjon av separate bestanddeler i en transaksjon som følger av dagens IFRS-standarder. Dette kan nok føre til at det ikke blir noen store endringer i behandlingen av anleggskontrakter på dette punktet ved innføringen av IFRS 15, bortsett fra anleggskontrakter som tidligere har blitt behandlet i tråd med IAS 18 som vi omtaler i kapittel 8. Dette blir det gitt uttrykk for i intervjuene vi har holdt med AF Gruppen, Aker Solutions og BDO.

Det fremkommer tydelig av IFRS 15.25 at leveringsforpliktelser ikke inkluderer aktiviteter som en virksomhet må foreta seg for å være i stand til å yte sin del av forpliktelsene i en kundekontrakt, med mindre denne aktiviteten medfører overføring av en vare eller tjeneste til kunden. Administrative oppgaver er gitt som eksempel.

Andre begreper som benyttes ved forklaring av ordet *distinkt* i konteksten rundt identifikasjon av separate leveringsforpliktelser er at selgeren har en *uttrykkelig* og *tydelig* plikt til å yte bestemte varere eller tjenester i henhold til en kontrakt (Schwencke et al. 2016, 1073).

#### 6.6.2 En serie av varer eller tjenester

For at en serie av distinkte, like varer eller tjenester skal kunne betegnes som én leveringsforpliktelse, må de som nevnt overføres til kunden etter det samme mønsteret. Dette krever i henhold til IFRS 15.23 både at hver enkelt distinkte vare eller tjeneste i serien ville kunne oppfylle kravet til å være en leveringsforpliktelse som ytes over tid, og at den samme metoden vil kunne benyttes for å måle grad av ferdigstilling for alle varene eller tjenestene i serien som for leveringsforpliktelsen i sin helhet. Innen anleggskontrakter utføres ofte tjenester og aktiviteter der det må foretas vurderinger av hvorvidt det skal betegnes som én eller flere leveringsforpliktelser, gjerne ved forberedelser i engineeringfasen eller ved styring av større prosjekter (EY 2015, 14). Styrene spesifiserer i IFRS 15.BC116 at dette poenget gjelder for varer eller tjenester som leveres etterfølgende og ikke samtidig, da man i sistnevnte tilfeller ikke ville få en annen profil for inntektsføringen ved å betegne serien som én leveringsforpliktelse enn som separate leveringsforpliktelser.

### 6.6.3 Garantier

Det er vanlig for et foretak å gi garantier ved store leveranser, enten som følge av lov eller etablert praksis. Eksempelvis kreves det at både byggherre og entreprenør stiller garantier som sikkerhet for sine kontraktsforpliktelser i henhold til både bustadoppføringsloven og Norsk Standards kontrakter for utførelses-entrepriser (NS 8405) og totalentrepriser (NS8407). Garantier kan enten gi kunden en forsikring om at det som leveres innehar de spesifikasjonene om egenskaper og funksjoner som partene ble enige om, eller de kan i tillegg gi en lovnad til kunden om service i etterkant av levering.

Hvis en garanti kan kjøpes av kunden separat, skal det behandles som en distinkt tjeneste og en separat leveringsforpliktelse. Inngår garantien likevel i totalvederlaget, skal man allokere en respektiv del av vederlaget til denne garantien som beskrevet i avsnitt 6.8. Dersom på den annen side foretaket ikke selger garantien separat, skal den regnskapsføres i tråd med IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler* med mindre garantien innebærer service i tillegg til garanti for avtalte spesifikasjoner. Det foreligger også noen andre forhold som må tas i betraktning ved vurdering av om garantien utgjør en separat leveringsforpliktelse, blant annet at dersom garantien er lovpålagt representerer den ikke en separat leveringsforpliktelse. Tidsperioden for garantien må også vurderes fordi jo lenger tid garantien gjelder for, jo mer sannsynlig er det at garantien gir en service utover å dekke de avtalte spesifikasjonene og dermed skal behandles som en separat leveringsforpliktelse. Skillet for om en garanti skal behandles som en separat leveringsforpliktelse eller ikke, går altså hovedsakelig ved om den gir kunden ekstra tjenester i tillegg til garanti for at varen eller tjenesten innehar de avtalte egenskapene og funksjonene.

### 6.6.4 Prinsippal-agent-betraktninger

I noen kontrakter kan det være aktuelt at kunden mottar varer eller tjenester fra en annen virksomhet enn den har inngått kontrakten med, og som derfor opptrer som en tredjepart. Dette kan ofte være tilfellet ved anleggskontrakter der en underleverandør leverer varer eller tjenester direkte til kunden. I slike tilfeller krever IFRS 15.B34 at virksomheten avgjør hva deres ytelser i realiteten går ut på.

Enten utgjør virksomhetens ytelser en leveringsforpliktelse om varer eller tjenester, da gjennom denne tredjeparten, ellers går ytelsene kun ut på å tilrettelegge nettopp for at denne tredjeparten leverer varer eller tjenester til kunden. I det første tilfellet opptrer virksomheten som prinsipal, og i det andre tilfellet opptrer den som en agent.

Virksomheten er prinsipal dersom den kontrollerer varene eller tjenestene før disse leveres til kunden. Prinsipalen kan da enten yte leveringsforpliktelsen selv, eller den kan engasjere underleverandøren til å utføre deler av, eller hele leveringsforpliktelsen på sine vegne. Virksomheten er på den annen side agent dersom leveringsforpliktelsen går ut på å arrangere og tilrettelegge for levering av varer eller tjenester av en annen part. Indikatorer på at virksomheten opptrer som agent kan blant annet være at en annen part innehar hovedansvaret for å oppfylle kontrakten, at virksomhetens betaling har form av å være en provisjon eller kommisjon, eller at de selv ikke kan fastsette pris på varene eller tjenestene. Etter å ha foretatt vurderingen av om foretaket opptrer som prinsipal eller agent, skal inntektsføringen skje ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen. I tilfeller der virksomheten opptrer som prinsipal skal man inntektsføre bruttobeløpet, som er vederlaget som forventes å tilflyte virksomheten som følge av ytelsen. Ved levering av ytelser som agent skal virksomheten inntektsføre det beløpet eller provisjonen som den forventer å være berettiget til i bytte mot denne tilretteleggelsen. Dette beløpet kan være et nettobeløp, altså et beløp som virksomheten sitter igjen med etter å ha betalt den tredje parten det vederlaget som de har mottatt fra kunden for varene eller tjenestene.

De neste stegene i femstegsmodellen omhandler måling av transaksjonsprisen, som skal inntektsføres når leveringsforpliktelsen er ytet eller i takt med denne ytelsen.

---

### 6.7 Steg 3: Fastsettelse av transaksjonsprisen



Transaksjonsprisen skal fastsettes til det beløpet som virksomheten forventer å være berettiget til i bytte mot de varer eller tjenester som skal leveres til kunden, det være seg faste beløp, variable beløp, eller en kombinasjon. Ved fastsettelse av transaksjonsprisen skal en virksomhet se hen til kontraktsvilkårene, samt deres relevante forretningspraksis. I mange tilfeller gjøres dette enkelt fordi et foretak ofte mottar betaling ved levering av varen eller tjenesten til kunden. Fastsettelsen kan derimot i andre tilfeller være mer utfordrende, når det er snakk om variable vederlag, betaling på et annet tidspunkt enn ved levering eller når vederlaget består av annet enn penger (EY 2014a, 55). Bruk av estimater som baserer seg på de varer og tjenester som skal ytes i henhold til kontrakten kan da være nødvendig. Det åpnes derimot ikke for å ta hensyn til forventninger om hvorvidt kontrakten vil bli kansellert, modifisert eller lignende (BDO 2014b, 13). Beløp som inndrives på vegne av en tredjepart, eksempelvis merverdiavgift, skal holdes utenfor.

Typen, tidspunktet og størrelsen på beløpet som skal betales av kunden påvirker estimatene på transaksjonsprisen. Foretaket skal ta hensyn til eventuelle forhold som følger;

- a) Variable vederlag,
- b) Vesentlige finansierende komponenter i kontrakten,
- c) Ikke-monetære vederlag, og
- d) Vederlag som skal betales til kunden.

#### 6.7.1 Variable vederlag

Virksomheten skal estimere og inntektsføre det beløpet som de vil være berettiget til i bytte mot varen eller tjenesten som leveres til kunden. Variable vederlag er noe man ser svært ofte i anleggskontrakter. Fordi dette også er et av områdene der

---

det kan komme til å bli endringer ved overgang til IFRS 15, har vi valgt å behandle dette temaet særskilt i kapittel 9.

### 6.7.2 *Finansierende komponenter*

En kundekontrakt kan inneholde en finansieringskomponent ved at det avtalte tidspunktet for betaling gir den ene parten en fordel med tanke på finansiering. Dersom denne finansierende komponenten er vesentlig, skal vederlaget justeres for dette ved å foreta en nåverdiberegning som reflekterer prisen som om betaling hadde blitt foretatt nettopp ved overføring. For å lette byrden som dette kravet medfører, gis det en praktisk tilnærming i IFRS 15.63 som sier at i tilfeller der betalingen varierer med mindre enn ett år fra overføring av varen eller tjenesten til kunden, kan man unnlate å foreta denne justeringen. En nåverdiberegning skal inkludere en diskonteringsfaktor som ville reflektere en normal finansieringsavtale mellom foretaket og kunden, og kan beregnes ved å sammenligne beløpet som skal betales mot hva som ville blitt vederlaget dersom betalingen hadde skjedd ved overføring til kunden. Den beløpsmessige effekten av slik finansiering skal presenteres som renteinntekt eller -kostnad i utvidet resultat.

Det er likevel sann at en kundekontrakt *ikke* inneholder en vesentlig finansierende komponent dersom;

- a) kunden har betalt på forskudd og tidspunktet for overføring av varen eller tjenesten avgjøres av kunden,
- b) en betydelig del av vederlaget er variabelt og dette beløpet eller tidspunktet for overføring av dette vederlaget varierer med hvorvidt en fremtidig hendelse, som ikke er under virksomhetens kontroll, inntreffer, eller
- c) dersom forskjellen mellom det avtalte vederlaget og prisen for umiddelbart salg av varen eller tjenesten oppstår av andre grunner enn finansiering, og denne forskjellen kun kan henføres til disse andre grunnene.

En finansierende komponent kan eksistere i en kontrakt selv om det ikke foreligger noen eksplisitt intensjon om finansiering. For foretak som jobber med anleggskontrakter vil det bli behov for å vurdere hvorvidt visse betalings-

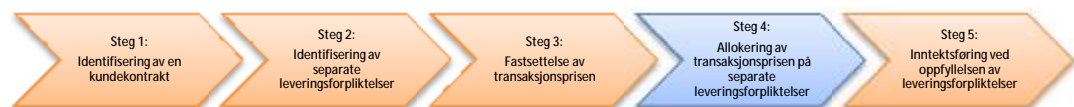


betingelser som a konto betalinger, betaling i forhold til fremdrift eller avtalte milepæler eller incentivbonuser, og tidspunktene for fakturering i forhold til fremdrift, utgjør et finansierende komponent (EY 2015, 23). Det gis derimot uttrykk for i intervjuet med Leikåsen i Aker Solutions 5. april 2016 at den praktiske grensen på ett år, samt situasjonene som *ikke* skal betegnes som finansiering, antas å ville føre til at man sjelden havner i en situasjon hvor man må foreta en nåverdiberegning og justering av vederlaget dersom det ikke er noen intensjon om finansiering, og at dette ikke vil bli særlig aktuelt for deres del.

### 6.7.3 Ikke-monetære vederlag

Dersom en kundekontrakt inneholder vederlag i annet enn penger, skal dette måles til virkelig verdi i tråd med IFRS 13 *Måling av virkelig verdi*. IFRS 15.69 trekker her frem at dersom en kunde bidrar med varer og tjenester som for eksempel materialer, utstyr eller arbeidskraft for å fasilitere virksomhetens oppfyllelse av en kontrakt, er dette et eksempel på ikke-monetære vederlag. Dersom dette er tilfelle, må virksomheten avgjøre hvorvidt de opptrer som en prinsipal eller en agent i tråd med avsnitt 6.6.9. Dersom virkelig verdi ikke kan måles pålitelig, skal virksomheten måle transaksjonen til en verdi som reflekterer varen eller tjenestens verdi dersom dette hadde blitt solgt i en annen, separat transaksjon for vederlag i penger.

### 6.8 Steg 4: Allokering av transaksjonsprisen på separate leveringsforpliktelser



Transaksjonsprisen i en kundekontrakt skal allokere til hver leveringsforpliktelse i henhold til IFRS 15.73-76, med et beløp som reflekterer hva virksomheten forventer å bli berettiget til ved overføring av varene eller tjenestene til kunden. Allokeringen skal gjøres ved å ta utgangspunkt i relative priser som om disse varene eller tjenestene skulle blitt solgt separat, som det da kreves at man identifiserer ved kontraktsinngåelse.

---

Beløpet som reflekterer hva prisen hadde vært dersom varene eller tjenestene skulle blitt solgt separat kan finnes ved å se hen til hva disse selges for separat, i tilsvarende situasjoner og til tilsvarende kunder. Dersom dette ikke er observerbart, skal man gjøre et estimat på bakgrunn av all tilgjengelig informasjon om markedsforhold, faktorer som er spesifikke for foretaket selv, og informasjon om kunden. Metoder for å foreta et slikt estimat kan være (IFRS 15.79):

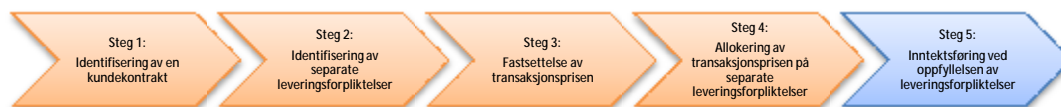
- a) En justert vurdering av markedspris. Dette innebærer at foretaket vurderer hva en kunde ville være villig til å betale for en slik vare eller tjeneste i det markedet som foretaket selv opererer i, samt vurderer konkurrerende virksomheters priser, for deretter å gjøre eventuelle nødvendige justeringer for foretakets egne kostnader og marginer.
- b) Forventet kost-pluss-metode, som går ut på at foretaket forutser hva kostnadene knyttet til den aktuelle leveringsforpliktelsen og de aktuelle varene eller tjenestene kommer til å være, og deretter legger til en passende margin.
- c) Residualmetoden. Denne innebærer at foretaket tar utgangspunkt i prisen for varene og tjenestene i transaksjonen som om de ville blitt solgt separat der dette er observerbart. Den totale transaksjonsprisen fratrukket dette blir da prisen for varene og tjenestene som man estimerer for. Denne metoden kan riktignok kun benyttes dersom det er tilfelle at foretaket enten selger de samme varene eller tjenestene til andre kunder i den samme tidsperioden og til varierende priser, eller dersom foretaket ikke har etablert noen pris for de aktuelle varene og tjenestene, og disse ikke tidligere har blitt solgt separat.

Det kan også skje at disse metodene må kombineres fordi flere av varene eller tjenestene har svært varierende og usikre priser dersom de ville blitt solgt separat, slik at estimatene i alle tilfeller møter kriteriet om at prisen skal reflektere hva virksomheten forventer å bli berettiget til ved overføring av varene eller tjenestene til kunden.

### 6.8.1 Allokering av prisreduksjoner

Hvis virksomheten gir en rabatt ved kjøp av en serie varer eller tjenester, skal denne rabatten allokeres relativt til alle leveringsforpliktelser i kontrakten i tråd med IFRS 15.81-83. Rabatten skal da allokeres på samme måte som ved allokering av transaksjonsprisen, med bakgrunn i prisen for varene eller tjenesten dersom disse hadde blitt solgt separat, som beskrevet i forrige avsnitt. Dersom det på den annen side er observerbart at rabatten kun kan henføres til én eller noen, men ikke alle leveringsforpliktelsene i kontrakten, skal rabatten kun allokeres til disse dersom de tre følgende kriteriene er tilfredstilt. For det første må foretaket normalt sett også selge disse distinkte varene eller tjenestene separat, og for det andre må de normalt sett gi rabatter ved kjøp av en rekke av disse distinkte varene eller tjenestene. Det tredje kriteriet er rabatten som henføres til denne ene eller disse atskilte leveringsforpliktelsene er den samme rabatten som normalt gis for denne serien av varer eller tjenester.

### 6.9 Steg 5: Inntektsføring ved oppfyllelsen av leveringsforpliktelser



#### 6.9.1 Ytelse av leveringsforpliktelser

Noe av kjernen i inntektsføringsmodellen i IFRS 15 er at en virksomhet skal inntektsføre i takt med tilfredsstillelsen av en leveringsforpliktelse, altså i takt med overføring av kontrollen over varen eller tjenesten til kunden. Overføringen av slik kontroll kan skje enten på ett bestemt tidspunkt, eller over tid.

Virksomheten må dermed foreta en vurdering av dette for hver leveringsforpliktelse ved kontraktsinngåelse. Vurderingen skal, i henhold til IFRS 15.31-32, vinkles til å identifisere hvorvidt overføringen av kontroll skjer over tid, og hvis ikke, på ett bestemt tidspunkt.

---

### 6.9.2 Kontrollbegrepet

*Kontroll* over en vare eller tjeneste refererer til muligheten til å styre bruken av, og tilegne seg de økonomiske fordelene fra denne, samtidig som at man har muligheten til å forhindre andre i å gjøre det samme. Kontrollbegrepet gjennomgås i IFRS 15.33-34. Fordelene fra varen eller tjenesten kommer gjerne fra de potensielle positive kontantstrømmene som forventes å tilflyte foretaket, ved for eksempel å bruke den til videre produksjon, til å øke verdien av andre eiendeler, til å redusere kostnader, til å bruke som sikring av gjeld ved pantsettelse, eller lignende. Kontroll innebærer også at kunden kan forhindre andre virksomheter fra å kunne anvise bruken av varen eller tjenesten (EY 2015, 22). Ved evaluering av hvorvidt kontrollen er overført til kunden, skal man ta i betraktning muligheten for tilbakekjøp.

### 6.9.3 Leveringsforpliktelser ytet over tid

IFRS 15.35 angir tre kriterier, hvorav minst ett av disse må oppfylles for å kunne inntektsføre over tid. En virksomhet overfører kontroll over en vare eller tjeneste, og yter derfor en leveringsforpliktelse over tid, dersom enten;

- a) kunden samtidig mottar og konsumerer fordelene underveis i levering, eller
- b) virksomhetens ytelse er å tilvirke en eiendel som kunden kontrollerer gradvis ettersom tilvirkningen fullføres, eller
- c) virksomheten ikke har noen alternativ bruk av varen eller tjenesten, og de har et rettslig krav på vederlag for den delen av ytelsen som er fullført.

De tre kriteriene for inntektsføring over tid, samt måling av fullførelsesgrad, omtales nærmere under kapittel 8.

### 6.9.4 Leveringsforpliktelser ytet på et bestemt tidspunkt

Leveringsforpliktelser som ikke ytes over tid, ytes på et bestemt tidspunkt. For å fastsette tidspunktet da kontroll overføres til kunden og foretaket fullfører en leveringsforpliktelse, skal foretaket vurdere kravene som er gjengitt under delkapittel 6.5.3 om *kontrollbegrepet*. I tillegg skal foretaket vurdere indikatorer på overføring av kontroll, som kan inkludere følgende;

- d) foretaket har rett til vederlag for varen eller tjenesten,

- 
- e) kunden har en lovbestemt rett til varen eller tjenesten, som for eksempel tinglyst skjøte
  - f) foretaket har fysisk overført varen eller tjenesten til kunden, og
  - g) kunden innehar risikoen knyttet til varen eller tjenesten.

Disse indikatorene kan altså tyde på at kunden har etablert en rett til å råde over varen eller tjenesten og at de økonomiske fordelene fra den vil tilflyte kunden.

Inntektsføring ved overføring av kontroll er også en annen tilnærming enn bokføring av inntekt etter dagens inntektsstandard i IAS 18. I dagens standard må virksomheten tilfredsstillende fem kriterier for å kunne inntektsføre. Blant disse er kriteriet i punkt IAS 18.14b) som innebærer at virksomheten ikke lenger står for den løpende forvaltningen ved eierskapet. Dersom dette kriteriet ikke er oppfylt kan dette medføre at man etter IFRS 15 tolker det som at kontroll ikke er overført til kunden. Likevel er det ikke lenger et eget kriterium som kan forhindre inntektsføring etter ny standard. (EY 2015, 22)

## 7 Kontraktmodifikasjoner

Som forklart i delkapittel 6.5.3 er virksomheter som arbeider med anleggskontrakter ofte utsatt for endringer underveis i en prosess i form av modifikasjoner eller endringsordrer, fordi kontraktene gjerne er omfattende og strekker seg over lang tid. IFRS 15.18 sier at en kontraktmodifikasjon er en avtalt endring i omfang og/eller pris i forhold til den opprinnelige avtalen mellom begge parter, som fører til nye eller endrede rettskraftige rettigheter og forpliktelser for partene. I praksis refereres dette gjerne til som en endringsordre.

Veiledningen knyttet til kontraktmodifikasjoner i IFRS 15 sier ikke eksplisitt at man skal vurdere muligheten for inndrivelse av det endrede vederlaget. Fokuset på hvorvidt en modifikasjon fører til rettskraftige rettigheter og forpliktelser er derimot konsistent med veiledningen rundt identifisering av en kundekontrakt i steg 1 i femstegsmodellen. Der listes følgende kriterier opp for å avgjøre om en

kontrakt eksisterer, som da også kan benyttes som hjelp til å vurdere hvorvidt det foreligger en modifikasjon:



**Figur 6: Kriterier som kan benyttes som hjelp til å vurdere hvorvidt en kontraktsmodifikasjon foreligger (KPMG 2014, 16)**

### ***7.1 Modifikasjonen betegnes som en separat kontrakt***

I mange tilfeller vil det være ganske klart om modifikasjonen utgjør en ny kontrakt eller om det er en del av den eksisterende kontrakten, men IFRS 15.20 gir veiledning for de tilfellene der dette ikke er like åpenbart. En modifikasjon skal regnskapsføres som en egen kontrakt hvis begge av de følgende forholdene er tilstede:

- Omfanget av kontrakten øker på grunn av tilleggstjenestene eller -varene og disse er *distinkte* (se underkapittel 6.6.1 om begrepet «distinkt»), og
- vederlaget øker med en pris som reflekterer virksomhetens ordinære pris for de aktuelle varene eller tjenestene, som om disse skulle vært solgt for seg.

Vederlaget for tilleggstjenestene eller -varene kan likevel reduseres med en rabatt som tilsvarer ordinære salgsrelaterte kostnader for virksomheten, fordi disse kostnadene ikke vil påløpe da det ikke er snakk om salg til en ny kunde.

Vurderingen av hvorvidt en modifikasjon av en anleggskontrakt utgjør en distinkt leveringsforpliktelse, og vederlaget reflekterer prisen som om modifikasjonen skulle blitt solgt separat, må vurderes nøye nettopp fordi dette forekommer ofte for slike virksomheter, og fordi den regnskapsmessige behandlingen vil variere i vesentlig grad avhengig av hvilken konklusjon som trekkes (EY 2015, 13).

---

**7.2 Modifikasjonen betegnes ikke som en separat kontrakt**

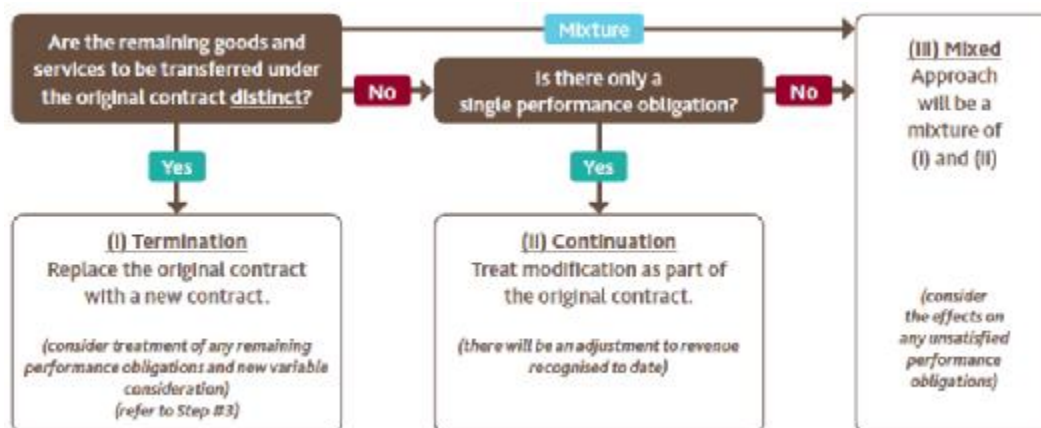
Hvis de opplistede forholdene ikke er tilstede, og modifikasjonen altså ikke utgjør en egen kontrakt, skal tillegget som modifikasjonen fører til regnskapsføres i tråd med IFRS 15.21:

- a) Modifikasjonen regnskapsføres som om den opprinnelige kontrakten blir terminert og det inngås en ny kontrakt, dersom de gjenstående varene eller tjenestene er distinkte i forhold til det som allerede er ytet. Delen av vederlaget som skal allokeres til den gjenstående delen av leveringsforpliktelsene, eller til de distinkte varene eller tjenestene dersom det kun er snakk om én leveringsforpliktelse, er summen av den delen av det totale vederlaget som ikke allerede er inntektsført, og vederlaget som følger av kontraktsmodifikasjonen.
- b) Modifikasjonen regnskapsføres som om den var en del av den eksisterende kontrakten hvis de gjenstående varene eller tjenestene ikke er distinkte. Det at de ikke er distinkte gjør at de inngår i det som omtales som én leveringsforpliktelse som kun delvis er gjennomført på dato for kontraktsmodifikasjonen. Effekten som modifikasjonen har på det totale vederlaget, og på virksomhetens metode for fremdriftsmåling, innregnes som en justering av inntekt på dato for kontraktsmodifikasjonen.
- c) Hvis tilfellet er at de gjenstående varene eller tjenestene er en kombinasjon av de to forrige punktene, skal virksomheten regnskapsføre effektene av modifikasjonen på en måte som er i tråd med formålet i denne paragrafen.

Virksomheter som jobber med anleggskontrakter og prosjektbaserte servicekontrakter vil nok ofte komme til å regnskapsføre kontraktsmodifikasjoner kombinert med den eksisterende kontrakten, mens modifikasjoner av andre typer kontrakter ofte vil resultere i prospektiv regnskapsføring, altså som nye kontrakter (KPMG 2014, 111). Dette er da et resultat av vurderingen av hvorvidt modifikasjonen medfører nye varer eller tjenester som anses som distinkte, eller ikke.

Det kan oppstå tilfeller der tilleggsvarerne eller -tjenestene som modifikasjonen fører med seg i utgangspunktet er distinkte, men at den nye leveringsforpliktelsen likevel ikke behandles som distinkt fordi det er en del av en

kontraktsmodifikasjon. Et eksempel på dette kan være ved oppføring av et bygg, og en kunde ber om en modifikasjon fordi hun vil legge til et nytt rom til sin enhet. Virksomheten selger kanskje vanligvis en slik utvidelse som en separat ytelse, noe som ville tilsi at tjenesten er distinkt. Men dersom virksomheten allerede har definert den eksisterende kontrakten som én leveringsforpliktelse, vil det nye rommet normalt sett inngå i denne. (EY 2014a, 29). Da dette kan virke noe komplisert, er det under tatt med en illustrasjon og et eksempel:



Figur 7: Regnskapsføring av kontraktsmodifikasjoner (BDO 2014b, 9)

#### **Eksempel 4: Modifikasjon av anleggskontrakt**

(EY 2015, 11)

En entreprenør inngår en anleggskontrakt om oppføring av et produksjonsanlegg for en kunde på deres tomt for 1 milliard kroner. Under oppføringen bestemmer kunden seg for at de også trenger et separat lagerbygg på tomten. De to partene avtaler på bakgrunn av dette en modifikasjon av kontrakten, som sier at det også skal oppføres et slikt lagerbygg som skal stå ferdig senest tre måneder etter produksjonsanlegget. Total pris for anleggskontrakten avtales å være på 1,01 milliarder kroner etter modifikasjonen.

#### *Scenario A*

Etter kontraktsmodifikasjonen økes det totale vederlaget med 10 millioner kroner. Entreprenøren ville normalt solgt oppføringen av denne typen lagerbygg for 10,5 millioner kroner, men gir en rabatt på 500.000 kroner fordi mange av de nødvendige anleggsmaskinene og -arbeiderne allerede befinner seg på den aktuelle byggeplassen. Tillegget på 10 millioner kroner



reflekterer derfor prisen for oppføringen av lagerbygget som om dette skulle blitt solgt separat, justert for omstendighetene rundt kontrakten. Forutsatt at entreprenøren betegner oppføring av det separate lagerbygget som en distinkt leveringsforpliktelse, vil denne modifikasjonen behandles som en ny kontrakt som på ingen måte påvirker regnskapsføringen av den opprinnelige kontrakten.

#### *Scenario B*

Som i scenario A, blir kontrakten modifisert ved at entreprenøren avtaler å oppføre et separat lagerbygg til kunden for et tillegg på 10 millioner kroner, og at modifikasjonen betegnes som en distinkt leveringsforpliktelse. Men i dette tilfellet ville entreprenøren normalt solgt en slik oppføring for 11 millioner kroner. Noe av rabatten kan henføres til det faktum at mange av de nødvendige anleggsmaskinene og -arbeiderne allerede befinner seg på den aktuelle byggeplassen, men rabatten blir hovedsakelig gitt av andre grunner, som at entreprenøren ønsker å opprettholde det gode kundeforholdet og å holde sine ansatte i arbeid. 10 millioner kroner reflekterer derfor ikke prisen for oppføringen av lagerbygget som om dette skulle blitt solgt separat.

Vi forutsetter videre at entreprenøren konkluderer med at kontroll over lagerbygget overføres til kunden over tid. Som et resultat av dette, regnskapsføres oppføringen av lagerbygget som en modifikasjon av den eksisterende kontrakten. Den nye transaksjonsprisen på 1,01 milliarder kroner allokteres mellom to leveringsforpliktelser i den modifiserte kontrakten (oppføring av produksjonsanlegg og oppføring av lagerbygg), med bakgrunn i de respektive prisene som om leveringsforpliktelsene hadde blitt solgt separat (se delkapittel 6.8 om allokering av vederlag). Tidligere regnskapsført inntekt knyttet til oppføringen av produksjonsanlegget justeres kumulativt for å reflektere allokeringen av det nye totalvederlaget. Inntektsføring knyttet til oppføring av lagerbygget gjøres basert på den passende målingen av fremdrift.

### **7.3 Ikke godkjente modifikasjoner**

Det gjøres klart i standarden at en kontraktsmodifikasjon også kan eksistere på tross av at omfanget av modifikasjonen, eller den endrede prisen, er gjenstand for en tvist mellom partene, eller at partene har avtalt en endringsordre men ikke enda har kommet til enighet hva gjelder tilhørende prisendring. I slike tilfeller må det avgjøres hvorvidt de endrede rettighetene og forpliktelsene er rettskraftige, noe som krever at man tar alle relevante fakta og omstendigheter samt kontraktstermer til betraktning. I utgangspunktet kreves det altså at kontraktsmodifikasjonen er godkjent av begge parter. Men standarden kan likevel kreve at en virksomhet regnskapsfører modifikasjonen før en slik godkjenning finner sted, fordi standarden vektlegger hvorvidt endringene i rettigheter og forpliktelser som modifikasjonen medfører er rettslig bindende (EY 2015, 8). I tilfeller der partene har avtalt en endring i kontrakten, men ennå ikke har kommet til enighet hva gjelder endring i pris, skal virksomheten estimere endringen i transaksjonsprisen på samme måte som estimerer ved variable vederlag som forklart i kapittel 9. Standarden illustrerer poenget i følgende eksempel:

#### **Eksempel 5: Ikke godkjent modifikasjon av anleggskontrakt**

(IFRS 15.IE42-IE43)

Et foretak inngår en kontrakt med en kunde om oppføring av et bygg på kundens eiendom. Kontrakten tilsier at kunden skal gi foretaket tilgang til eiendommen innen 30 dager fra kontraktsinngåelse. De gis derimot ikke tilgang før etter 120 dager, grunnet naturskade på eiendommen som oppstod like etter kontraktsinngåelsen. Kontrakten uttrykker eksplisitt at enhver forsinkelse (inkludert force majeure) i tilgang til eiendommen gir foretaket rett på kompensasjon tilsvarende de direkte kostnadene knyttet til forsinkelsen. Foretaket er i stand til å bevise og dokumentere beløpsstørrelsen for disse direkte kostnadene tilknyttet forsinkelsen, og forbereder et krav mot kunden. Kunden motsetter seg først dette kravet. Foretaket vurderer det rettslige grunnlaget, og fastsetter med bakgrunn i avtalevilkårene at kravet er rettskraftig. Følgelig regnskapsfører de kravet som en kontraktsmodifikasjon i samsvar med IFRS 15.18-21. Modifikasjonen medfører ingen tilleggsvare eller -tjenester, og de gjenværende varene eller tjenestene etter modifikasjonen anses ikke som

distinkte. Disse omstendighetene gjør at foretaket regnskapsfører kontraktsmodifikasjonen som om den var en del av den eksisterende kontrakten i henhold til IFRS 15.21(b), ved å oppdatere transaksjonsprisen og målingen av fremdrift mot ferdigstilling av leveringsforpliktelsen. Ved estimering av den nye transaksjonsprisen følges prinsippene for estimering av variable vederlag, med de begrensningene som da foreligger.

#### **7.4 Dagens regler**

IAS 11 skiller mellom endringsordrer og tilleggsordrer og krever ulik bokføring og måling av disse. En endringsordre tar utgangspunkt i den opprinnelige kontrakten og endrer bestemmelser uten å tilføye noen nye (Kvifte 2014, 552). Etter IAS 11.13 skal kontraktsinntekten hensynta slike endringer dersom det er sannsynlig at disse vil bli godkjent av kunden. I de tilfeller hvor det er usikkert om kunden er villig til å betale for disse så skal dette behandles som krav mot kunden og ikke en endringsordre. En tilleggsordre innebærer modifikasjoner til den opprinnelige kontrakten, altså at det blir lagt til nye momenter. I den grad denne tilleggsordren er vesentlig ulik den opprinnelige kontrakten, skal tilleggsordren behandles som en separat kontrakt (Kvifte 2014, 553).

Videre inneholder IAS 11 bestemmelser knyttet til krav mot kunden som fremsettes fra en virksomhet. Et slikt krav er i henhold til IAS 11.14 «*et beløp som entreprenøren vil kreve inn fra kunden eller fra en annen part som refusjon av utgifter som ikke inngår i kontraktsprisen (...), som for eksempel oppstår på grunn av forsinkelser som skyldes kunden, feil i spesifikasjoner eller utforming samt omstridte forandringer i kontraktsarbeidet*». Fordi slike krav er gjenstand for høy grad av usikkerhet og ofte avhenger av utfallet av forhandlinger, angis det videre i IAS 11.14 at krav skal inngå i kontraktsinntektene bare når

- a) forhandlingene har nådd et så framskredent nivå at det er sannsynlig at kunden vil akseptere kravet, og
- b) beløpet som det er sannsynlig at kunden vil akseptere, kan måles på en pålitelig måte.

---

### ***7.5 Sammenligning av IFRS 15 og dagens regelverk***

Kravet i IFRS 15 om å vurdere hvorvidt en endring i kontraktstermer skal behandles som en ny kontrakt eller som en modifikasjon av en eksisterende kontrakt er i stor grad i tråd med nåværende IAS 11. Det gis derimot ikke veiledning om dette i IAS 18, noe som fører til at virksomheter som har benyttet denne standarden i praksis kan oppleve å måtte endre sin praksis (EY 2014a, 29). Hvorvidt den nye veiledningen i IFRS 15 i slike tilfeller vil fremskynde eller utsette inntektsføringen, avhenger av de aktuelle fakta og omstendigheter i kontraktene (KPMG 2014, 108).

IFRS 15 inneholder ingen spesifikk veiledning knyttet til krav mot kunden slik som IAS 11, men Styrene skriver i IFRS 15.BC81 at slike krav skal vurderes etter reglene for kontraktsmodifikasjoner, noe som kan medføre endringer i tidspunkt for regnskapsføring av krav ved anvendelse av den nye standarden (KPMG 2014, 108). Ved fremsettelse av krav mot kunden må man derfor vurdere hvorvidt dette kravet potensielt er rettskraftig for å kunne avgjøre om man skal innregne det som inntekt.

## **8 Kriterier for inntektsføring over tid og bortgangen av IFRIC 15**

### ***8.1 Tre kriterier for inntektsføring over tid***

IFRS 15.35 angir at inntektsføring over tid fordrer at ett av de følgende kriteriene er oppfylt:

- a) Kunden mottar og konsumerer varene og/eller tjenestene etter hvert som leveringsforpliktelsen oppfylles,
- b) Virksomheten produserer eller utvikler en eiendel som kunden kontrollerer etter hvert som den utformes, eller
- c) Virksomheten har ikke har noen alternativ bruk av varen eller tjenesten, og de har et rettslig krav på vederlag for den delen av ytelsen som er fullført.

### *8.1.1 Det første kriteriet*

Vurderingen av om kunden mottar og konsumerer varene eller tjenestene etter hvert som leveringsforpliktelsen oppfylles kan i noen tilfeller være forholdsvis enkel å vurdere. I rettleddningen til IFRS 15 i punkt B3 angis det her at dette kan omfatte rutinetjenester eller gjentakende tjenester, eksempelvis vasketjenester. Her er det en enkel og tydelig overføring av fordeler av tjenesten etter hvert som den utføres eksempelvis ukentlig. I andre situasjoner kan dette være mer utfordrende, avhengig av hvordan kontrakten er utformet og hvordan type levering det er snakk om. I andre tilfeller vil det etter B4 være vanskeligere å vurdere om kunden løpende berikes etter hvert som arbeidet skrider frem. Dette kan eksempelvis være i tilfeller hvor det er utført arbeid i forbindelse med utviklingsaktiviteter (ingeniørarbeid, prosjektledelse og lignende) på en eiendom. I dette tilfellet kan det være usikkert om kunden løpende kan få bruk for arbeidet som er utført, og det kan være vanskelig for en eventuell ny leverandør å fortsette på de planene og jobben som allerede er påbegynt (EY 2015, 22-23). Standarden angir da at man skal vurdere om arbeidet som allerede er utført av selger måtte ha blitt utført om igjen dersom en annen virksomhet får i oppdrag å fullføre kontrakten. Ved bygging av et leilighetsbygg ville det således være fornuftig å si at dersom en annen virksomhet hadde tatt over byggingen fra opprinnelig selger så ville de da ikke trenge å bygge opp allerede oppførte deler om igjen. Likevel angir Styrene i IFRS 15.BC128 at dette kriteriet ikke er beregnet for kontrakter hvor virksomhetens arbeide skaper en eiendel som ikke kan konsumeres av kunden med en gang. Dette vil være typisk i tilfeller hvor virksomhetens arbeide resulterer i en eiendel (materiell eller immateriell), slik som under en anleggskontrakt med varer i arbeide. I disse tilfellene skal regnskapsprodusentene se hen til de to andre kriteriene for inntektsføring over tid.

### *8.1.2 Det andre kriteriet*

Det andre kriteriet som kvalifiserer til inntektsføring over tid er at kunden løpende kontrollerer eiendelen ettersom den er laget eller utviklet. I henhold til IFRS 15.33 vil dette innebære at kunden:

- 
- a) direkte eller indirekte har rett på alle økonomiske fordeler knyttet til eiendelen ved eksempelvis å benytte eiendelen til å produsere varer eller utføre tjenester,
  - b) benytte eiendelen til å øke verdien på andre eiendeler de har,
  - c) benytte eiendelen til å redusere kostnader eller til å redusere/innfri gjeld,
  - d) selge eller bytte eiendelen,
  - e) benytte eiendelen som sikkerhet for gjeld,
  - f) eller det å kun sitte med eierskapet for eiendelen.

Dette kriteriet ble tatt inn av Styret for å håndtere de situasjoner hvor kunden tydelig kontrollerer eiendelene etter hvert som arbeidet utføres fra virksomheten. Ett eksempel kan være hvor en virksomhet bygger på kundens eiendom. Her vil kunden løpende kontrollere arbeidet som blir utført på deres eiendom, i henhold til IFRS 15.BC129. Videre av BC131 fremgår det at det vil være tilfeller som vil være lettere å vurdere i forhold til kontrollovergang enn andre, noe som førte til en tilføyelse av det tredje kriteriet.

### *8.1.3 Det tredje kriteriet*

I det tredje kriteriet for inntektsføring over tid er det angitt to krav som begge må tilfredsstilles for å kunne oppfylle kriteriet. Det tredje kriteriet ble tatt inn av Styrene for de tilfellene de så at det ble vanskelig å benytte en av de andre to kriteriene, og for å håndtere de situasjonene hvor det er vanskelig å måle når overgangen av kontroll faktisk skjer. De så det som nødvendig å ta inn dette kriteriet for de tilfellene hvor en virksomhet leverer tjenester som er spesielt tilpasset til den enkelte kunde og ikke kan selges til andre. Styrene fikk støttende tilbakemeldinger på dette fra respondenter som driver virksomhet innen eiendomsutvikling.

Eiendelen virksomheten produserer kan ikke ha noen alternativ bruk og i tillegg må de ha et rettslig krav på betaling for arbeidet som er utført. Alternativ bruk innebærer eksempelvis om virksomheten kan selge eiendelen til en annen enn kunden som de har kontrakt med. Videre er det i standarden uttalt at dersom virksomheten vil lide vesentlige økonomiske tap ved å endre bruken av eiendelen, så vil dette tyde på at selskapet ikke har en alternativ bruk (IFRS 15.B8).

---

Terminering av kontrakter skal i henhold til IFRS 15.B6 ikke anses som relevant i vurderingen om kontrakten har en alternativ bruk. Kravet om at virksomheten må ha et rettslig krav på betaling innebærer at de har rett på betaling for det arbeidet som er utført frem til dagens dato. Skulle da kunden terminere kontrakten vil likevel virksomheten ha krav på å få betalt for arbeide de har utført. Virksomheten må i vurderingen av om de har et rettslig krav gå utover kontrakten, og se om det kan være forhold i lovverk eller rettsoppfatning som kan betvile selskapets rett på oppgjør for utført arbeide. (EY 2014a, 102-105)

Styrene tok inn betegnelsen «alternativ bruk» for å forhindre at virksomheter startet inntektsføring av tjenester og varer som i prinsippet kan overføres til andre enn den tiltenkte kunden. I slike tilfeller vil ikke kontroll være overført til kunden og kan følgelig ikke inntektsføres over tid. Dette kan være tilfellet i standard varesalgliknende kontrakter hvor kunden ikke har mulighet til å forhindre virksomheten fra å selge de ulike enhetene til noen andre. I kontrakter med spesialproduserte eiendeler til kunde vil det åpenbart være mindre sannsynlighet for at eiendelen har en alternativ bruk. I situasjoner der virksomheten vil påføres vesentlige tap dersom de må omarbeide eiendelen for å passe til en annen kundes behov, eventuelt selge eiendelen til en betydelig redusert pris, vil dette tyde på at eiendelen ikke har en alternativ bruk.

Både kontraktsmessige restriksjoner og praktiske begrensninger må vurderes i denne sammenhengen. De praktiske begrensningene må i henhold til Styret vurderes i forhold til hva som endelig skal leveres til kunden, ikke det midlertidige produktet under arbeid etter hvert som prosessen skrider frem. Det avgjørende er derfor om det endelig produktet må vesentlig omarbeides før det eventuelt kan selges til en annen kunde. Vurderingen om eiendelen må vesentlig omarbeides for å kunne selges til en annen kunde er likevel ikke det avgjørende i slike kontrakter, men er ment som hjelp i vurderingen. Det er spesielt angitt i IFRS 15.BC137 at innenfor eiendom så kan eiendeler være standardiserte, men likevel har de ingen alternativ bruk for selskapet på bakgrunn av en kontraktsfestet restriksjon som forhindrer virksomheten i å selge denne eiendelen (boligen) til en annen kunde. Uttalelsen fra Styrene kan følgelig tyde på en vesentlig endring fra dagens regelverk i IFRIC 15.

---

I tillegg til kravet om at eiendelen ikke kan ha en alternativ bruk kommer også kravet om at om at selskapet må ha et rettslig krav på betaling fra kunden. Det skal her tas hensyn til både kontraktsterminologi og eventuelle gjeldende lovverk. Styrenes vurdering er at det er en link mellom disse to kriteriene. Dersom virksomheten lager et produkt eller utfører en tjeneste som er spesielt tilpasset til kunden, vil de ønske å ha en garanti for å få betalt for utført arbeid dersom kunden skulle terminere kontrakten. Begrunnet med at denne eiendelen vil ha liten eller ingen verdi for virksomheten dersom de ikke får solgt den til den kunden den er tilpasset til. Det å sikre virksomheten mot tap ved å kreve at kunden skal betale for utført arbeid, samtidig som kunden vil være pliktig til å betale, tyder i henhold til IFRS 15.BC142 på at kunden har overtatt fordeler og ulemper knyttet til eiendelene som produseres i kontrakten og dermed overgang av kontroll. For å oppfylle kriteriet må faktum være at virksomheten har krav på betaling for ytelser frem til dags dato dersom kontrakten skulle blitt terminert av kunden eller en annen part, og dette ikke var grunnet i virksomhetens manglende evne til å fullføre.

#### *8.1.4 Måling av fullførelsesgrad*

Når en leveringsforpliktelse ytes over tid, skal foretaket innregne inntekten over tid ved å måle fullføringsgrad i henhold til IFRS 15.39-40. Dette skal da vise et rettviseende bilde på i hvor stor grad den totale leveringsforpliktelsen er tilfredsstillt. Poenget med dette er å gi et rettviseende bilde av foretakets verdiskapning og overføring av kontroll til kunden. Dette fordrer at man velger en metode som er passende i forhold til varens eller tjenestens natur og som på best mulig måte viser et rettviseende bilde av fremgangen, og at man er konsekvent med bruken av målemetode for alle lignende leveringsforpliktelser.

Det skilles mellom outputmetoder og inputmetoder i IFRS 15.B14-B19. Disse måles på samme måte som ved dagens standarder, som omtales i avsnitt 5.2.4. Kort fortalt er outputmetoder måling av andel av totalen som er overført til kunden, mens inputmetoder baserer seg på måling av medgåtte ressurser i forhold til forventet total ressursbruk. Inntektene innregnes altså på grunnlag av enten måling av output eller input. En ulempe ved outputmetoder er at det ikke



---

nødvendigvis er enkelt å observere overføring til kunden av den valgte outputen på grunn av at dette krever informasjon som ikke er lett tilgjengelig, eller at det medfører unødvendige kostnader å foreta målingen. En ulempe ved inputmetoder derimot, er at det ikke alltid er et fast forhold mellom foretakets input og overføring av kontroll til kunden.

Et foretak skal kun inntektsføre en leveringsforpliktelse over tid dersom fremgangen kan måles pålitelig i henhold til IFRS 15.44, noe som krever at man har tilgang til all nødvendig informasjon. I tilfeller der man for eksempel i begynnelsen av kontraktsperioden ikke kan måle utfallet av ytelsen pålitelig, men man i det minste forventer å få dekning for påløpte kostnader, skal man inntektsføre løpende slik at det dekker kostnadene uten fortjeneste.

## **8.2 Dagens regler**

### *8.2.1 IFRIC 15 Avtaler om bygging av fast eiendom*

1. januar 2009 trådte tolkningen IFRIC 15 *Avtaler om bygging av fast eiendom* i kraft. Fra og med regnskapsåret som startet 1. januar 2010 ble denne tatt i bruk i Norge etter at den var godkjent fra EU. For selskaper som jobber med større boligprosjekter medførte dette en del endringer i planen for inntektsføring. I perioden før tolkningen IFRIC 15 trådte i kraft, var normal praksis at slike prosjekter ble inntektsført i tråd med IAS 11 *Anleggskontrakter* og at inntekten ble innregnet etter fullføringsgrad.

Som det fremgår av navnet, ble IFRIC 15 utgitt for å gi veiledning i forbindelse med avtaler om bygging av fast eiendom. Kontraktene kan være basert på direkte kontrakter mellom et foretak og en eller flere kjøpere, eller det kan være en kontrakt via en underentreprenør. Det kan være svært ulik utforming av kontraktene omfattet av IFRIC 15 – noen av kontraktene vil være salg av leiligheter før man starter å bygge, andre starter markedsføring og salg etter at prosjektet er påbegynt. Kontraktene kan også gjelde bygging på tomt som kjøperen allerede eier eller leier, i henhold til IFRIC 15.3.

I IFRIC 15.5 er det spesifisert at fortolkningen også gjelder for flere områder enn fast eiendom. Her angis det at uttalelsen kan omfatte «*levering av andre varer*

---

*eller yting av andre tjenester», noe som åpner for at IFRIC 15 kan gjøres gjeldende for andre kontrakter enn kun salg av fast eiendom.*

Da IFRIC 15 ble iverksatt spesifiserte denne at oppføring og salg av boliger hvor kjøper har begrenset mulighet til å gjøre endringer, etter denne fortolkningen skulle inntektsføres når det betydeligste av risiko, fordeler og kontroll er gått over til kjøper. Inntektsføring av slike boligprosjekter fikk da en endret praksis hvor de fra 2010 tok inntekten og fortjenesten først etter at boligen var kontraktmessig overlevert til kjøper, ved overføring av hjemmel.

### 8.2.2 Hører kontrakten inn under IAS 11 eller IAS 18?

To problemstillinger behandles i IFRIC 15.6: om kontrakten hører inn under IAS 11 *Anleggskontrakter* eller IAS 18 *Driftsinntekter*, og når driftsinntektene fra bygging av fast eiendom skal innregnes. For å finne frem til hvilken standard selskapet skal benytte må de på forhånd ha definert ut ifra kontrakten at de ved salg ikke vil videreføre sitt ansvar for forvaltning (eiendomsrett normalt sett), samt at de ikke skal beholde reel kontroll over eiendommen. Denne vurderingen må gjøres for hver enkelt kontrakt som selskapet inngår.

Som tidligere beskrevet under avsnitt 5.2, vil IAS 11 omfatte *«kontrakt særlig fremforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler (...)*». I henhold til IFRIC 15.11 får altså IAS 11 anvendelse når avtalen oppfyller denne definisjonen. Videre angis det at denne definisjonen er oppfylt i de tilfeller hvor kjøperen har *«rett til å spesifisere de viktigste bygningsmessige elementene ved eiendommen før byggingen starter og/eller spesifisere viktige bygningsmessige endringer under byggingen»*. Om kjøperen velger å benytte seg av denne muligheten eller ikke, vil ikke ha betydning for om kontrakten anses å tilfredsstillere definisjonen. Så fremt kontrakten da tilfredsstiller denne definisjonen og resultatet kan estimeres på en pålitelig måte, skal kontrakten inntektsføres i tråd med fullføringsgrad i tråd med IAS 11.

I motsatt fall, hvor kontrakten ikke oppfyller kravene i definisjonen ovenfor, må selskapet etter IFRIC 15.12 inntektsføre som et varesalg etter IAS 18. Det vil si at

---

inntektsføringen skal skje i tråd med kriteriene som angitt i IAS 18.14, altså når selskapet har overført betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til kjøper, og de ikke lenger står for den løpende forvaltningen ved eierskapet. I tillegg må inntektsbeløpet kunne måles pålitelig, og det må være sannsynlig at de økonomiske fordelene vil tilflyte foretaket og utgiftene som er påløpt eller som vil påløpe kan måles på en pålitelig måte.

I tilfeller hvor selskapet kun leverer tjenester, og ikke står ansvarlig for å skaffe til veie og levere byggematerialer, skal disse kontraktene etter IAS 18.20 inntektsføres etter fullføringsgrad etter hvert som prosjektet skrider frem i henhold til IFRIC 15.15.

Dersom selskapet har en kontraktmessig plikt til å overlevere en fast eiendom til kjøper, og det kreves at det ytes tjenester i tilknytning til varer og materialer som benyttes, vil dette være å anse som en avtale om salg av varer. Innregning av inntekter skal da skje etter IAS 18.14, som avtale om salg av varer i henhold til IFRIC 15.16. I de tilfeller hvor risiko, fordeler og kontroll for tjenesteleveransen blir løpende overført ettersom arbeidet skrider fremover, skal selskapet innregne inntektene som gjelder tjenesteleveransen i tråd med fullføringsgrad. For den faste eiendommen kan betydelige risiko, fordeler samt kontroll overføres til kjøper i sin helhet på ett tidspunkt. Dette kan eksempelvis være ved fullføring, ved overlevering eller etter overlevering.

### *8.2.3 Kriterier for inntektsføring i IAS 11*

Anleggskontrakter som oppfyller definisjonen i IAS 11.3 som beskrevet ovenfor, altså at de er «særlig fremforhandlet», skal inntektsføres ved løpende avregning.

Innregning av både inntekt og kostnad ved fastpriskontrakter fordrer at utfallet kan estimeres på en pålitelig måte. Kriteriene for at utfallet av en anleggskontrakt skal kunne måles pålitelig følger av IAS 11.23:

- a) de totale kontraktsinntektene kan måles på en pålitelig måte,
- b) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene knyttet til kontrakten vil tilflyte foretaket,

- 
- c) både kontraktsutgiftene ved å fullføre kontrakten og kontraktens fullføringsgrad på slutten av rapporteringsperioden kan måles på en pålitelig måte, og
  - d) kontraktsutgiftene som kan regnes til kontrakten, klart kan identifiseres og måles på en pålitelig måte, slik at de faktiske kontraktsutgiftene som har påløpt, kan sammenlignes med tidligere estimater.

Ved en kost-pluss-kontrakt kan utfallet estimeres pålitelig når vilkårene i IAS 11.24 er oppfylt:

- e) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene knyttet til kontrakten vil tilflyte foretaket, og
- f) kontraktsutgiftene som kan regnes til kontrakten, enten de spesifikt skal refunderes eller ikke, klart kan identifiseres og måles på en pålitelig måte.

I de tilfeller hvor utfallet av en anleggskontrakt ikke kan måles på en pålitelig måte, skal driftsinntekter kun innregnes med det beløp som tilsvarer den andel av kontraktsutgiftene som forventes å gjenvinnes, og kontraktsutgiftene skal kostnadsføres i den perioden de påløper. Forventes det at kontrakten vil medføre underskudd, tapsføres denne umiddelbart i tråd med IAS 11.32.

Det som kan oppfattes som mest utfordrende ved IAS 11 er å beregne grunnlaget for den løpende avregningen, altså å beregne fullføringsgraden. Det ligger i anleggskontraktens natur at det foreligger betydelig usikkerhet rundt måling av både utført arbeid og gjenstående arbeid (Kvifte 2014, 558). Dette utdypes i avsnitt 5.2.3.

#### *8.2.4 Kriterier for inntektsføring i IAS 18*

Omfatter avtalen tjenesteyting i byggeprosessen med tillegg av byggematerialer for å kunne oppfylle kontrakten, og kontrakten ikke anses som «særlig fremforhandlet», skal salget behandles som et varesalg. Kriteriene for inntektsføring som da skal følges finnes i IAS 18.14:

- 
- a) selskapet har overført betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til kjøper,
  - b) selskapet står ikke lenger for den løpende forvaltningen ved eierskapet,
  - c) inntektsbeløpet kan måles pålitelig,
  - d) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene vil tilflyte selskapet og,
  - e) utgiftene som er påløpt eller som vil påløpe kan måles på en pålitelig måte.

Det å vurdere punkt a) og b) innebærer å vurdere om selskapet har overført det vesentlige av risiko og kontroll til kunden, og dette er ofte den vanskeligste vurderingen å gjøre. Normalt sett vil risikoen og kontrollen ha gått over til kunden når varen leveres, men det finnes flere kompliserte tilfeller hvor dette kan være vanskeligere å avgjøre (Kvifte 2014, 530). *Kontroll* er ikke definert i rammeverket i IFRS, og det er brukt med varierende betydning innenfor standarder som IAS 17 *Leieavtaler*, IAS 39 *Finansielle Instrumenter – Innregning og måling* og IAS 27 *Separat Finansregnskap* (Picker 2013, 108). Det sentrale er likevel at selskapet overfører det vesentlige av kontrollrettigheter og risiko til kjøper. Selskapet kan i disse tilfellene beholde en ubetydelig andel av risiko og likevel innregne inntektene, men dersom de fortsatt sitter med en større del av ansvaret for varene, må selger utsette inntektsføringen inntil det vesentligste av all risiko og kontroll er overført kjøper (Kvifte 2014, 530-531).

Kriteriene som er angitt i c) og d) er i samsvar med hva som er angitt i rammeverket. Kriteriet i punkt e) som omhandler at kostnadene må kunne måles korrekt er derimot ikke i tråd med rammeverket og har i utgangspunktet lite å gjøre med selve inntekten. Kriteriet kan ses som en påvirkning fra US General Accepted Accounting Principles (US GAAP), og er et gammeldags syn på når en inntekt faktisk kan regnes inn som ikke er helt i tråd med rammeverket i IFRS (Picker 2013, 109).

### **8.3 Sammenligning av IFRS 15 og dagens regelverk**

De tre kriteriene for inntektsføring som blir lansert i den nye standarden ser ut til å kunne endre inntektsføringen for selskaper som driver med utvikling av boligprosjekter hvor boligene selges før eller underveis som prosjektet skrider

---

frem, og kundene ikke har mulighet til å gjøre større endringer i prosjektet.

Likevel er virksomheter som arbeider med slike kontrakter nødt til å gjøre vurderinger for de enkelte kontraktene. For noen type eiendomskontrakter kan det være slik at boligene ikke enkelt kan omdisponeres til annen bruk og kontrakten krever at kunden må betale for arbeide utført frem til dags dato. Her oppfylles da begge kriteriene og kontrakten kan inntektsføres over tid. I andre tilfeller kan det være slik at boligen ikke har noen alternativ bruk, men dersom kunden trekker seg ut av kontrakten trenger de ikke betale for det allerede utførte arbeidet. I det siste tilfellet her er da kun ett av to kriterier oppfylt og kontrakten kan da ikke inntektsføres over tid, men ved endelig fullføring av kontrakten i henhold til IFRS 15.BC150.

Kriteriet om ingen alternativ bruk og rettslig krav på betaling medfører derfor for noen kontrakter og utbyggere at de etter IFRS 15 kan gå bort ifra inntektsføring ved fullført kontrakt etter IFRIC 15 og IAS 18 igjen. Virksomhetene vil da kunne inntektsføre slike kontrakter over byggeperioden og i tråd med fremdriften i prosjektet. På den annen side vil det også være utbyggere, hvor de ikke har rettslig krav på betaling fra kunder, som ikke vil oppfylle kriteriet fullt ut og som følgelig må inntektsføre ved fullført kontrakt og overlevering av boligen til kunden.

Det kommer frem av intervjuet med Oppi 3. mai at det er sannsynlig at boligprosjekter i Norge kan inntektsføres over tid etter innføringen av IFRS 15, men dette vil kreve en nærmere analyse av de juridiske og kontraktsrettslige bestemmelsene. I intervjuet hos AF Gruppen ASA den 10. mars 2016, samt ved gjennomgang av årsrapporten til Veidekke ASA for 2014, underbygges dette ved at vi ser at det også der er en forventning om at deres boligprosjekter igjen kan bli inntektsført i tråd med fullføringsgrad. Som tidligere nevnt kan angir IFRS 15.35 b) at inntektsføring kan foretas over tid dersom kunden kontrollerer eiendelen som produseres eller utvikles løpende ettersom tilvirkningen skrider frem. Etter IFRS 15.35 c) kan inntektsføring foretas over tid hvis vilkåret om ingen alternativ bruk og rettslig krav på betaling for utført ytelse er oppfylt. I intervjuet med Oppi fremkom det at i enkelte andre land er kontrakter for oppføring og salg av boligprosjekter ikke ansett å gi rett på betaling for fullført arbeid, slik at vilkåret i IFRS 15.35 c) ikke er oppfylt. I slike situasjoner kan man da vurdere om kunden

har kontroll over eiendelen under bygging/oppføring slik at inntektsføring over tid likevel kan foretas, men da med henvisning til IFRS 15.35 b). Vurderingen av hvorvidt disse kriteriene er oppfylt, krever nøye analyse av hver enkelt kontrakt.

Vi vil i det følgende eksempelregnskapet gjøre en analyse av de endringer som vi kan komme til å se når det gjelder inntektsføring og bokføring av anleggs-kontrakter ved overgang til IFRS 15. For å belyse ulike problemstillinger har vi tatt utgangspunkt i forholdsvis enkle talleksemppler, men med ulike forutsetninger i kontraktene.

#### **Eksempel 6: Inntektsføring etter IFRS 15 kontra IFRIC 15**

En eiendomsutvikler (heretter angitt som «selger») jobber med et boligprosjekt i Bærum. Prosjektet består av 4 blokker med 20 leiligheter i hver, totalt 80 leiligheter, som skal oppføres over en periode på underkant av 2 år. Samlede inntekter i prosjektet er 400.000.000 kroner. Forventede kostnader er 320.000.000 kroner og følgelig en fortjeneste på 80.000.000 kroner, eller 20 %. Selskapet benytter inputmetode for måling av fremdrift i prosjektet, med påløpte kostnader sammenlignet med totale kostnader som grunnlag. Siden selskapet allerede har erfaring med lignende prosjekter anser de at fremdrift og totalkostnad kan måles på en pålitelig måte. De ønsker derfor å inntektsføre med fortjenesteelement.

Leilighetene innehar alle balkong og de er av ulik størrelse, samt at solforholdene er betydelig bedre i noen av leilighetene. Dette medfører at leilighetene er ulikt priset, fra 2.500.000 kroner til 7.500.000 kroner. For enkelthet beregner vi 5.000.000 kroner per leilighet, da dette stemmer med totalen per bygg og da gjennomsnittet per bygg utgjør 5 millioner kroner. Ettersom kundene ikke vil kunne ta over leilighetene før hvert enkelt bygg er ferdigstilt, vil dette heller ikke medføre feil i eksempelet.

Leilighetene er laget etter prospekt. Planløsning, vegger, kjøkken og bad er derfor fastsatt. Kundene har likevel mulighet til å gjøre endringer. Her har selger avtale med leverandører som gjør at kundene kan velge mellom ulike typer av kjøkken, gulv og farge på vegger mot et pristillegg. Kundene tegner kontrakter for hver unike leilighet som blir oppført.

Selskapet arbeider tett med en eiendomsmegler som annonserer, avholder visninger av prospektet, utformer salgskontrakter og forestår alt som gjelder salget. Annonsering og salg av leiligheter startet opp i Q2 2017. Prosjektet og byggingen av leilighetene starter opp i Q1 2018 og er forventet ferdigstilt i Q4 2019.

Ved inngåelse av kontrakt er kundene pliktig til å betale ett forskudd på 10 % av kontraktsummen (altså 10 millioner kroner per bygg). Resten av kontraktssummen betales når kunden tar over leiligheten. Dersom kunden ønsker å trekke seg av grunner som ikke kan påberopes på selger, vil forskuddet beholdes av selger.

**Scenario 1:**

I kontrakten med kundene er det oppført et vilkår om at *kunden har rett på sin unike kjøpte enhet*, og at *kunden er pliktig til å betale for utført arbeid frem til dags dato* dersom de ønsker å terminere kontrakten.

**Scenario 2:**

I kontrakten med kundene er det oppført et vilkår om at *kunden har rett på sin unike kjøpte enhet*. Til forskjell fra scenario 1 er det her *ikke* avtalt at kunden må betale for arbeid utført frem til dags dato. Forskuddet på 10 % vil likevel tilfalle selger dersom kunden kansellerer kontrakten.

**Inntektsføring etter dagens standarder i IFRS:**

Oppføringen av leilighetene kvalifiserer ikke som en anleggskontrakt etter IAS 11, da de standardiserte leilighetene ikke tilfredsstillers definisjonen om å være en «særlig fremforhandlet kontrakt». I gjeldende standarder må man da etter IFRIC 15 inntektsføre leilighetene ved overlevering til kundene (hjemmelsoverføring) i henhold til inntektsføringskriteriet i IAS 18.14.



**Ved årsavslutningen 2018:**

- Alle enhetene er solgt.
- 20 leiligheter (ett bygg) er levert til kjøpere hvor de har overtatt hjemmel og har flyttet/kan flytte inn.
- Det gjenstår noe arbeid før bygg nummer 2 er ferdigstilt og i henhold til estimater er dette bygget 90 % ferdigstilt.
- For de resterende to bygningene (bygg 3 og 4) er 20 % ferdigstilt i henhold til total kontraktskostnad.

2018			
Resultatregnskap:	Inntektsføring etter dagens standarder	Scenario 1 i IFRS 15	Scenario 2 i IFRS 15
Salgsinntekter	100 000 000	230 000 000	100 000 000
Varekostnader	80 000 000	184 000 000	80 000 000
Resultat	20 000 000	46 000 000	20 000 000

**Inntektene etter dagens standarder** innebærer derfor at selskapet kan ta 100 millioner kroner til inntekt (20 ferdigstilte enheter levert til kunde \* 5.000.000). Ettersom leilighetene etter dagens gjeldende standarder ikke blir ansett som «særskilt fremforhandlet kontrakt», så inntektsføres kontraktene ved overlevering til kunde, altså ved hjemmelsovergang. Følgelig vil inntektene kun gjenspeile de overleverte enhetene i bygg 1, samt at arbeide utført på bygg 2, 3 og 4 vil oppføres i balansen som arbeid under utførelse, som en del av selskapets varelager.

**Etter IFRS 15 vil inntektene i scenario 1** vil utgjøre 230 millioner kroner som fremkommer av: Ferdigstilling av bygg 1: 100 millioner kroner (20\* 5.000.000) + 90 % ferdigstilling av bygg 2: 90 millioner kroner (20 \* 5.000.000 \* 90 %) + 20 % ferdigstilling av bygg 3 og 4: 40 millioner kroner (40 \* 5.000.000 \* 20 %). Tilsvarende vil selskapet, med en dekningsgrad på 20 %, kostnadsføre 184 millioner kroner samlet for prosjektet.

*Opptjent, ikke fakturert inntekt:*

I dette tilfellet vil man ha mottatt 100 millioner kroner i kontanter ettersom kundene er pliktige til å betale de siste 90 % av kontraktsummen ved overtakelse. De resterende 130 millioner kronene i inntekter vil vises som ikke fakturert inntekt per 31. desember. Forskudd fra kunder vil i balansen stå igjen med 17 millioner kroner (1.000.000 fra bygg 2 + 8.000.000 fra bygg 3 og 8.000.000 fra bygg 4).

**Etter IFRS 15 vil inntektene i scenario 2** vil, som beregningen viser ovenfor, være lik som under dagens gjeldende standarder. Dette kommer av at inntekt etter IFRS 15 kun kan inntektsføres over tid dersom minst ett av de tre kriteriene som angitt i IFRS 15.33 er oppfylt. I dette eksempelet vil ikke selskapet tilfredsstillende noen av kriteriene for inntektsføring over tid, ettersom de kun delvis oppfyller kriteria nummer 3 da de ikke har rett på betaling for arbeid utført til dags dato. Selskapet må derfor i dette tilfellet inntektsføre salget av disse leilighetene når de overleveres til kunde i tråd med IFRS 15.38 og BC151.

Som eksemplene ovenfor viser vil kontrakter som oppfyller både kriteriet til alternativ bruk og som har rettslig krav på betaling for utført arbeid, kunne inntektsføre mer i år 1 enn i dette scenarioet. Her vil det kun være de 20 leilighetene som er levert til kunde som gir grunnlag for inntektsføring, samtidig som det under scenario 1 vil være inntekter knyttet til fremdriften i alle de 80 leilighetene som vil gjenspeiles i regnskapet.

Både i henhold til dagens gjeldende standarder og IFRS 15 hvor de ikke fullt ut oppfyller kriteriene for inntektsføring over tid, skal inntektene resultatføres ved et gitt tidspunkt, og da ved overgang av kontroll. Merk at det i forhold til diskusjonen ovenfor kan være prosjekter hvor inntektsføring likevel kan skje over tid som følge av at kunden løpende overtar kontrollen over boligen etter hvert som den oppføres etter IFRS 15.35 b), som vi omtaler i avsnittet over dette eksempelet. I dette eksempelet legger vi som forutsetning at dette ikke er tilfellet. Arbeid utført på bygg hvor kjøper ikke har kontroll må da oppføres som eiendel i balansen som følger:

*Arbeid under utførelse:*

Bygg 2, 3 og 4: 104 millioner kroner ( $20 * 4.000.000 * 90 \% + 40 * 4.000.000 * 20 \%$ ).

Forskuddene i balansen blir følgelig stående for totalt 60 enheter som fremdeles er under arbeide:

Bygg 2, 3 og 4: 30 millioner kroner ( $60 * 5.000.000 * 10 \%$ )

Følgelig gjenspeiles forskjellene ved at man i scenario 1 vil kunne bokføre 26 millioner kroner mer til inntekt i 2018 enn ved dagens standarder, samt i de tilfeller man ikke tilfredsstiller kriteriene til inntektsføring over tid.

*Ved årsavslutningen 2019:*

- Alle leiligheter er solgt og overlevert til kjøper (hjemmelovergang er skjedd) og alle har flyttet inn.
- Det er ingen uavklarte kostnader som er tilkommet.
- Alt oppgjør er foretatt.

2019			
Resultatregnskap:	Inntektsføring etter dagens standarder	Scenario 1 i IFRS 15	Scenario 2 i IFRS 15
Salgsinntekter	300 000 000	170 000 000	300 000 000
Varekostnader	240 000 000	136 000 000	240 000 000
Resultat	60 000 000	34 000 000	60 000 000

**Inntekter etter dagens standard** utgjør i dette tilfellet 300 millioner kroner som består av inntekter fra de resterende tre byggene, som alle ble ferdigstilt i 2019. Ettersom hjemmel er gått over for 60 av de 80 boligene i 2019, bokføres inntektene fra disse salgene i 2019 når kontroll er gått over på selger, etter IAS 18.14.

Ettersom prosjektet er ferdigstilt ved årsslutt 2019, er det ikke lenger noen varer i arbeide i balansen knyttet til dette prosjektet. De resterende balansepostene etter overlevering vil derfor være garantier som er påbudt etter bustadoppføringslova dersom prosjektet er i egenregi, samt eventuelle avsetninger for forpliktelser eller betingede eiendeler etter IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*.

**Etter IFRS 15 vil inntekt etter scenario 1** vil i 2019 være 130 millioner kroner lavere enn etter dagens standarder og scenario 2. Dette kommer av at inntektene her er tatt i 2018 ved inntektsføring over tid. Endringene ved dette scenarioet og dagens standarder medfører følgelig en forskyvning av inntekter på 26 millioner kroner mellom årene 2018 til 2019. Verdiskapningen i selskapet vil følgelig reflekteres på en mer korrekt måte ved inntektsføring etter IFRS 15 ettersom man løpende tar til inntekt hva som er produsert. Inntektsføringen med fortjenesteelement forutsetter likevel at denne kan måles pålitelig. I de tilfellene selskapene ikke kan gjøre dette, må de inntektsføre løpende, men uten fortjenesteelementet.

**Etter IFRS 15 vil inntektene i scenario 2** vil under dette scenarioet være tilsvarende som for dagens standard. Her vil 26 millioner kroner av overskuddet som man i scenario 1 inntektsførte i 2018 tilfalle 2019, ettersom kriteriet for inntektsføring over tid ikke er oppfylt. Konsekvensen er derfor at man under dette scenarioet vil ha tilsvarende høyere resultat i 2019.

Ettersom prosjektet er ferdigstilt til årsavslutningen 2019 vil alt av arbeid under utførelse følgelig være ute av balansen per 31. desember 2019. Det som vil stå igjen i balansen ved utgangen av 2019 vil da være som under scenario 1 – garantier og eventuelle avsetninger etter IAS 37.

Balansen vil således være tilsvarende som under scenario 1.

## 9 Variable vederlag

Variable vederlag forekommer ofte i større anleggskontrakter. Rekkevidden av hva som anses som variabelt i IFRS 15 er bredt, og inkluderer flere forhold enn dagens IAS 11 og IAS 18. At vederlaget er variabelt kan være uttrykkelig nedfelt i kontrakten, men det kan også følge av at kunden forventer dette på grunn av virksomhetens normale forretningspraksis, utsagn som er gitt, eller andre omstendigheter. Rabatter, refusjoner eller andre prisreduksjoner, insentiver, ytelsesbaserte bonuser eller sanksjoner ved mislighold er i henhold til IFRS 15.51

---

eksempler på forhold som fører til at et vederlag er variabelt. Det at kundens returrett nå skal regnes som et forhold som fører til at vederlaget skal anses som variabelt, er en endring fra dagens praksis der transaksjonsprisen i slike tilfeller anses som fast, og kundens returrett behandles separat fra innregning av selve vederlaget. Det kan også være at det avtalte vederlaget avhenger av fremtidige hendelser, som for eksempel at varer eller tjenester selges med returrett eller at det blir gitt en bonus dersom foretaket ferdigstiller leveransen til en bestemt tid eller lignende.

Dersom en virksomhet inngår en kontrakt med en kunde på tross av at de forventer vanskeligheter med å inndrive vederlaget, kan dette implisitt bety at vederlaget må anses som variabelt fordi det sannsynligvis kommer til å bli gitt prisreduksjoner. I slike tilfeller er det viktig å være oppmerksom på hvorvidt kontrakten i det hele tatt oppfyller kravet i 15.9(e) og kvalifiserer som en kundekontrakt som skal regnskapsføres etter denne standarden, fordi det som omtalt i avsnitt 6.5 kreves at det er sannsynlig at virksomheten vil kunne inndrive vederlaget som rettmessig følger av de leverte varene eller tjenestene. I IFRS 15.BC194 erkjenner Styrene at det i noen tilfeller kan være et uklart skille mellom når en virksomhet implisitt gir en prisreduksjon og når de velger å akseptere at det er en risiko for at kunden misligholder det kontraktmessig avtalte vederlaget. Av den grunn må virksomheten hensynta alle relevante fakta og omstendigheter ved vurderingen av inndrivelsesproblematikk på tidspunktet for kontraktsinngåelse, og det vil bli viktig å utvikle klare retningslinjer for å sikre konsistens i behandlingen av samme type tilfeller (EY 2014a, 58).

### ***9.1 Estimering av variable estimater***

I tilfeller der anleggskontrakter inneholder variable vederlag, skal virksomheten estimere og inntektsføre det beløpet som de vil være berettiget til i bytte mot varen eller tjenesten som leveres til kunden. For å estimere størrelsen for det variable vederlaget, skal man i henhold til IFRS 15.53 benytte enten «forventningsverdi» eller «det mest sannsynlige beløpet». Valget skal baseres på hvilken metode som vil gi det beste estimatet på beløpet selskapet er berettiget til å motta. Forventningsverdi er summen av de ulike beløpsstørrelsene vektet med

---

deres respektive sannsynligheter, som kan være egnet når en virksomhet har et stort antall kundekontrakter av samme karakter. Det mest sannsynlige beløpet er det ene av alle de mulige utfallene, som virker mest sannsynlig at vil bli det endelige vederlaget, og kan være mest riktig å benytte dersom det kun er to eller få utfall, som at man enten oppnår bonus eller ikke. Metoden man velger må brukes konsistent for hver enkelt kontrakt, og estimatene skal oppdateres ved hver regnskapsavslutning. Dersom det er knyttet stor usikkerhet til estimatene, skal man kun inkludere den delen av det variable vederlaget som det er overveidende sannsynlig at ikke vil bli reversert når denne usikkerheten er løst. Her må man se hen til både sannsynligheten for, og eventuelt omfanget av en slik reversering. Forhold som kan tyde på at vederlaget vil reverseres, kan være at størrelsen på vederlaget påvirkes av utenforliggende faktorer som virksomheten ikke selv kan påvirke, at usikkerheten i estimatene på den variable inntekten ikke anses å kunne løses på lang tid, at kontrakten og virksomhetens erfaring og historikk ellers tilsier at prisreduksjoner vil kunne forekomme.

### ***9.2 Begrensning i estimer på variable vederlag***

For å kunne inkludere variable komponenter ved et vederlag, må virksomheten først konkludere med at det er svært sannsynlig at dette ikke i vesentlig grad vil reverseres når usikkerheten knyttet til det variable vederlaget er borte. Både sannsynligheten og omfanget skal tas i betraktning. Denne begrensningen må tas i betraktning når det er utarbeidet estimer på det variable vederlaget.

Styrene gir ingen kvantitativ veiledning hverken i standarden eller i BC på hva som anses som en vesentlig reversering i denne sammenheng, noe som medfører at virksomheten selv må foreta en vurdering av hva som er vesentlig for dem. Ved vurdering av sannsynligheten for reversering av det variable vederlaget, skal «svært sannsynlig» tolkes som det er definert i IFRS 5 *Anleggsmidler holdt for salg og avvirket virksomhet*, altså som «betydelig mer trolig enn sannsynlig». IFRS 15.57 nevner eksempler på faktorer som kan øke sannsynligheten for, eller omfanget av, en slik reduksjon;

- a) at det variable vederlaget er sterkt påvirkelig av faktorer som virksomheten selv ikke kan kontrollere,

- 
- b) at det vil ta lang tid før usikkerheten knyttet til det variable vederlaget avklares,
  - c) at virksomheten har liten erfaring med lignende kontrakter eller at erfaringen de har gir begrenset mulighet til å predikere størrelsen på det variable vederlaget,
  - d) at virksomhetens tidligere praksis viser at de ofte tilbyr prisreduksjoner eller endrer betalingstermene i lignende kontrakter under lignende omstendigheter,
  - e) at kontrakten inneholder mange mulige variable vederlag.

Begrensningen vil føre til at estimater på variable vederlag ikke blir fullstendig nøytrale, noe som i utgangspunktet strider mot prinsippet om nøytralitet i det konseptuelle rammeverket. Dette løftes frem av Styrene i IFRS 15.BC207, som sier at dette gjøres av hensyn til regnskapsbrukeres sensitivitet når det gjelder inntekter.

Følgende eksempel illustrerer hvordan estimering av variable vederlag kan foregå ved en anleggskontrakt:

**Eksempel 7: Estimering av variabelt vederlag**

Omarbeidet fra: (EY 2015, 18)

1. januar 2018 inngår en entreprenør en anleggskontrakt med en kunde om å konstruere og oppføre et nytt hovedkontor på en tomt som eies av denne kunden. Bygget påbegynnes umiddelbart, og ferdigstilles i 2019.

Kontraktsvederlaget er på 25 millioner kroner, men beløpet vil reduseres eller øke avhengig av fullføringstidspunkt. For hver dag hovedkontoret ferdigstilles før 30. juni 2019, vil vederlaget øke med 25.000 kroner. For hver dag som går etter 30. juni 2019, vil vederlaget reduseres med 25.000 kroner. Partene har også avtalt at når bygningen er ferdig, skal den inspiseres og sertifiseres som miljøvennlig av offentlige myndigheter dersom den oppfyller visse krav. En slik sertifisering vil i så tilfelle medføre en bonus på 200.000 kroner som betales til entreprenøren av kunden.

*Analyse*

Entreprenøren må avgjøre om «forventningsverdi» eller «det mest sannsynlige beløpet» vil gi det beste estimatet på det variable vederlaget i denne sammenheng, og fastslår at «forventningsverdi» bør benyttes for vederlaget på 25 millioner kroner +/- 25.000 kroner per dag for ferdigstilling før eller etter 30. juni fordi utfallet her kan være flere forskjellige beløp. Basert på gjeldende tidsplan og tidligere erfaring, estimerer entreprenøren at det er

- 50 % sannsynlighet for at bygget ferdigstilles 10 dager før 30. juni og at de derfor mottar en bonus på 250.000 kroner
- 25 % sannsynlig at bygget ferdigstilles nøyaktig 30. juni,
- 25 % sannsynlighet for at de ferdigstiller 3 dager etter 30. juni og at de derfor må gi en prisreduksjon på 75.000 kroner.

Entreprenøren legger derfor til 106.250 kroner på transaksjonsprisen som følge av dette betingede vederlaget ( $(250.000 * 50 \%) + (0 * 25 \%) - (75.000 * 25 \%)$ ).

Entreprenøren fastslår også at «det mest sannsynlige beløpet» er den mest hensiktsmessige metoden for å estimere det variable vederlaget knyttet til miljøsertifiseringen, fordi det her kun er to mulige utfall. Enten mottar de bonusen på 200.000 kroner, eller ikke. Erfaringsmessig er det sannsynlig at miljøsertifiseringen vil tildeles for bygget, fordi tidligere oppføringer av denne typen bygg har tilfredsstilt kravene til å motta nettopp denne sertifiseringen.

Entreprenøren estimerer derfor det totale vederlaget, inkludert den opprinnelige prisen og bonuser knyttet til fullføringsdato og miljøsertifisering, til å bli 25.306.250 kroner på tidspunkt for kontraktsinngåelse ( $25.000.000 + 106.250 + 200.000$ ).

I henhold til begrensningene som angis i IFRS 15.57, vurderer selskapet det dit hen at det er svært sannsynlig at det variable vederlaget ikke vil reverseres når usikkerhetsmomentene er løst. Dette begrunnes hovedsakelig med at usikkerhetsfaktorene i liten grad er avhengig av omstendigheter som



de selv ikke kan konkludere, men er avhengig av selskapets egen evne til å ferdigstille innen gitt tidspunkt. Entreprenørens erfaringer med tidligere lignende kontrakter tilsier også at vederlaget høyst sannsynlig ikke vil bli reversert.

Videre må entreprenøren oppdatere disse estimatene på tidspunkt for hver regnskapsavslutning.

### **9.3 Dagens regler**

I henhold til IAS 11.11 omfatter kontraktsinntekter det opprinnelige kontraktsfestede beløpet, med tillegg eller fradrag for endringer i kontraktsarbeid, krav og innsatsgodtgjørelser. Slike tillegg eller fradrag skal kun inkluderes i kontraktsinntekten i den grad det er sannsynlig at de vil føre til driftsinntekter, og de er mulig å måle pålitelig. Videre angis det i standardens punkt 13 at en forandring i kontraktsarbeid kan føre til både en økning og en reduksjon i den samlede inntekten. Slik forandring skal kun inkluderes i kontraktsinntekten når det er sannsynlig at kunden vil godkjenne forandringen og beløpet dette medfører, og inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte.

Anleggskontrakter kan også inneholde incentiver i form av innsatsgodtgjørelser. Slike innsatsgodtgjørelser er etter IAS 11.15 en tilleggsgodtgjørelse som betales til entreprenøren dersom visse vilkår oppfylles eller overskrides. Eksempler på slike incentiver er bonus for ferdigstillelse før plan, kostnadsbesparelser og lignende. I den grad kontrakten med kunden inneholder avtale om innsatsgodtgjørelse kan dette være et «enten eller tilfelle», hvor et eksakt utfall vil medføre utbetaling av incentivet og i motsatt fall ikke (Kvifte 2014, 553). For å kunne inkludere slike variable vederlag i kontraktsinntekten må følgende kriterier være oppfylt:

- a) kontrakter er kommet tilstrekkelig langt til at det er sannsynlig at de spesifiserte kravene til ytelse vil oppfylles eller overskrides, og
- b) størrelsen på innsatsgodtgjørelsen kan måles på en pålitelig måte.

---

For driftsinntekter som ikke omfattes av IAS 11 kreves det også av disse skal kunne måles på en pålitelig måte og at det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er tilknyttet transaksjonen vil tilflyte foretaket, jf. IAS 18.14.

#### ***9.4 Sammenligning av IFRS 15 og dagens regelverk***

Dagens standarder for inntektsføring krever også estimering av forventet verdi av variable vederlag, men fokuserer altså på sannsynlighet og pålitelig måling. Inntektsføring av anleggskontrakter utsettes derfor i sin helhet dersom vederlaget ikke kan måles pålitelig etter dagens standarder. Virksomheter som arbeider med anleggskontrakter har utsatt inntektsføring der det har vært manglende mulighet til å måle størrelsen på vederlaget pålitelig. Slike virksomheter kan bli vesentlig påvirket av innføringen av den nye standarden fordi de ved anvendelse av IFRS 15 skal inntektsføre beløpet som de ved estimerer forventer å være berettiget til. IFRS 15 innfører således et «tak», og begrenser fremfor å utelukke inntektsføringen (KPMG 2014, 40). I slike tilfeller kan inntektsføringen fremskyndes sammenlignet med dagens praksis.

Det kan også oppstå tilfeller der inntektsføringen utsettes, noe som det også ble gitt uttrykk for under intervjuet med Elin Leikåsen hos Aker Solutions tirsdag 5. april 2016. Nina Servold Oppi ga i intervjuet 3. mai 2016 også uttrykk for at det mest vanlige vil bli at inntektsføring av variable vederlag skjer senere under IFRS 15. Dette fordi begrensningene ved estimatene som IFRS 15 innfører krever at det er «svært sannsynlig» at det estimerte vederlaget ikke vil reverseres, mens det under dagens IFRS kun kreves «sannsynlighet» for at godtgjørelsene vil føre til driftsinntekter. «Sannsynlig» betyr «mer sannsynlig at noe inntreffer enn at det ikke inntreffer», mens «svært sannsynlig» som nevnt betyr «betydelig mer trolig enn sannsynlig», slik som begrepene defineres i IFRS 5. Der det tidligere er inntektsført dersom det er over 50 % sannsynlighet for at vederlaget vil føre til inntekter, kreves det nå betydelig høyere sikkerhet, kanskje opp mot 70 til 80 %.

Tidsforskyvningen i inntektsføring av variable vederlag ved anvendelse av IFRS 15 kan illustreres som følger;

**Eksempel 7: Estimering av variabelt vederlag (forts.)**

Entreprenøren vurderer at kontrollen over bygningen overføres til kunden i takt med utførelsen av arbeidet, og leveringsforpliktelsen ytes dermed over tid i tråd med IFRS 15.35.

For å illustrere periodiseringsforskjellene som IFRS 15 medfører har vi utarbeidet to ulike scenarioer, der scenario 1 samsvarer med sannsynlighetene i analysen over.

**Scenario 1:**

- 50 % sannsynlighet for at bygget ferdigstilles 10 dager før 30. juni og at de derfor mottar en bonus på 250.000 kroner
- 25 % sannsynlig at bygget ferdigstilles nøyaktig 30. juni,
- 25 % sannsynlighet for at de ferdigstiller 3 dager etter 30. juni og at de derfor må gi en prisreduksjon på 75.000 kroner.

**Scenario 2:**

- 25 % sannsynlighet for at bygget ferdigstilles 10 dager før 30. juni og at de derfor mottar en bonus på 250.000 kroner
- 25 % sannsynlig at bygget ferdigstilles nøyaktig 30. juni,
- 50 % sannsynlighet for at de ferdigstiller 3 dager etter 30. juni og at de derfor må gi en prisreduksjon på 75.000 kroner.

Det anses mest sannsynlig at miljøsertifiseringen oppnås under begge scenarioene.

**Scenario 1:**

Etter **IFRS 15**, estimerer entreprenøren vederlaget å ville bli på til sammen 25.306.250 kroner.

$$(25.000.000 + ((250.000*50 \%) + (0*25 \%) - (75.000*25 \%)) + 200.000)$$

Etter **dagens standarder** vil estimatet kun inkludere den delen av det variable vederlaget som er sannsynlig, og man vil ekskludere elementene som er mer usikre (BDO 2015, 10). Estimert vederlag blir derfor på til sammen 25.450.000 kroner.

$$(25.000.000 + 250.000 + 200.000)$$

**Scenario 2:**

Etter **IFRS 15**, estimerer entreprenøren vederlaget å ville bli på til sammen 25.306.250 kroner.

$$(25.000.000 + ((250.000 * 25\%) + (0 * 25\%) - (75.000 * 50\%)) + 200.000)$$

Etter **dagens standarder** vil estimert vederlag bli på til sammen 25.150.000 kroner (25.000.000 - 75.000 + 200.000).

Inntektene periodiseres lineært, og for enkelthets skyld forutsettes det at dette hele tiden gjøres over en periode på nøyaktig 18 måneder (1. januar 2018 til 30. juni 2019), hvorav 12 måneder i 2018 og 6 måneder i 2019.

Det viser seg i 2019 at ferdigstillingen finner sted nøyaktig 30. juni 2019, og at vederlaget derfor ble på til sammen 25.200.000 kroner, altså kun det faste vederlaget med tillegg for miljøsertifiseringen.

2018				
	Scenario 1 i dagens standarder	Scenario 1 i IFRS 15	Scenario 2 i dagens standarder	Scenario 2 i IFRS 15
Salgsinntekter	16 966 667	16 870 833	16 750 000	16 816 667
2019				
	Scenario 1 i dagens standarder	Scenario 1 i IFRS 15	Scenario 2 i dagens standarder	Scenario 2 i IFRS 15
Salgsinntekter	8 233 333	8 329 167	8 450 000	8 383 333
<b>SUM</b>	<b>25 200 000</b>	<b>25 200 000</b>	<b>25 200 000</b>	<b>25 200 000</b>

---

Anvendelse av IFRS 15 kan altså føre til at foretak vil komme til å måtte endre både prosessene rundt estimering av variable vederlag, konklusjonene som trekkes, og dermed tidspunktet for inntektsføring.

## 10 Kontraktskostnader

### 10.1 Kontraktskostnader

I standarden er det angitt hva som ligger i begrepet kontraktskostnader. Dette deles inn i to kategorier: kostnader som skal balanseføres som en eiendel, og kostnader som skal resultatføres etter hvert som de påløper. I henhold til IFRS 15.95 må virksomheten først ta stilling til om kostnadene kan være omfattet av en annen standard. I slike tilfeller skal kostnadene bokføres etter retningslinjene i disse standardene. Eksempel på standarder som kan gjøre seg gjeldende er IAS 2 *Varelager* eller IAS 16 *Anlegg, eiendom og utstyr*. Videre er det angitt i IFRS 15.95 at de påløpte kostnadene må oppfylle alle de følgende kriteriene for å anses som en kontraktskostnad:

- kostnadene kan direkte relateres til kontrakten eller en kommende kontrakt som selskapet kan identifisere spesifikt,
- kostnaden er pådratt for å kunne tilfredsstillere en leveringsforpliktelse i fremtiden, og
- kostnaden er forventet å bli gjenvunnet.

Hva som ligger i at kostnaden forventes å bli gjenvunnet vil si at de enten er eksplisitt omtalt i kontrakten som at de skal dekkes, eller at kostnaden er dekket via en kontraktsmargin totalt sett. Eksempler på kostnader som tilfredsstiller kriteriene ovenfor er i henhold til IFRS 15.97 direkte lønnskostnader, direkte materialkostnader, kostnader som kan allokere til prosjektet, slik som forsikringer, avskrivninger eller kostnader til prosjektledelse, kostnader som kan direkte belastes kunde i forbindelse med prosjektet eller andre kostnader som har oppstått som en direkte kostnad i forbindelse med at de har tatt på seg en kontrakt. (EY 2014a, 131-132)

---

I det neste avsnittet vil vi ta for oss endringer fra dagens standarder og gjennomgå to type kontraktskostnader hvor vi ser at det kan bli endringer:

- Kostnader som anses som ineffektive og uten nytteverdi
- Kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter

### ***10.2 Dagens regler***

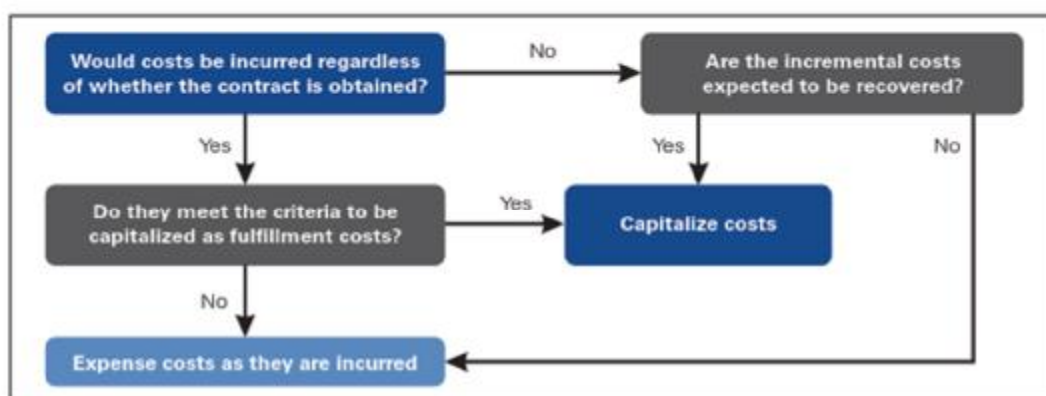
Kontraktskostnader omfatter i henhold til IAS 11.16 direkte utgifter knyttet til kontrakten, indirekte kostnader som kan henføres til den enkelte kontrakten og andre kostnader som skal dekkes av kunden i tråd med kontraktsvilkårene. Direkte kostnader gjelder blant annet arbeidskraft på anlegget, materialer som brukes i tilvirkning, avskrivning på anlegg i kontraktarbeidet, kostnader til underentreprenører og prosjektledelse. Indirekte kostnader omfatter blant annet indirekte lønnskostnader, verktøy og utstyr, forsikring og vedlikehold, avskrivning på prosjektrelaterte driftsmidler, finanskostnader og kostnader til kvalitetskontroll. Likevel er det verdt å merke seg at generelle kostnader som generell administrasjon, salgsutgifter, forskning og utvikling og avskrivning på driftsmidler som ikke er prosjektrelaterte ikke kan tas med som kontraktskostnader. For indirekte kostnader benyttes det fordelingsnøkler til å fordele kostnadene på prosjektene. Disse fordelingsnøklerne skal etter IAS 11.18 fastsettes etter en rasjonell og systematisk metode, altså rimelig etter faktisk bruk. Som et utgangspunkt omfatter kontraktskostnader de kostnader som er påløpt etter kontrakten ble inngått og frem til den er fullført. Dog er det etter IAS 11.21 mulighet for å henføre kostnader påløpt i forkant av kontraktsinngåelse så fremt de er målbare, de kan henføres til prosjektet og det er sannsynlig at kontrakten som fremforhandles blir effektivert.

### ***10.3 Sammenligning av IFRS 15 og dagens regelverk***

#### ***10.3.1 Kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter***

Etter IFRS 15.91 skal meromkostninger i forbindelse med å inngå nye kontrakter balanseføres i de tilfellene hvor virksomheten forventer at kostnadene vil bli gjenvunnet. Som nevnt ovenfor, direkte ved at kostnaden belastes kunden eller indirekte via en margin. Hva som menes med meromkostninger i forbindelse med

nye kontrakter er angitt i IFRS 15.92, og innebærer de kostnader som ikke ville oppstått dersom kontrakten ikke hadde blitt noe av, eksempelvis salgskommisjon. Kostnader som ville oppstått uavhengig av om kontrakten blir vunnet frem eller ikke skal etter IFRS 15.93 kostnadsføres etter hvert som de påløper, med mindre disse kan belastes kunden uansett. Dette omfatter kostnader i forbindelse med å forsøke å få en kontrakt, slik som kostnader til å lage tilbud til kunden, advokathonorar ved bistand til utforming av kontrakt, fast honorar til megler for markedsføring og utarbeidelse av kontrakter eller reisekostnader for representanter for selskapet.



Figur 8: Kostnader i forbindelse med nye kontrakter (KPMG 2014, 96)

I dagens gjeldende standarder er det ikke gitt like tydelig rettleiding på om kostnader pådratt som ett ledd i å inngå en kontrakt med kunde skal balanseføres eller kostnadsføres med én gang. Med bakgrunn i figuren ovenfor, må virksomheter ved inngåelse av, og tilbud ved nye kontrakter, vurdere om kostnaden skal balanseføres eller kostnadsføres umiddelbart i henhold til IFRS 15. Dette vil for noen virksomheter medføre endringer i praksis.

Gjennom IFRIC sine diskusjoner kom de frem til at det kun er i få tilfeller i dag at direkte og indirekte kostnader i forbindelse med å inngå en ny kontrakt vil bli ansett balanseført som en immateriell eiendel etter IAS 38 *Immaterielle eiendeler*, for kontrakter under IAS 18. For kontrakter omfattet av IAS 11 skal selskaper etter dagens standard balanseføre kostnader ved inngåelse av en kontrakt dersom de følgende kriteriene er oppfylt:

- 
- Virksomheten kan separere og identifisere de kostnader som gjelder den spesifikke kontrakten,
  - kostnaden kan måles pålitelig, og
  - det er sannsynlig at kontrakten vil bli inngått. (KPMG 2014, 96-97)

Det er derfor mer likhet i vurderingen og IAS 11 og IFRS 15, enn hva det er i IAS 18 og IFRS 15. Likevel kan den nye standarden medføre at selskaper vil få en noe høyere terskel for å aktivere kostnader enn tidligere, da det er tydeligere angitt i IFRS 15 at det kun vil være merkostnader som danner grunnlag for balanseføring.

For selskap som i dag har balanseført kostnader i forbindelse med inngåelse av kontrakter da de mener kriteriene etter IAS 11 oppfylt, må da etter ny standard vurdere om dagens praksis kan beholdes. Her kan man bli nødt til å flytte deler av balanseførte kostnader over til resultatet med umiddelbar kostnadsføring. En utfordring med denne endringen er at det kan være vanskelig i overgangen til IFRS 15 å gå tilbake å gjøre en god splitt på kontraktskostnader. Det kan derfor være at det i ny standard vil bli en noe høyere terskel for balanseføring enn tidligere. (KPMG 2014, 95-97).

I henhold til intervju med Nina Servold Oppi i EY den 3. mai 2015 ble dette diskutert, og det er situasjoner hvor man kan komme til at det er grunnlag for balanseføring av kostnader før kontrakten er inngått. Det kan i henhold til IFRS 15.95 a) forekomme i tilfeller der hvor selger utfører noe av arbeidet i kontrakten før denne faktisk er signert. I kontrakter hvor selger er så sikre på at de får jobben kan det være at de har startet på arbeidet som skal gjøres i forbindelse med å tilfredsstille den faktiske leveringsforpliktelse i kontrakten. Her vil ikke kostnaden bli ansett som en del av inngåelsen av kontrakten, men heller som en kostnad som er pådratt i forbindelse med å oppfylle leveringsforpliktelsen. I slike tilfeller vil praksis derfor kunne bli mer lik den som i dag er i IAS 11.



**Eksempel 8: Kontraktskostnader**

Omarbeidet fra: IFRS 15.IE189-IE191 og (EY 2015, 27-28)

En virksomhet, som driver med oppføring og salg av fast eiendom har oppført et bygg med leiligheter de har solgt ut til ulike kjøpere.

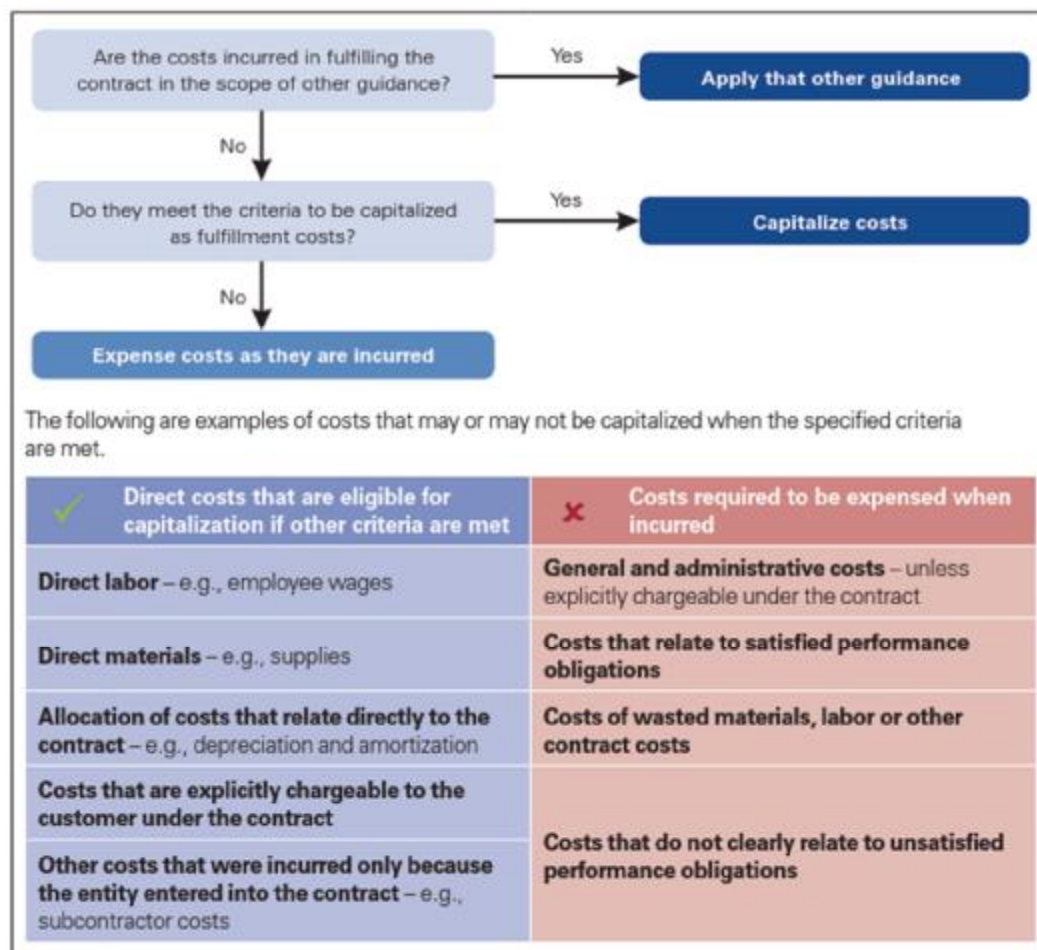
**Virksomheten har pådratt seg følgende kostnader:**

Eksterne honorarer i forbindelse med utarbeidelse av markedsføringsmateriell og prospekter	100 000
Reisekostnader i forbindelse med gjennomgang og klargjøring av prospekter	20 000
Salgskommisjon til megler basert på solgte enheter i løpet av perioden	500 000
<b>Totale kostnader</b>	<b>620 000</b>

I eksempelet ovenfor så balansefører selskapet 500.000 kroner som gjelder salgskommisjon til megler da selskapet forventer å få disse kostnadene dekket inn via marginene som er på hver enkelt kontrakt. Med henblikk på IFRS 15.91 så skal disse kostnadene da føres opp i balansen.

For de andre kostnadene så er vurderingen at disse kostnadene ville oppstått uavhengig av om kontraktene ble inngått eller ikke, følgelig skal disse kostnadene i tråd med IFRS 15.93 kostnadsføres etter hvert som de påløper.

## 10.3.2 Ineffektivitet og kostnader uten nytteverdi



Figur 9: Kostnader i forbindelse med å oppfylle en kontrakt (KPMG 2014, 99)

For kontraktskostnader så ser vi av figuren ovenfor at mye er likt fra dagens standard, som tidligere nevnt. Det er likevel tatt inn noen momenter som kan medføre fremskyndet kostnadsføring for prosjekter sammenlignet med dagens praksis. I følge IFRS 15.98 b) skal kostnader som anses bortkastet, slik som materialer, arbeidstimer og andre ressurser som ikke reflekteres i kontraktsvederlaget, kostnadsføres etter hvert som de påløper (angitt som «costs of wasted materials» i IFRS 15). Slike kostnader kan eksempelvis være at man har kjøpt inn materialer som man likevel ikke kan bruke, eller arbeidstimer som har medgått til prosjektering av løsninger som ikke blir realisert. Endringen medfører at selskapene må skille ut disse kostnadene og belaste resultatet når de er påløpt da de ikke tilfører prosjektet noen verdi og følgelig ikke oppfyller kriteriene for balanseføring etter IFRS 15.95 (EY 2015, 36). I BC blir det angitt at en av svakhetene ved å benytte en inputmetode ved måling av fremdrift, er de tilfellene

---

hvor man har pådratt seg kostnader som ikke gir noen verdiskapning til selskapet. Dette kan derfor forskyve inntektsføringen i regnskapet. Følgelig er det derfor angitt i IFRS 15.98 b) at slike kostnader skal holdes utenfor slik at man kan gjøre en mer korrekt måling av fremdrift i prosjektet.

Styrene har ikke angitt hva som ligger i begrepene «ineffektivitet» og «bortkastede materialer». De har heller fokusert på formålet med å skille ut dette for at dette ikke skal få en misvisende påvirkning på fremdriftsmålingen i prosjektene. Styrene mente at det ble for vanskelig å angi eksempler på hva bortkastede materialer innebærer ettersom dette i stor grad kan variere fra ett selskap til et annet. (KPMG 2014, 81, 99)

I intervju med Elin Leikåsen hos Aker Solutions tirsdag 5. april 2016 ble det også diskutert endringene som kunne komme som følge av at kostnader uten nytteverdi skulle bokføres som kostnader med en gang og ikke påvirke fremdriften i prosjektet. Selskapet opplever at det å skulle skille ut ineffektivitet knyttet til timer vil kunne bli en utfordring. Det å få tak i detaljene for hva som skal anses som ineffektivitet, og hvor mange timer som er benyttet på dette, kan være vanskelig siden dette ikke nødvendigvis kommer tydelig frem av timelister. Likevel er det ikke gitt at dette vil medføre endringer.

## **11 Noteinformasjon**

### ***11.1 Utvidede notekrav etter IFRS 15***

Innføringen av den nye inntektsstandarden medfører økte krav til hva som presenteres av informasjon i notene. Formålet med notekravene, i IFRS 15.110, angir at en virksomhet skal gi tilstrekkelig informasjon for å gjøre regnskapsbrukerne i stand til å forstå inntekts- og kontantstrømmenes natur, størrelse, tidspunkt og usikkerhet. Kravene i IFRS 15 medfører at virksomheter må gi mer informasjon om deres kontrakter enn tidligere, men også splitte opp informasjonen i større grad slik at notene skal gi mer relevant informasjon til brukerne. De utvidede notekravene i IFRS 15 skal både gi mer og bedre kvalitet

---

på informasjonen som gis i årsrapporter som skal avgis ved endt rapporteringsperiode (KPMG 2014, 162). IFRS 15 angir utvidede krav til informasjon også i interimrapportering. Vi vil først og fremst se på informasjonen som gjelder utvidet krav til informasjonen i årsrapporten i denne oppgaven.

I første omgang hadde flere regnskapsprodusenter betenknninger i forhold til de utvidede notekravene. Det ble blant annet diskutert om det ville koste de mer å hente frem informasjonen enn hva det faktisk gav av verdi til regnskapsbrukerne (EY 2014a, 145). For å klargjøre dette, tok derfor Styrene derfor inn i IFRS 15.110 at formålet med notene som nevnt ovenfor. De spesifiserte også i IFRS 15.BC331 at de nye kravene ikke skal ses på som en sjekkliste for hva som skal gis av informasjon, og at det vil ikke være nødvendig å presentere informasjon som ikke er aktuelt eller uvesentlig.

#### *11.1.1 Kategorisering av inntekter*

Det er innført flere krav i IFRS 15 til å i større grad kategorisere inntekter. I veiledningen til standarden i IFRS 15.B89 er det angitt noen forslag til hvordan dette kan gjøres. Her foreslår de løsninger som blant annet å fordele på type varer og tjenester, geografisk fordeling, fordeling på ulike markeder eller type kunde (statlig, ikke-statlig), type kontrakt (fastpris eller etter påløpt tid eller materialer), om inntektene bokføres over tid eller ikke, eller salg med eller uten agent. Det er angitt i BC336-337 at kategoriseringen av inntekter bør gjøres på en slik måte at informasjonen blir mest relevant og brukernyttig. Antall kategorier er derimot ikke gitt av standarden, og vurderingen av dette bør gjøres med tanke på virksomhetens natur, samt formålet med notekravene som nevnt ovenfor (KPMG 2016, 310).

#### *11.1.2 Informasjon om leveringsforpliktelser*

Ved utformingen av IFRS 15 gav Styrene også spesifikke krav til at selskaper skulle avgi informasjon om sine gjenstående leveringsforpliktelser med en angivelse av når selskapet forventer at disse vil være tilfredsstillt og man da kan inntektsføre tilhørende inntekt (KPMG 2014, 163). I henhold til BC348-349 er det

---

angitt at slik informasjon ble spesielt ønsket fra regnskapsbrukere som ønsket å vite mer om dette for å kunne foreta bedre analyser av et selskaps inntekter. I dag er det mange som presenterer sine ordreserver i regnskapene, men likevel er det ingen felles definisjon av hva som skal medtas i denne informasjonen og det er ei heller et krav i standarden. Dette er derfor en informasjon det kan være vanskelig å sammenligne mellom ulike foretak. De nye kravene som er tatt inn i IFRS 15 ble i henhold til BC351 likevel møtt med noe motstand, først og fremst fra regnskapsprodusenter. De angir at en slik informasjon kan være vanskelig å gi da det fort kan bli kostbart å fremskaffe og forberede slik informasjon. De mener også at informasjonen lett kan bli tolket feil av regnskapsbrukerne på bakgrunn av de unike forholdene i selskapet som ikke alle lesere av regnskapet vil forstå, samt at denne informasjonen er basert på hvordan ledelsen ser for seg at fremtiden vil bli og dermed ikke har noe i regnskapet å gjøre.

#### *11.1.3 Informasjon om estimater*

Videre er det i IFRS 15 angitt spesifikke krav til å gi informasjon om de estimater som er benyttet for å fastslå transaksjonspris, allokering av denne til leveringsforpliktelser, samt når en leveringsforpliktelse er tilfredsstilt. Det kreves at kvalitativ informasjon om metode, informasjon og forutsetninger de bruker for å fastsette variable vederlag, samt hvordan de fastsetter prisen på det enkelte element, skal oppgis i noter. Formålet er at regnskapsbrukere skal ha en bedre forutsetning for å vurdere kvaliteten på bokføringen og vurderingene som er gjort. Når det gjelder anleggskontrakter med inntektsføring over tid er det spesifikt angitt at det her skal opplyses om vesentlige estimater som er foretatt. (EY 2014a, 154-156)

#### *11.1.4 Kontraktseiendeler og kontraktsgjeld*

Etter IFRS 15 vil en kontraktseiendel eller kontraktsgjeld oppstå når en part utfører løpende arbeid for å tilfredsstille en leveringsforpliktelse ovenfor en annen part. Etter standarden er det angitt krav til hvordan dette skal presenteres i regnskap og noter. Når en part i en kontrakt har utført arbeid og har rett på betaling fra en eller flere kunder vil de således ha opparbeidet seg en kontrakts-

---

eiendel. I motsatt tilfelle, hvor kunden betaler forskudd før arbeidet er utført, vil selskapet som utfører ha en forpliktelse til å utføre, altså en kontraktsgjeld ovenfor kunden.

Under IFRS 15, på lik linje som under dagens standard, er det viktig å skille mellom *rett* på vederlag og *krav* på vederlag. Har virksomheten utført alle sine plikter ovenfor kunden, og har rett til å kreve inn penger for utført arbeid, skal dette da oppføres som tilgodehavende mot kunden, altså som en fordring. I BC323 skal det således skilles mellom kontraktseiendeler som gjelder arbeid under utførelse og slike fordringer. Dette skal gjøres for å kunne gi relevant informasjon til regnskapsbrukerne om risikoene knyttet til selskapets rettigheter i en kontrakt. Både kontraktseiendelen og fordringen vil begge være utsatt for kredittrisiko, men kontraktseiendelen vil i tillegg være utsatt for annen risiko, blant annet knyttet til selskapets oppfyllelse av leveringsforpliktelsen.

Selskapet skal for kontraktseiendeler og fordringer knyttet til kontrakten foreta en nedskrivningstest etter IFRS 9 *Finansielle Instrumenter* eller IAS 39 *Finansielle instrumenter – innregning og måling*. Er det ulikheter mellom bokført verdi og virkelig verdi av disse eiendelene må selskapet presentere gevinst eller tap i resultatregnskapet umiddelbart. Den inngående målingen av finansielle instrumenter skjer til virkelig verdi, men det kan være flere grunner til at verdien kan endre seg fra periode til periode, eksempelvis endringer i virkelig verdi av ikke-kontante aktiva. Ettersom betalingsevnen og sannsynligheten for oppgjør skal vurderes ved inngåelse av kundekontrakter etter IFRS 15, kan det være at dette beløpet endres fra en periode til en annen. Dette kan komme av at kundens kredittrisiko endres på bakgrunn av forhold som marked, økonomiske resultater eller bransjeforhold. (EY 2014a, 144)

I henhold til IFRS 15.127-128 skal aktiverte kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter presenteres atskilt fra kontraktseiendeler og kontraktsgjeld. Selskapene skal for hver rapporteringsperiode inkludere informasjon om hvilke beslutninger som er gjort i forbindelse med å fastsette hvilke kostnader som er balanseført, samt informere om avskrivningsplanen for disse. Bakgrunnen for at Styrene ønsket at selskapet skulle ta inn denne

---

informasjonen er at de ser denne informasjonen som nyttig for regnskapsbrukerne til å forstå hvilke type kostnader som er oppført i balansen i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter og hvordan disse behandles i forhold til avskrivninger og nedskrivninger av verdi.

### ***11.2 Dagens regler***

Når det gjelder inntekter etter dagens IAS 18, angis det i IAS 18.35 følgende krav til noteopplysninger vedrørende driftsinntekter:

- a) hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for innregning av driftsinntekter, og for kontrakter om tjenesteyting som skal bokføres etter fullført kontrakts metode skal det angis hvordan de har beregnet fullføringsgraden,
- b) det beløp som er innregnet for hver av de vesentlige inntektskategoriene i løpet av perioden som oppstår fra
  - varesalg
  - tjenesteyting
  - rente, royalties og utbytte, og
- c) det beløp av inntekter som oppstår som følge av bytte av varer og tjenester for hver vesentlige inntektskategori.

For anleggskontrakter som omfattes av IAS 11 er regnskapsprodusentene i henhold til IAS 11.39-45 pliktig til å opplyse om flere forhold enn under IAS 18. I notene skal det opplyses om følgende;

- a) omfanget av kontraktsinntekter som er innregnet i perioden,
- b) de metoder som er benyttet for å fastsette kontraktsinntekter,
- c) hvordan fullføringsgraden for løpende kontrakter er fastsatt,
- d) samlet omfang av påløpte utgifter og innregnede overskudd,
- e) eventuelle forskudd mottatt fra kunder,
- f) tilbakeholdte beløp,
- g) bruttobeløp skyldig fra kunder for kontraktsarbeid satt som en eiendel, og
- h) skyldig beløp til kunde som er satt som en forpliktelse.

Notekravene etter IAS 11 er altså i noe grad mer omfattende og konkret enn kravene angitt i IAS 18.

---

Under begge standardene pålegges regnskapsprodusentene etter IAS 18.36 og IAS 11.45 å opplyse om de har betingede forpliktelser eller eiendeler i tråd med IAS 37 *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*. Slike eiendeler og forpliktelser kan oppstå som følge av dagsbøter, garantiutgifter, krav eller tap fra kontraktene.

### ***11.3 Sammenligning av IFRS 15 og dagens regler***

De nye notekravene i IFRS 15 er regulert ved 25 paragrafer under presentasjon og opplysninger, mot 7 paragrafer i dagens IAS 11 og kun 2 under IAS 18. Det har vært rettet kritikk mot regnskapsprodusenter om at informasjonen som gis om prinsipper for inntektsføring har vært noe for generell og for lite tilpasset til kundens faktiske virksomhet og prinsipper. Følgelig er det gjort utvidelser i ny standard for å gi bedre informasjon til brukerne (Kvifte 2014, 533, 559-560). Ikrafttreddelsen av IFRS 15 krever at selskaper i større grad enn tidligere må fremskaffe og rapportere mer informasjon til brukerne av regnskapet, samt at inntektene skal splittes opp og kategoriseres i større grad enn i dag.

#### ***11.3.1 Leveringsforpliktelser***

I dagens standarder fremmes det krav til at foretak etter IAS 11 skal gi informasjon om når de typisk oppfylder sine leveringsforpliktelser (eksempelvis ved levering, ved forsendelse, fortløpende ettersom tjenestene er utført), karakteren av de varene eller tjenestene selskapet skal levere og avsetninger som er gjort i forbindelse med inntekter. I IFRS 15 utvides disse kravene, og det kreves at det gis ytterligere opplysninger om dette. Videre skal det gis informasjon om leveringsforpliktelser som ikke er tilfredsstilt eller kun delvis tilfredsstilt, samt gi informasjon om når ledelsen forventer at disse vil bli tilfredsstilt. Unntaksvis kan et selskap unnlate å opplyse om dette for leveringsforpliktelser med kortere løpetid enn ett år, eller hvor fakturering skjer i takt med tilfredsstillelse av eksempelvis en serviceavtale.



---

### *11.3.2 Estimater og vurderinger gjort av ledelsen*

I arbeidet med en anleggskontrakt vil det alltid være noe usikkerhet. Det er stor bruk av estimater for å kunne vurdere fremdrift, hvilke metoder som skal benyttes for å måle fremdrift, og hvor mye som skal tas til inntekt i perioden. Slik informasjon skal også gis etter dagens IAS 11. For å kunne gi regnskapsbrukerne enda mer relevant informasjon, er det i IFRS 15 tatt inn ytterligere krav som pålegger selskapet å gi informasjon om hvorfor de benytter seg av de metoder for fremdriftsmåling som de gjør samt hvorfor de mener dette gir pålitelig måling av fremdrift i prosjektene. Det er også angitt kriterier hvor selskapet skal gi informasjon om hvordan de har fastsatt transaksjonspris, spesielt med tanke på eventuelle variable vederlag, nåverdibetraktninger ved vesentlige finansieringskomponenter og ikke-kontante aktiva tilknyttet kontrakter, samt at de skal gi informasjon om hvordan de har fastsatt separat salgspris og avsetninger gjort for mulige returer og refusjoner.

### *11.3.3 Kontraktbalanser*

I dagens standard er det angitt for anleggskontrakter som omfattes av IAS 11 at selskaper i slike tilfeller presenterer bruttobeløp skyldig fra kunder for kontraktsarbeider som en eiendel, og skyldig beløp til kunde som en forpliktelse. Etter IFRS 15 skal slike kontraktbalanser for hver enkelte kontrakt presenteres som netto eiendel eller netto forpliktelse. Det vil si at alle leveringsforpliktelser som er en del av hver enkelte kontrakt skal presenteres samlet. Likevel skal selskaper, i de tilfeller hvor de har multiple kontrakter, presentere disse hver for seg som kontraktseiendel og kontraktsgjeld. Det nye kravet om nettopresentasjon gjelder følgelig kun innenfor den enkelte kontrakt.

I tillegg er det i IFRS 15 gitt nærmere krav til graden av detaljer som skal inkluderes i notene. Som følge av dette medfører den nye standarden blant annet at følgende informasjon skal gis:

- hva av leveringsforpliktelser ved åpningsbalansen som er bokført som inntekt i perioden,
- endringer i transaksjonspris som er hensyntatt,

- forholdet mellom tilfredsstillelse av leveringsforpliktelser og betalingstermer, og
- vesentlige endringer i kontraktsbalansen som eksempelvis kan stamme fra nedskrivninger, eventuelle kumulative justeringer ved måling av fullføringsgrad eller endring i tidsplan for ferdigstilling.

Disse kravene er tatt inn som en del av IFRS 15 og det er ikke angitt slike detaljerte krav i dagens standarder.

#### *11.3.4 Andre områder*

I dagens standarder er det ikke angitt noen særskilte krav til opplysninger vedrørende kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter. I IFRS 15 derimot er det angitt særskilte krav til opplysning om hvilke vurderinger som ligger bak beslutningen om at slike kostnader skal aktiveres i tråd med kriteriene om IFRS 15.91 eller IFRS 15.95, som diskutert i delkapittel 10.3.1. I tillegg skal selskapet gi informasjon om avskrivningsplan for slike kostnader, samt eventuelle nedskrivninger som er gjort i perioden.

Videre må virksomheter i henhold til IFRS 15 gi utfyllende informasjon om vesentlige betalingstermer, noe som ikke kreves i dagens standarder.

## **12 Konklusjon**

### ***12.1 Oppsummering av problemstilling og utført arbeid***

I denne oppgaven har vi tatt for oss hvilke endringer vi kan komme til å se i regnskapsføringen av anleggskontrakter når IFRS 15 *Inntekter fra kundekontrakter* innføres. Vi har valgt i denne oppgave å gjennomgå IFRS 15 overordnet, og i tillegg har vi gjort dypdykk i fem utvalgte fokusområder som vi mener har vært spesielt aktuelt og interessant for anleggskontrakter. Disse fokusområdene er kontraktsmodifikasjoner, kriterier for inntektsføring over tid, variable vederlag, kontraktskostnader samt noteinformasjon.

Gjennom arbeidet vi har gjort i denne oppgaven stiller vi oss positive til implementeringen av en standard som gir mer rettleiding til produsentene. Den nye standarden er klart mer omfattende og gir mer veiledning enn standardene som benyttes i dag. I intervjuer med regnskapsprodusenter og revisorer har vi et inntrykk av at de stiller seg positive til dette. Det har lenge vært ytre ønske blant regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere om en ny standard, og mange tidligere har sett hen til US GAAP for å få veiledning på områder hvor dette har vært begrenset i dagens standarder. Slik vi ser det, kan innføringen av IFRS 15 føre til en mer lik praksis, som igjen kan føre til at regnskapsinformasjonen blir mer sammenlignbar og følgelig bedre egnet til å gi god informasjon til regnskapsbrukere. Vi ser det som svært positivt at standardsetter nå forsøker å samle alt hva gjelder inntektsføring av ordinær virksomhet i én standard, og at dette er med på å gjøre IFRS mer helhetlig. Likevel er det deler av standarden som kan medføre en del utfordringer, kanskje spesielt ved implementeringsfasen. Gjennom intervjuer og hva vi selv har observert ved gjennomgang av IFRS 15 er at denne er betydelig mer omfattende enn dagens standarder som regulerer inntekter. Videre så var det flere av intervjuobjektene som ser på standarden som noe mer faglig tung enn tidligere standarder hvilket som medfører at brukerterskelen er noe høyere. Dette kan igjen medføre at det kan være vanskeligere for regnskapsprodusenter å ta i bruk ny standard ute i organisasjonen ettersom det vil være mange parter og ansatte involvert når de skal vurdere sine anleggskontrakter.

I vår oppgave har en utfordring vært at standarden ikke skal implementeres før i 2018. Selv med tanke på at det begynner å nærme seg tid for implementering er det ingen tallfestede erfaringer vi kan se hen til, og det er varierende hvor mye virksomheter har forberedt seg på den nye standarden. Det er også foreløpig skrevet forholdsvis lite om IFRS 15 enda. De større revisjonsselskapene (EY, KPMG, PWC, Deloitte, og BDO) har derimot utgitt publikasjoner som har vært til god hjelp. Ved siden av dette har våre viktigste kilder vært en nøyе gjennomgang av selve standarden, samt intervjuene vi har utført.

---

## 12.2 Svar på problemstillingen

Helt overordnet vil vi si at IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter* er betydelig mer omfattende og gir mye større grad av veiledning enn dagens standarder. Dette vil i mange tilfeller likevel ikke føre til drastiske endringer hva gjelder inntektsføring av anleggskontrakter. Noen virksomheter vil kun måtte foreta noen mindre justeringer av sine vurderinger. Andre vil nok derimot komme til å måtte gjøre endringer både med tanke på ledelsesvurderinger og estimater, samt planen for inntektsføring.

Vi opplever også at IFRS 15 i større grad enn tidligere standarder har et fokus på *kontrolloverføring*. Tidspunktet for overføring av kontroll over varene eller tjenestene til kunden blir avgjørende for når inntekten skal innregnes. Dette gjør at den nye standarden er mer i tråd med innregningskriteriet i rammeverket, enn hva dagens IAS 18 har vært.

Det kan bli viktig med en nøye gjennomgang av kundekontrakter. Utformingen, kontraktsterminologi og klausuler vil bli viktige momenter i forhold til vurderinger i den nye standarden. Virksomheter som ser at de kommer til å oppleve større endringer, kan nok også komme til å måtte gjennomgå sine rapporteringssystemer for å se om disse er i stand til å spesifisere og hente ut all nødvendig informasjon.

Oppbyggingen i IFRS 15 med femstegsmodellen virker for oss både logisk og mer pedagogisk enn tidligere standarder. Den virker å kunne fremme hensiktsmessige ledelsesvurderinger underveis fra identifisering av kundekontrakter og leveringsforpliktelser, til fastsettelse av vederlag, allokering og inntektsføring. For virksomheter med komplekse kundekontrakter og leveranser, vil dette derimot potensielt kunne by på utfordringer der man opplever å «sette seg fast» og ha problemer med vurderingene i ett steg, noe som deretter kan gjøre det vanskelig å komme seg videre i modellen.

Med bakgrunn i utført arbeid med denne oppgaven har vi i tillegg til dette generelle inntrykket kommet frem til noen konklusjoner når det gjelder de ulike fokusområdene.

### *12.2.1 Kontraksmodifikasjoner*

For kontrakter som i dag er omfattet av IAS 11, vil innføringen av den nye standarden trolig medføre liten eller ingen endring i forhold til hvordan kontraksmodifikasjoner skal behandles. Likevel kan IFRS 15 medføre endringer for kontrakter som i dag er omfattet av IAS 18, da denne standarden ikke har like omfattende veiledning

### *12.2.2 Kriterier for inntektsføring over tid*

De nye kriteriene for inntektsføring over tid medfører at det kan komme en interessant endring i forhold til inntektsføringen av standardiserte boligprosjekter, og vi mener at dette ser ut til å bli den største endringen hva gjelder vår problemstilling.

Slik vi tolker kriteriene angitt i IFRS 15, vil flere entreprenører som bygger standardiserte boligprosjekter i større grad kunne inntektsføre disse over tid. Dette medfører at man i flere prosjekter, avhengig av hvordan kontraktene er utformet, igjen går bort fra inntektsføring ved hjemmelsoverføring slik det gjøres i dagens IFRIC 15. For virksomheter som arbeider med slike prosjekter vil dette medføre at selskapets inntekter og egenkapital etter ny standard i større grad vil reflektere den verdiskapningen som skjer løpende. Dette kan for noen selskaper ha betydning med tanke på covenantskrav ovenfor banker eller andre kredittinstitusjoner.

### *12.2.3 Variable vederlag*

Dagens standardverk angir at man skal fokusere på sannsynlighet og pålitelig måling ved inntektsføring av variable vederlag. I henhold til IFRS 15 er det ikke et spesifikt krav til pålitelig måling, men sannsynlighetskravet økes til «svært sannsynlig». Dette kan medføre både tidligere og senere inntektsføring av inntekt enn i dag, basert på hvor konservative virksomheter har vært på området. Vi forventer derimot at effekten i flere tilfeller vil bli en utsettelse av inntektsføringen sammenlignet med dagens praksis.

#### *12.2.4 Kontraktskostnader*

I dagens IAS 11 er det gitt rettledning til hva som skal inngå i kontraktsinntekter og kontraktskostnader. Dette er i stor grad likt i IFRS 15, men likevel er det gitt noe mer rettledning som kan medføre endringer. Vår gjennomgang av standarden viser at det nå er angitt mer spesifikt hva som skal inngå og ikke. Når det gjelder kostnader som er relatert til inngåelse av nye kontrakter og som er oppstått før kontrakten er inngått, angir IFRS 15 at det kun vil være kostnader som ikke ville oppstått dersom kontrakten ikke ble noe av som kan aktiveres. I dagens standarder er ikke dette like spesifisert og vi ser derfor at det kan komme noen utfordringer ved å skulle skille ut dette i tidligere inngåtte kontrakter hvor man har fordelt dette på en annen måte tidligere.

Samtidig ser vi også at kravet om at kostnader som anses som ineffektive og uten nytteverdi skal skilles ut kan bli en utfordring ettersom dette i noen tilfeller ikke vil være like enkelt å skille ut. Likevel blir det spennende å se om dette i praksis vil medføre noen endringer for selskap som fører prosjektregnskap etter IAS 11, da det kommer frem av intervjuet med Reidar Jensen at flere har opptrådt konservativt her og kostnadsført umiddelbart de kostnader som ikke gjenspeiles i fremdriften til prosjektet.

#### *12.2.5 Noteopplysninger*

Generelt ser vi at IFRS 15 utvider kravene om noteopplysninger. Sammenlignet med dagens standarder, vil det kreves at virksomheter fremskaffer og opplyser om flere forhold, samt at kravene til detaljnivå øker.

Særskilte forhold som vi har tatt for oss, og der vi mener at det kan komme til å bli størst endringer, er blant presentasjon av kontraktseiendeler og kontraktsgjeld i hver enkelt kontrakt som skal presenteres netto, istedenfor brutto slik det gjøres etter dagens standarder. I tillegg innfører IFRS 15 krav om mer detaljerte opplysninger rundt kontraktsbalanser og at det skal opplyses om vesentlige betalingstermer i et foretaks kundekontrakter, herunder om det foreligger finansieringskomponenter og variable vederlag. Utover dette kreves det mer opplysninger om, og begrunnelse for valg av, metoder for fremdriftsmåling. En av

endringene som vi ser på som mest utfordrende og usikkert ved den nye standardens notekrav er kravet om å opplyse om når selskapet forventer å tilfredsstille sine leveringsforpliktelser. Dette vil være informasjon som kan gi god informasjon, men som for mange av regnskapsbrukerne kan være vanskelig å lese og forstå uten å ha inngående kunnskap om de ulike virksomhetene de ønsker å analysere.

### ***12.3 Svakheter ved oppgaven***

Svakheter ved denne oppgaven er at standarden ikke enda har trådt i kraft. Dermed er funnene i denne oppgaven et resultat av vår gjennomgang og tolkning av standarden, samt publikasjoner og intervjuer vi har holdt. Det kan være at det senere vil komme noen uttalelser som kan endre noen av konklusjonene som vi er kommet frem til i denne oppgaven.

Med henblikk til hva som er sagt ovenfor, mener vi også at det er sentralt å belyse at våre intervjuobjekter, så vel som vi, ikke har noen praktisk erfaring med implementeringen. Man vet derfor foreløpig lite om hvordan standarden kommer til å påvirke inntektsføringen av anleggskontrakter. Det kan dermed komme effekter og endringer som ikke er fanget opp i denne oppgaven. I tillegg ønsker vi å nevne at tre av våre intervjuobjekter har deltatt på samme rundbordskonferanse om inntektsføring av anleggskontrakter under IFRS 15 i regi av EY. Dette kan potensielt også medføre at noe av informasjonen vi har fått i intervjuene kan være noe påvirket av dette.

### ***12.4 Forslag til videre arbeid***

I denne oppgaven har vi foretatt en analyse av mulige endringer i regnskapsføringen av anleggskontrakter som kan komme ved innføringen IFRS 15, med spesielt fokus på områdene som nevnt ovenfor. Med tanke på at det normalt utføres et «post-implementation review» etter to til tre år kunne det være interessant å se hvordan standarden har påvirket regnskapene når noe tid er gått og man har sett hva reelle endringer faktisk blir. Forslag til videre arbeid kunne derfor være å se på hva som faktisk blir endringene når man har mulighet til å

---

innhente faktiske erfaringer. I tillegg kan det være andre områder av interesse for anleggskontrakter enn hva vi har belyst i denne oppgaven som kunne vært mulige områder av interesse for senere oppgaver.



---

**Vedlegg 1: Intervjuspørsmål****Intervjuobjekt: AF Gruppen ASA – Anny Øen****10. mars 2016****Helsfyr, Oslo****«IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*:****Endringer i regnskapsføringen****av anleggskontrakter»****Generelle spørsmål angående implementeringen og håndteringen av dette:**

1. Hvilke forberedelser har dere gjort for å bli kjent med den nye IFRS 15?
2. IFRS 15 skal implementeres fra 2018, med omarbeidelse eller delvis omarbeidelse for 2017. Har dere gjort noen tanker om dere vil gjøre en full eller modifisert omarbeidelse av 2017-tallene?
3. Er det noe dere ser på som spesielt utfordrende i forhold til implementering av den nye standarden?
4. Hvilke forhold ser dere på som spesielt fordelaktig i den nye standarden? For AF Gruppen og for bransjen generelt.
5. Er det noen spesielle områder dere ser at den nye standarden kan føre til vesentlige endringer for dere som aktør innenfor bygg og anleggsbransjen?

Områder av spesiell interesse i den nye standarden i forhold til anleggskontrakter, og som vi har valgt som fokusområder er:

***Leveringsforpliktelser – en eller flere***

- Identifisering av om en eller flere kundekontrakter er en eller flere leveringsforpliktelser. Vil dette kunne medføre endringer for dere i praksis, sammenlignet med dagens regelverk?

***Kriterier for inntektsføring over tid***

- De tre kriteriene for inntektsføring – hvordan vil dette påvirke nye kontrakter og de kontraktene som allerede er under arbeid?

- Kriteriet om alternativ bruk – alternativ bruk kan eksempelvis være hvis dere har mulighet til å selge denne eiendelen til noen andre. I slike tilfeller vil da kriteriet for inntektsføring ikke være til stede og kan ikke inntektsføres som løpende. Er det noen kontrakter hvor dette vil være aktuelt for dere? Ser du for deg at dette vil medføre noen endringer?
- I de tilfeller hvor IFRS 15 vil medføre endring i plan for inntektsføring hvor man konkluderer med at man har en alternativ bruk. Hvordan vil dette bli håndtert? Vil selskapet forsøke å endre slike kontrakter for å unngå påvirkningen IFRS 15 kunne gitt i denne sammenhengen?

### ***Noteinformasjon***

- Som følge av at IFRS 15 gir enda strengere krav til hva som skal informeres om de estimer og forutsetninger som er gjort – hvilken effekt vil dette få for regnskapsbrukerne?
- Videre av spørsmålet ovenfor – hvilken effekt får dette for dere som regnskapsprodusent?
- Allerede i dag så er det omfattende notekrav i IFRS i forhold til hva som skal rapporteres i selskapets noter. I IFRS 15 er det ytterligere veiledning og krav til informasjonen som skal inn. Hvordan ser du for deg nytteverdien av dette kontra kostnaden ved å finne og rapportere all denne informasjonen?

---

**Intervjuobjekt: Aker Solutions ASA – Elin Leikåsen****5. april 2016****Fornebu, Oslo****«IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*:****Endringer i regnskapsføringen****av anleggskontrakter»****Generelle spørsmål angående implementeringen og håndteringen av dette:**

6. Hvilke forberedelser har dere gjort for å bli kjent med den nye IFRS 15?
7. IFRS 15 skal implementeres fra 2018, med omarbeidelse eller delvis omarbeidelse for 2017. Har dere gjort noen tanker om dere vil gjøre en full eller modifisert omarbeidelse av 2017-tallene?
8. Er det noe dere ser på som spesielt utfordrende i forhold til implementering av den nye standarden?
9. Hvilke forhold ser dere på som spesielt fordelaktig i den nye standarden? For dere i Aker Solutions og for bransjen generelt.
10. Er det noen spesielle områder dere ser at den nye standarden kan føre til vesentlige endringer på for dere?
11. I henhold til årsrapporten for 2015 er det skrevet noe om endringene dere forventer vil komme i forhold til regnskapsføringen av «waste costs» og «tender costs». Har dere gjort noen gjennomgang av omfanget dette kan ha for dere?

Områder av spesiell interesse i den nye standarden i forhold til anleggskontrakter, og som vi har valgt som fokusområder er:

***Leveringsforpliktelser – en eller flere***

- Identifisering av om en/flere kundekontrakter er en eller flere leveringsforpliktelser. Kan dette medføre endringer for dere i forhold til dagens regelverk?

---

***Kriterier for inntektsføring over tid***

- Hvordan kan de tre kriteriene påvirke nye og pågående kontrakter for dere?
- Er det noen av de tre kriteriene i IFRS 15.35 som dere ser på som spesielt interessant i forhold til inntektsføring av anleggskontrakter som dere jobber med?
- I note 2 i årsrapporten for 2015 skriver dere at inntekten i de fleste tilfeller tas over tid i henhold til fullføringsgrad. Har dere noen type kontrakter hvor inntektene skal tas ved fullført kontrakts metode?
- Har dere noen typer kontrakter som inntektsføres etter IFRIC 15 om avtaler om bygging av fast eiendom og til «levering av andre varer eller yting av andre tjenester» (IFRIC 15.5)?
- Ved å kun se på kriteriet om alternativ bruk – har dere noen kontrakter der dere eksempelvis har mulighet til å selge en produsert eiendel til noen andre enn den tiltenkte kunden, slik at dette kriteriet for inntektsføring over tid ikke er oppfylt i forhold til dette kriteriet?
- Hvordan vil eventuelle endringer i planen for inntektsføring etter implementering av IFRS 15 bli håndtert? Vil dere forsøke å modifisere kontrakter for å unngå eventuelle endringer som kan oppstå i forhold til inntektsføringen?

***Noteinformasjon***

- Som følge av at IFRS 15 gir enda strengere krav til hva som skal informeres om de estimater og forutsetninger som er gjort – hvilken effekt tror dere dette kan ha for regnskapsbrukerne, og hvilke effekter vil det få for dere som regnskapsprodusent?
- Hvordan ser dere for dere nytteverdien av de utvidede kravene, kontra kostnaden ved å finne og rapportere all denne informasjonen?

---

**Intervjuobjekt: Ernst & Young AS – Nina Servold Oppi****3. mai 2016****Bjørvika, Oslo****«IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*:****Endringer i regnskapsføringen****av anleggskontrakter»****Generelle spørsmål angående implementeringen og håndteringen av dette:**

1. Hvilke forberedelser har dere gjort internt i EY for å bli kjent med IFRS 15?
2. Hva har dere gjort for å forberede kundene deres?
3. Er det noe dere ser på som spesielt utfordrende i forhold til implementering av den nye standarden?
4. Hvilke forhold ser dere på som spesielt fordelaktig ved en overgang til den nye standarden?
5. Er det noen spesielle områder dere ser at den nye standarden kan føre til vesentlige endringer for anleggskontrakter?

Områder av spesiell interesse i den nye standarden i forhold til anleggskontrakter, og som vi har valgt som fokusområder er:

***Kontraktmodifikasjoner***

- Ser dere for dere at de nye kravene i IFRS 15 knyttet til kontraktmodifikasjoner vil medføre noen endringer for anleggskontrakter?

***Kriterier for inntektsføring over tid***

- Hvordan kan disse nye kriteriene påvirke inntektsføringen av anleggskontrakter?
- Selskaper som i dag har kontrakter som skal inntektsføres ved levering i tråd med IAS 18 jf. IFRIC 15 – hvilke endringer ser dere for dere at vil komme her?

***Variable vederlag***

- Hvilke endringer ser dere for dere vil komme som følge av endrede krav til estimering av variable vederlag, for anleggskontrakter?
- Kravet til «pålitelig måling» utgår. Kravet om at det skal være «sannsynlig» at inntekten vil oppnås endres samtidig til at det må være «svært sannsynlig» at en reversering av det variable vederlaget ikke vil forekomme. Hvilke effekter ser dere for dere at dette vil føre til?

***Kontraktskostnader***Kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter (incremental costs)

- Ser dere for dere at kravene til balanseføring/kostnadsføring i IFRS 15 vil medføre noen vesentlige endringer i forhold til dagens standarder?

Ineffektivitet og kostnader uten nytteverdi (costs of waste and inefficiencies)

- I IFRS 15 er det tatt inn krav om at kostnader som anses «bortkastet» skal kostnadsføres etter hvert som de påløper. Hvilke endringer ser dere for dere at dette vil medføre?
- For kontrakter som er i arbeid ved implementeringen av IFRS 15 – hvilke effekter ser dere for dere at de nye kriteriene til balanseføring/kostnadsføring kunne påvirke tidligere påløpte kostnader? Både mtp incremental casts og waste costs.

---

**Intervjuobjekt: BDO AS – Børre Skisland og Reidar Jensen****3. mai 2016****Vika, Oslo****«IFRS 15 *Inntekt fra kundekontrakter*:****Endringer i regnskapsføringen****av anleggskontrakter»****Generelle spørsmål angående implementeringen og håndteringen av dette:**

6. Hvilke forberedelser har dere gjort internt i BDO for å bli kjent med IFRS 15?
7. Hva har dere gjort for å forberede kundene deres?
8. Er det noe dere ser på som spesielt utfordrende i forhold til implementering av den nye standarden?
9. Hvilke forhold ser dere på som spesielt fordelaktig ved en overgang til den nye standarden?
10. Er det noen spesielle områder dere ser at den nye standarden kan føre til vesentlige endringer for anleggskontrakter?

Områder av spesiell interesse i den nye standarden i forhold til anleggskontrakter, og som vi har valgt som fokusområder er:

***Kontraktmodifikasjoner***

- Ser dere for dere at de nye kravene i IFRS 15 knyttet til kontraktmodifikasjoner vil medføre noen endringer for anleggskontrakter?

***Kriterier for inntektsføring over tid***

- Hvordan kan disse nye kriteriene påvirke inntektsføringen av anleggskontrakter?
- Selskaper som i dag har kontrakter som skal inntektsføres ved levering i tråd med IAS 18 jf. IFRIC 15 – hvilke endringer ser dere for dere at vil komme her?

---

***Variable vederlag***

- Hvilke endringer ser dere for dere vil komme som følge av endrede krav til estimering av variable vederlag, for anleggskontrakter?
- Kravet til «pålitelig måling» utgår. Kravet om at det skal være «sannsynlig» at inntekten vil oppnås endres samtidig til at det må være «svært sannsynlig» at en reversering av det variable vederlaget ikke vil forekomme. Hvilke effekter ser dere for dere at dette vil føre til?

***Kontraktskostnader*****Kostnader i forbindelse med inngåelse av nye kontrakter (incremental costs)**

- Ser dere for dere at kravene til balanseføring/kostnadsføring i IFRS 15 vil medføre noen vesentlige endringer i forhold til dagens standarder?

**Ineffektivitet og kostnader uten nytteverdi (costs of waste and inefficiencies)**

- I IFRS 15 er det tatt inn krav om at kostnader som anses «bortkastet» skal kostnadsføres etter hvert som de påløper. Hvilke endringer ser dere for dere at dette vil medføre?
- For kontrakter som er i arbeid ved implementeringen av IFRS 15 – hvilke effekter ser dere for dere at de nye kriteriene til balanseføring/kostnadsføring kunne påvirke tidligere påløpte kostnader? Både mtp incremental casts og waste costs.



## Oversikt over relevant referanselitteratur

- AF Gruppen ASA. 2015. *Årsrapport 2014*. Hentet 12. mai 2016.  
<http://www.afgruppen.no/upload/Finans/%c3%85rsrapport%202014%20-%20AF%20Gruppen.pdf>
- Aker Solutions ASA. 2015. *Annual report 2014*. Hentet 12. mai 2016.  
<http://akersolutions.com/globalassets/huginreport/2014/annual-report-2014.pdf>
- BDO. 2014a. "IFRS in practice. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers." Hentet 29. mars 2016.  
<http://www.bdo.no/fileshare/fileupload/4156/IFRS%2015%20Revenue%20from%20Contracts%20with%20Customers.pdf>.
- . 2014b. "Need to know: IFRS 15 Revenue from contracts with customers." Hentet 15. feb. 2016.  
[http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Need%20to%20Know/Documents/NTK\\_IFRS15\\_print.pdf](http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Need%20to%20Know/Documents/NTK_IFRS15_print.pdf).
- . 2015. "IFRS in practice. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Transition." Hentet 2. april 2016.  
[http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFRS%20in%20Practice/Documents/IFRS%20in%20Practice%20IFRS15-Transition\\_print.pdf](http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFRS%20in%20Practice/Documents/IFRS%20in%20Practice%20IFRS15-Transition_print.pdf).
- . 2016. "Clarifications to IFRS 15 Revenue from contracts with customers." Hentet 6. juni 2016.  
<http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/IFR-Bulletins-2011/IFRB%202016/IFRB-2016-06.pdf>.
- Deloitte, CPA (Chartered Professional Accountants Canada). 2015. "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Your questions answered." Hentet 18. feb. 2016.  
[https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered\\_IFRS%2015\\_eFINAL%20FINAL-s.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-your-questions-answered_IFRS%2015_eFINAL%20FINAL-s.pdf).
- EY. 2014a. "A closer look at the new revenue recognition standard. Applying IFRS. IFRS 15 Revenue from contracts with customers." (EYG no: AU2516). EY Hentet 15. feb. 2016.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS:\\_A\\_closer\\_look\\_at\\_the\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_\(June\\_2014\)/\\$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS:_A_closer_look_at_the_new_revenue_recognition_standard_(June_2014)/$FILE/Applying-Rev-June2014.pdf).
- . 2014b. "IFRS 15: Ny standard om inntektsføring." Hentet Hentet 18. feb. 2016 Juni 2014. <http://www.ey.com/NO/no/Services/Assurance/ACT-EY-nyhetsbrev-regnskap-juni-IFRS-15>.

- . 2015. "Applying IFRS in Engineering and Construction. The new revenue recognition standard." (EYG no: AU3364) Hentet 18. februar 2016.  
[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Engineering\\_and\\_Construction:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard./\\$File/Applying-Rev-Construction-July2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Engineering_and_Construction:_The_new_revenue_recognition_standard./$File/Applying-Rev-Construction-July2015.pdf).
- FO IFRS. 2015. *Årsrapport 2014*. Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse (NRS).
- Foundation, IFRS. 2014. "IASB and FASB issue converged Standard on revenue recognition." <http://www.ifrs.org/Alerts/ProjectUpdate/Pages/IASB-and-FASB-issue-converged-Standard-on-revenue-recognition-May-2014.aspx>.
- Ghuri, Pervez N. og Kjell Grønhaug. 2010. *Research methods in business studies*. 4. utg. Harlow: Financial Times Prentice Hall.
- IASB. 2014. "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Project Summary and Feedback Statement." Hentet 11. mai 2016.  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Documents/IFRS-15/Revenue-from-Contracts-Project-summary-Feedback-Statement-May-2014.pdf>.
- . 2014b. IFRS 15: *Inntekt fra kundekontrakter*
- . 2012a. IAS 11: *Anleggskontrakter*
- . 2012b. IAS 18: *Driftsinntekter*
- . 2008. IFRIC 15: *Avtaler om bygging av fast eiendom*.
- IASB, FASB. 2014. *Background information and Basis for Conclusions to IFRS 15 Revenue from contracts with customers*.
- Johannessen, Asbjørn, Line Christoffersen og Per Arne Tufte. 2011. *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3. utg. Oslo: Abstrakt forl.
- Johnsen, Atle, Steinar Sars Kvifte, Erlend Kvaal og Frøystein Gjesdal. 2006. *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Cappelen akademisk forl.
- KPMG. 2014. "Issues In-Depth: Revenue from Contracts with Customers." (131907). KPMG IFRG Limited Hentet 24. feb. 2016.  
<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/09/IFRS-practice-issues-revenue-sept14.pdf>.
- . 2016. "Revenue Issues In-Depth." Hentet 14. juni 2016 Second edition.  
<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf>.

- Kvifte, Steinar Sars. 2014. *IFRS i Norge : bransje- og temaartikler*. 7. utg. Oslo: Ernst & Young.
- McConnell, Patricia. 2014. "Revenue recognition: finally, a Standard approach for all." June 2014 Hentet Hentet 15. feb. 2016. <http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-IFRS-15-June-2014.pdf>.
- Myrbakken, Elisabeth og Signe Haakanes. 2015. *IFRS på norsk : forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*. 6. utg. Bergen: Fagbokforl.
- Nyeng, Frode. 2004. *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forl.
- Oppi, Nina Servold. 2016. "Effekter av nye regler for inntektsføring for børsnoterte foretak." *Magma, Econas tidsskrift for økonomi og ledelse* 1, 2016: 49-53.
- Picker, Ruth. 2013. *Applying international financial reporting standards*. 3. utg. Milton: Wiley.
- PwC. 2014. "Revenue from contracts with customers: The standard is final - A comprehensive look at the new revenue model. In depth: A look at current financial reporting issues." (No: US2014-02). PwC Hentet 5. apr. 2016. <https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000017906661991.pdf>.
- Schwencke, Hans Robert, Dag Olav Haugen, Kjell Magne Baksaas og Tonny Stenheim. 2016. *Årsregnskapet i teori og praksis 2015*. 17 utg. Årsregnskapet i teori og praksis: Gyldendal rettsdata.
- Veidekke ASA. 2015. *Årsrapport 2014*. Hentet 12. mai 2016. <http://veidekke.com/no/borsmeldinger/article15389.ece/binary/Aarsrapport%202014>