

ANBEFALT STANDARD

Statlig RegnskapsStandard 9

Transaksjonsbaserte inntekter

Innholdsfortegnelse

Innledning.....	2
Mål	2
Virkeområde.....	3
Definisjoner	3
Resultatføring av transaksjonsbasert inntekt.....	4
Inntekt fra gebyrer	4
Inntekt fra oppdrag	5
Salgs- og leieinntekter	5
Salg av tjenester	5
Salg av varer	6
Utleie	7
Andre driftsinntekter	7
Salg av eiendom, anlegg og maskiner	7
Royalties og lisensinntekter	7
Finansinntekter	7
Måling av transaksjonsbasert inntekt	8
Noteopplysninger	8
Ikrafttredelse.....	8
Appendiks.....	9
Endringer fra tidligere utgave	9

Innledning

Statlige virksomheter kan i samråd med overordnet departement velge å føre regnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. For virksomheter som velger å føre periodisert regnskap, er det anbefalt å følge de statlige regnskapsstandardene (SRS), jf. bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4.2. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Virksomheter som har valgt å benytte de statlige regnskapsstandardene skal, som en del av årsregnskapet, utarbeide en oppstilling av virksomhetsregnskapet etter SRS 1, jf. bestemmelser om økonomistyring i staten punkt 3.4 og Finansdepartementets rundskriv R-115.

Virkeområdet for de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS) er alle statlige forvaltningsorganer, herunder departementer, jf. reglement for økonomistyring i staten § 2. Forvaltningsorganer omfatter ordinære statlige forvaltningsorganer ("bruttobudsjetterte virksomheter"), forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet ("nettobudsjetterte virksomheter") og statens forvaltningsbedrifter. Disse benevnes heretter som virksomheter. Standardene kan også benyttes ved forvaltning av statlige fond. Forvaltningsbedriftene skal følge reglene i de statlige regnskapsstandardene som gjelder for bruttobudsjetterte virksomheter der ikke annet er omtalt spesifikt for forvaltningsbedriftene.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap.

Denne standarden er én av et sett anbefalte statlige regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre periodisert virksomhetsregnskap. Virksomheter som velger å utarbeide virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Regnskapsreglene i SRS kommer i tillegg til de bestemmelser som er gitt om bokføring og rapportering i reglement for økonomistyring i staten og bestemmelser om økonomistyring i staten av 12. desember 2003 med senere endringer. SRS kan aldri legitimere disposisjoner som ligger utenfor de fullmakter virksomheten er gitt.

I denne standarden er **fet skrift** benyttet for å fremheve hovedprinsippene, men all tekst har samme autoritet.

Mål

Målsettingen med denne standarden er å beskrive regnskapsføring av transaksjonsbaserte inntekter for virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til SRS.

Virkeområde

1. Denne standarden skal benyttes ved regnskapsføring av:
 - a) inntekt fra gebyrer
 - b) salgs- og leieinntekter
 - i. salg av tjenester
 - ii. salg av varer
 - iii. leieinntekter
 - c) andre driftsinntekter
 - i. gevinst ved avgang av anleggsmidler
 - ii. royalties og lisensinntekter
 - d) finansinntekter
2. Inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i SRS 10 Inntekt fra bevilgninger. Regnskapsføring av innkrevingsvirksomhet og andre overføringer til staten og tilskuddsforvaltning og andre overføringer fra staten dekkes også av SRS 10.
3. Dersom det oppstår forhold som er av en slik art at de ikke er dekket av bestemmelsene i denne standarden, må spørsmål om den regnskapsmessige behandlingen tas opp med Direktoratet for økonomistyring (DFØ).

Definisjoner

4. Følgende begreper brukes i denne standarden:

Med **transaksjon** menes en hendelse der risiko og kontroll over en eiendel overføres fra en part til en annen.

Med risiko menes i denne sammenhengen eiendelens gevinst- eller tapspotensial. Overføring av denne formen for risiko er en forutsetning for at en transaksjon har funnet sted. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett over eiendelen.

Transaksjonstidspunktet er det tidspunktet hvor risiko og kontroll over en eiendel anses å være overført fra en part til en annen. Transaksjonstidspunktet er normalt det tidspunktet en vare er levert. For tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunkt hvor selger har etablert en rett til vederlag. Dette vil som hovedregel være når det er levert en ytelse.

Med **inntekt** menes økonomiske fordeler som virksomheten mottar vedrørende egen drift.

Med **transaksjonsbaserte inntekter** menes inntekter som er et resultat av transaksjoner der kontroll og risiko for en vare eller leveranse er overført fra selger til kjøper (inntekt med direkte krav til motytelse).

Med **inntekt fra gebyrer** menes inntekter som virksomheten er pålagt å opptjene etter fastsatte inntektsbevilgninger (inntektskrav) og som kjennetegnes ved at de er en del av virksomhetens myndighetshandlinger. Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (nettobudsjetterte virksomheter) kan også ha inntekt fra gebyrer etter samtykke fra overordnet departement.

Markedspris er det beløpet en eiendel kan omsettes for, eller en gjeldspost innfris til, mellom uavhengige parter i en transaksjon.

Nettobudsjetterte virksomheter kan ha **inntekt fra oppdrag** som kjennetegnes ved at det er gjennomført en transaksjon der risiko og kontroll over leveransen (en vare eller en tjeneste) er overført fra en part til en annen. Det foreligger som hovedregel en avtale mellom partene der pris, leveringstidspunkt, kvantum og kvalitet på det som skal leveres er avtalt.

En salgs- eller leieinntekt kan klassifiseres som inntekt fra oppdrag uavhengig av om oppdragsgiver er et annet statlig forvaltningsorgan eller et foretak utenfor statsforvaltningen. Det avgjørende er om det er gjennomført en transaksjon med direkte krav til motytelse.

Resultatføring av transaksjonsbasert inntekt

5. **Inntekter skal resultatføres når de er opptjent. Transaksjonsbaserte inntekter er som hovedregel opptjent når salgstransaksjonen er gjennomført (transaksjonstidspunktet). I praksis betyr dette som oftest at varen er levert eller tjenesten er utført.**
6. Om en transaksjon er gjennomført avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll, men overføring av risiko og kontroll vil ikke nødvendigvis skje samtidig. Transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet) er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført fra selger til kjøper. Risiko som overføres ved en transaksjon, er eiendelens gevinst- og tapspotensial. Med kontroll menes beslutningsmyndighet og råderett.
7. For en transaksjon som består av flere elementer, kan ett av transaksjonselementene være avgjørende for om en transaksjon er gjennomført. Før risiko og kontroll knyttet til det kritiske elementet er overført, er inntekten ikke opptjent, og den kan ikke resultatføres for noen av elementene.
8. Etter opptjeningsprinsippet skal inntekt resultatføres når den er opptjent. Ved en anleggskontrakt vil opptjeningstidspunktet kunne være tidligere enn transaksjonstidspunktet/leveringstidspunktet, se SRS 11 Anleggskontrakter.

Inntekt fra gebyrer

9. Inntekt fra gebyrer er inntekter som virksomheten er pålagt å opptjene etter fastsatte inntektsbevilgninger (inntektskrav) bevilget på post 01 til 29 og som kjennetegnes ved

at de er en del av virksomhetens myndighetshandlinger. Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (nettobudsjetterte virksomheter) kan også ha inntekt fra gebyrer etter samtykke fra overordnet departement. Inntekt fra gebyrer skal følge samme krav til resultatføring og måling som for salg av varer og tjenester som angitt nedenfor.

Inntekt fra oppdrag

10. Forvaltningsorganer med særskilte fullmakter til bruttoføring utenfor statsbudsjettet (nettobudsjetterte virksomheter) kan opptjene virksomhetskaper fra inntekt fra oppdrag. Med inntekt fra oppdrag menes transaksjonsbaserte salgs- og leieinntekter som ikke faller inn under definisjonen av inntekt fra gebyrer.
11. Inntekt fra oppdrag skiller seg fra inntekt fra tilskudd og overføringer ved at det er gjennomført en transaksjon der kontroll og risiko for varen eller leveransen er overført fra selger til kjøper (inntekt med direkte krav til motytelse).
12. Dersom nettobudsjetterte virksomheter velger å tjene opp virksomhetskaper fra inntekt fra oppdrag, må de kunne dokumentere hvilke kostnader som er knyttet til (skal sammenstilles med) denne inntekten.

Salgs- og leieinntekter

Salg av tjenester

13. **Inntekt fra salg av tjenester skal som hovedregel resultatføres på det tidspunktet tjenesten er utført. For tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunktet hvor selger har etablert en rett til vederlag. Rett til vederlag forutsetter som hovedregel at det er levert en ytelse. Transaksjonstidspunktet sammenfaller i så fall med tidspunktet for opptjening og inntekt resultatføres fortløpende i takt med levering av tjenesten.**
14. Når utfallet av en transaksjon som omfatter tjenesteyting kan estimeres på en pålitelig måte, skal driftsinntekter tilknyttet transaksjonen innregnes i samsvar med transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden. Utfallet av en transaksjon kan estimeres på en pålitelig måte når samtlige vilkår nedenfor er oppfylt:
 - a) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte
 - b) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene tilknyttet transaksjonen vil tilflyte virksomheten
 - c) transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden kan måles på en pålitelig måte
 - d) utgiftene som er påløpt i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for at transaksjonen skal fullføres, kan måles på en pålitelig måte
15. Fullføringsgraden for en transaksjon kan bestemmes på flere måter. Avhengig av transaksjonens art kan disse metodene blant annet omfatte:

- a) kartlegging av utført arbeid
- b) hittil utførte tjenester som en prosentandel av de samlede tjenester som skal ytes
- c) forholdet mellom hittil påløpte utgifter og samlede estimerte utgifter i forbindelse med transaksjonen. Bare utgifter som gjenspeiler tjenester som hittil er utført, skal inngå i hittil påløpte utgifter. Bare utgifter som gjenspeiler tjenester som er utført eller skal utføres, skal inngå i de samlede utgiftsestimaterne ved transaksjonen.

Delbetalinger og forskudd mottatt fra kunder gjenspeiler ofte ikke tjenestene som er utført.

16. Når leveransen gjennomføres som et ubestemt antall hendelser innenfor en bestemt tidsramme, er det vanlig av praktiske grunner at inntekten anses opptjent lineært i det aktuelle tidsrommet.

Salg av varer

17. **Inntekter fra varesalg skal som hovedregel resultatføres når varen er levert til kjøper.**
18. Driftsinntekter fra varesalg skal innregnes når samtlige av vilkårene nedenfor er oppfylt:
- a) virksomheten har overført betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet til kjøperen
 - b) virksomheten står ikke lenger for den løpende forvaltningen som vanligvis forbindes med eierskap, og har heller ikke faktisk kontroll over de solgte varene
 - c) inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte
 - d) det er sannsynlig at de økonomiske fordelene som er knyttet til transaksjonen, vil tilflyte virksomheten
 - e) utgiftene som er påløpt eller vil påløpe i forbindelse med transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte
19. Dersom virksomheten beholder betydelige risikoer ved eierskapet, utgjør transaksjonen ikke et salg, og driftsinntektene av den skal ikke innregnes. En virksomhet kan beholde betydelig risiko ved eierskapet på flere måter. Nedenfor følger noen eksempler der virksomheten kan være i en situasjon der betydelige risikoer og fordeler ved eierskapet beholdes:
- a) virksomheten er fortsatt ansvarlig for mangler som ikke dekkes av normale garantivilkår
 - b) mottak av inntekter av et bestemt salg er betinget av at kjøperen oppnår inntekter ved videresalg av de samme varene
 - c) varene leveres under forutsetning om installasjon, og installasjonen er en betydelig del av kontrakten som ennå ikke er fullført av virksomheten
 - d) kjøperen har rett til å heve kjøpet av grunner angitt i salgskontrakten, og virksomheten er usikker på sannsynligheten for at varene vil bli returnert

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

Utleie

21. Leieinntekter opptjenes i takt med utleieavtalens løpetid uavhengig av om leien faktureres i samme periode som inntekten opptjenes, se SRS 13 Leieavtaler.

Andre driftsinntekter

Salg av eiendom, anlegg og maskiner

22. Inntekter fra salg av eiendom, anlegg og maskiner skal resultatføres på transaksjonstidspunktet, det vil si når vilkårene i punkt 17, 18 og 19 er oppfylt.
23. Ved salg eller annen avhending av driftsmidler skal det foretas en beregning av gevinst eller tap. Den regnskapsmessige gevinsten (eller tapet) skal beregnes som differansen mellom salgssummen og bokført verdi på salgstidspunktet. Regnskapsmessig gevinst skal presenteres som driftsinntekter. Regnskapsmessig tap skal presenteres som driftskostnader. Det vises til SRS 17 Anleggsmidler.

Royalties og lisensinntekter

24. Royalties og lisensinntekter som betales for bruk av en virksomhets eiendeler, for eksempel varemerker, patenter eller datasystemer, inntektsføres i samsvar med avtalens reelle innhold. I praksis vil ofte inntekten anses å være opptjent på lineær basis over avtalens løpetid, for eksempel når en lisenstaker har rett til å benytte en viss teknologi i en spesifisert tidsperiode.
25. Hvis rettigheter overføres mot et fast gebyr eller mot en garanti som ikke kan refunderes, og dette er fastsatt ved en uoppsigelig kontrakt som gir lisenstaker rett til fritt å utnytte rettighetene og lisensgiver ikke har ytterligere forpliktelser, vil overføringen i realiteten være et salg. I slike tilfeller er inntekten opptjent på salgstidspunktet.

Finansinntekter

26. Renteinntekter resultatføres når de er opptjent.
27. Gevinst ved salg av verdipapirer resultatføres på transaksjonstidspunktet, det vil si når gevinsten er realisert. Urealiserte gevinster skal ikke inntektsføres.
28. Utbytte regnskapsføres etter de grunnleggende regnskapsprinsippene. Basert på transaksjonsprinsippet er utgangspunktet at utbytte skal resultatføres som inntekt når inntekten er sikker, det vil normalt være på tidspunktet for avholdelse av generalforsamling. Dersom en virksomhet kontrollerer mer enn 20% av stemmene i

selskapet og det er betydelig sannsynlighetsovervekt for at utbytte vil bli mottatt, kan det inntektsføres i avsetningsåret.

Måling av transaksjonsbasert inntekt

- 29. Inntekter skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.**
- 30. I de fleste tilfeller har vederlaget form av kontanter eller kontantekvivalenter, og inntektsbeløpet tilsvarer det beløpet som virksomheten mottar eller har krav på.**
- 31. Når tilgangen av kontanter eller kontantekvivalenter utsettes, kan imidlertid vederlagets virkelige verdi være lavere enn det nominelle kontantbeløpet som virksomheten mottar eller har krav på. Ved vesentlige forskudds- og etterskuddsbetalinger bør renteelementet skilles ut.**

Noteopplysninger

- 32. Det skal gis følgende noteopplysninger:**
 - a) beskrivelse av hvilke regnskapsprinsipper virksomheten har benyttet ved resultatføring av inntekter, inkludert de metoder som er brukt for å bestemme fullføringsgrad ved salg av tjenester**
 - b) spesifikasjon av inntekter av betydning i regnskapsperioden for følgende kategorier:**
 - i. inntekt fra gebyrer**
 - ii. salgs- og leieinntekter**
 - iii. andre driftsinntekter**
 - gevinst ved avgang av anleggsmidler
 - royalties og lisensinntekter
 - iv. finansinntekter**

Ikrafttredelse

- 33. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2016 eller senere. Det oppfordres til tidligere anvendelse.**

Appendiks

Status:	Anbefalt statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Denne standarden er basert på veiledningsnotatet NRS (V) Regnskapsføring av inntekt og IAS 18 Driftsinntekter.
Forholdet til IPSAS:	Denne standarden dekker innholdet i IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions.
Avvik fra NRS:	Standarden presiserer inntektsføring av inntekt fra gebyrer og inntekter fra oppdrag.

Endringer fra tidligere utgave

- Transaksjonstidspunkt er definert under punkt 4.
- Inntekt fra gebyrer, inntekt fra oppdrag og finansinntekter er beskrevet under egne overskrifter.
- Omtalen av regnskapsføring av innkreivingsvirksomhet og andre overføringer til staten er flyttet til SRS 10 Inntekt fra bevilgning.
- I tidligere utgave av SRS 9, punkt 29, fremgår det at “Dersom salget (av et anleggsmiddel) gir en tilgang som ikke kan disponeres av virksomheten selv, men videreformidles til statskassen, skal det ikke regnskapsføres noen gevinst eller tap. Tilgangen avregnes direkte med statskassen uten å påvirke periodens resultat”. Denne bestemmelsen er opphevet slik at det alltid skal resultatføres en gevinst- eller tapsberegning.