

INTÄKTER

REDOVISNINGSRÅDET

OKTOBER 1999

Innehållsförteckning	Sid
SYFTE _____	3
TILLÄMPNINGSOMRÅDE _____	3
DEFINITIONER _____	4
VÄRDERING _____	4
EN ELLER FLERA TRANSAKTIONER _____	5
FÖRSÄLJNING AV VAROR _____	6
UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG _____	7
RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING _____	9
UPPLYSNINGAR _____	10
REDOVISNING I JURIDISK PERSON _____	10
IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER _____	10
ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS _____	11
<u>BILAGA 1</u>	
EXEMPEL _____	12
<u>BILAGA 2</u>	
TJÄNSTEUPPDRAG; REDOVISNING I RESULTAT- OCH BALANSRÄKNING _____	21
<u>BILAGA 3</u>	
ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL _____	23
<u>BILAGA 4</u>	
JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING _____	25

INTÄKTER

De avsnitt i denna rekommendation som är skrivna med fet kursiv stil innehåller rekommendationens huvudprinciper. De skall läsas i sammanhang med den förklarande texten som är skriven med normalt typsnitt och i sammanhang med Förord till Redovisningsrådets rekommendationer. Där framgår bl. a. att rekommendationerna inte behöver tillämpas på oväsentliga poster.

SYFTE

Syftet med denna rekommendation är att ange hur inkomster från vissa typer av transaktioner och händelser skall behandlas i redovisningen. 1

Den viktigaste frågan vid redovisning av inkomster är att fastställa när inkomsten skall redovisas som intäkt i resultaträkningen. En intäkt skall redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna rekommendation identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när inkomster skall intäktsredovisas.

TILLÄMPNINGSSOMRÅDE

Denna rekommendation skall tillämpas vid redovisning av intäkter från följande typer av transaktioner och händelser: 2

a) Försäljning av varor.

b) Utförande av tjänsteuppdrag.

c) Annans utnyttjande av företagets tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Varor inkluderar egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas. Exempel på den senare typen är handelsvaror samt mark och annan egendom som innehas för försäljning. 3

Ett tjänsteuppdrag innebär normalt att ett företag utför ett överenskommet uppdrag inom en bestämd tid. Uppdraget kan utföras inom en redovisningsperiod eller sträcka sig över flera perioder. Vissa tjänsteuppdrag kan avse arbeten som är direkt relaterade till ett entreprenaduppdrag, t ex tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter. Intäkter från sådana arbeten i det företag som utför entreprenaduppdraget behandlas inte i denna rekommendation. Redovisningen av sådana intäkter behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. 4

Annans utnyttjande av ett företags tillgångar kan ge upphov till intäkter i form av

5

- a) ränta – avkastning på likvida medel och fordringar,
- b) royalty – ersättning för utnyttjande av ett företags immateriella anläggningstillgångar, exempelvis patent, varumärken, upphovsrätt (copyright) och programvara samt
- c) utdelning – ersättning till aktieägare i proportion till aktieinnehavet.

Rekommendationen behandlar inte intäkter till följd av

6

- a) leasingavtal inklusive hyresavtal,
- b) utdelningar på investeringar som redovisas enligt kapitalandelsmetoden,
- c) försäkringsavtal i försäkringsbolag,
- d) förändringar av det verkliga värdet av finansiella tillgångar och finansiella skulder eller effekter av att de avyttras,
- e) förändringar av värdet av andra omsättningstillgångar,
- f) naturliga ökningar av djurbestand samt jordbruks- och skogsbruksprodukter eller
- g) utvinning av metallhaltiga mineraler.

DEFINITIONER

Följande termer används i denna rekommendation med de betydelser som anges nedan:

7

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningar som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument.

Verkligt värde är det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlätas eller en skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Intäkter inkluderar endast det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som företaget erhåller eller kan erhålla för egen räkning. Belopp som uppbärs för annans räkning, som omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, utgör inte ekonomiska fördelar för företaget och medför ingen ökning av eget kapital. Därför ingår de inte i intäkterna. Belopp som uppbärs för en huvudmans räkning medför inte heller att företagets egna kapital ökar. Sådana belopp utgör därför inte intäkter. I förekommande fall utgörs intäkten av erhållen provision.

8

VÄRDERING

Intäkter skall redovisas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas.

9

Den intäkt som en transaktion ger upphov till fastställs vanligtvis genom en överenskommelse mellan företaget och dess motpart. Intäkten motsvarar det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas, med avdrag för lämnade rabatter.

10

I de flesta fall erläggs ersättningen med likvida medel och intäkten utgörs då av ersättningen. När betalningen senareläggs, är dess verkliga värde normalt mindre än betalningens nominella värde. Exempelvis kan ett företag erbjuda köparen en räntefri kredit eller acceptera en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning för sålda varor. När den ekonomiska innebörden av en sådan överenskommelse är att köparen härigenom erhåller en finansiering fastställs betalningens verkliga värde genom att nuvärdet av framtida inbetalningar beräknas. Som diskonteringsränta används då den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:

- a) Den ränta som skulle ha betalats för ett finansiellt instrument med motsvarande villkor och utfärdat av någon med motsvarande kreditvärdighet som köparen.
- b) Den ränta som diskonterar instrumentets nominella betalningar till kontantpriset för de aktuella varorna eller tjänsterna.

Skillnaden mellan betalningarnas verkliga värde och nominella värde redovisas som ränteintäkt i enlighet med punkterna 29 och 30.

När varor eller tjänster byts mot varor eller tjänster som är av liknande slag och värde, skall bytet inte ses som en intäktsskapande transaktion. Detta är ofta fallet med lagervaror som leverantörer utväxlar eller byter för att tillgodose efterfrågan under viss tid på viss plats – t.ex. olja eller mjölk. När varor säljs eller tjänster utförs i utbyte mot andra olikartade varor eller tjänster ses bytet som en transaktion som genererar intäkter. Intäkten motsvarar det verkliga värdet av de varor eller tjänster som erhållits, justerat med eventuella erhållna kontantbelopp eller motsvarande. När de erhållna varornas eller tjänsternas verkliga värde inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, motsvarar intäkten det verkliga värdet av de varor eller tjänster som lämnats i byte, justerat med eventuella erhållna kontantbelopp eller motsvarande.

EN ELLER FLERA TRANSAKTIONER

Kriterierna för intäktsredovisning, enligt denna rekommendation, tillämpas normalt på varje transaktion för sig. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen skall återges i redovisningen. När exempelvis service och underhåll är inkluderat i försäljningspriset för en produkt och ersättningen härför är identifierbar, redovisas ett belopp som motsvarar värdet av service och underhåll som skuld och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan referens till hela serien av transaktioner. Exempelvis kan ett företag sälja varor och samtidigt ingå en överenskommelse att köpa tillbaka varorna senare, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen. I ett sådant fall redovisas de två transaktionerna tillsammans.

11

12

13

FÖRSÄLJNING AV VAROR

Inkomst från försäljning av varor skall redovisas som intäkt när samtliga följande villkor är uppfyllda:

14

- a) Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.***
- b) Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts.***
- c) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
- d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne.***
- e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***

För att fastställa tidpunkten när ett företag har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med äganderätten krävs en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och förmåner med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller i de flesta fall vid försäljning inom detaljhandeln. I andra fall sker överföringen av risker och förmåner vid en annan tidpunkt än vid äganderättsövergången eller varornas förflyttning.

15

Om företaget behåller väsentliga risker förknippade med ägandet av varan utgör inte transaktionen någon försäljning och inkomsten intäktsredovisas därför inte. Ett företag kan behålla sådana väsentliga risker på flera sätt. Situationer där företaget behåller väsentliga risker och förmåner är exempelvis

16

- a) när företaget behåller ett åtagande gentemot köparen avseende varans funktion och som inte omfattas av normala garantivillkor,
- b) när köparens betalning är villkorad av de betalningar som denne erhåller då varorna säljs vidare,
- c) när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en väsentlig del av leveransen och installationen inte har slutförts och
- d) när köparen har rätt att häva köpet av skäl som specificeras i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det kommer att ske.

Om företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippad med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och försäljningsinkomsten intäktsredovisas. Till exempel kan det säljande företaget behålla ägandet till varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. Om företaget i ett sådant fall överfört väsentliga risker och förmåner behandlas transaktionen som en försäljning och inkomsten intäktsredovisas. Ett annat exempel är när ett företag erbjuder kunden att erhålla pengarna tillbaka efter retur av varan om kunden inte är nöjd. I detta fall intäktsredovisas försäljningsinkomsten vid försäljningstidpunkten under förutsättning att det säljande företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna framtida returer och redovisar en avsättning för dessa som baseras på tidigare erfarenheter och andra relevanta faktorer.

17

Inkomsten intäktsredovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne. I vissa fall kan inte detta göras sannolikt förrän betalning erhållits eller en osäkerhetsfaktor är undanröjd. Exempelvis kan det vara osäkert huruvida tillstånd kommer att erhållas för att göra betalningsöverföring efter en försäljning till ett annat land. Intäkten redovisas när tillstånd erhållits och osäkerheten därmed undanröjts. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt i resultaträkningen, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som kostnad och inte som en minskning av intäkten.

18

Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt. Detta förfarande kallas vanligen matchningsprincipen. Kostnader, inklusive garantiutgifter och andra utgifter som uppkommer efter det att varan levererats, kan i normalfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt när övriga villkor för intäktsredovisning har uppfyllts. Intäktsredovisning kan dock inte ske om sådana kostnader inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Under sådana förhållanden redovisas erhållna betalningar som skuld.

19

UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG

När det ekonomiska utfallet av ett tjänsteuppdrag som utförts av ett företag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall den inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen. Utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

20

- a) Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
- b) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne.***
- c) Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***
- d) De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***

Metoden att redovisa uppdragsinkomster i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen benämns ofta successiv vinstavräkning. Enligt denna metod redovisas uppdragsinkomster som intäkt i den redovisningsperiod då arbetet utförs. Även enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag intäktsredovisas inkomster med tillämpning av successiv vinstavräkning. Vad som anges beträffande redovisning av inkomster och utgifter i nämnda rekommendation är i regel tillämpligt även vid redovisning av inkomster och utgifter hänförliga till tjänsteuppdrag.

21

Uppdragsinkomsten intäktsredovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som kostnad och således inte som minskning av intäkten.

22

En uppdragstagare kan i allmänhet göra tillförlitliga beräkningar av utfallet när överenskommelse träffats med tjänsteuppdragets övriga parter som fastställer

23

- a) varje parts rättigheter avseende den tjänst som skall utföras samt med avseende på den ersättning som skall erhållas,
- b) den ersättning som uppdragstagaren skall erhålla och
- c) villkoren för den ekonomiska uppgörelsen.

Det är vanligtvis också nödvändigt för uppdragstagaren att ha ett effektivt internt system för ekonomisk rapportering och budgetering för att på ett tillförlitligt sätt löpande kunna beräkna utfallet av tjänsteuppdraget. Med utgångspunkt i ett sådant system följer – och vid behov reviderar – uppdragstagaren beräkningarna av uppdragsinkomsten under uppdragets gång. Behovet av sådana revideringar är inte nödvändigtvis en indikation på att utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Färdigställandegraden för ett tjänsteuppdrag kan fastställas på olika sätt. Uppdragstagaren tillämpar den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Beroende på typ av tjänsteuppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av

24

- a) utfört arbete på basis av gjorda undersökningar,
- b) utförda tjänster per balansdagen i proportion till vad som totalt skall utföras eller
- c) förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Endast sådana utgifter som motsvarar utfört arbete inräknas i nedlagda utgifter på balansdagen. Endast utgifter som motsvarar arbete som utförts eller kommer att utföras inräknas i beräknade totala utgifter.

Delbetalningar och förskott från beställaren återspeglar oftast inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt.

När ett tjänsteuppdrag består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod periodiseras, av praktiska skäl, inkomsten linjärt över perioden, om det inte kan visas att någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden. Om en aktivitet i uppdraget är dominerande senareläggs intäktsredovisningen tills denna del av uppdraget har utförts.

25

När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, skall uppdragsinkomsten redovisas som intäkt endast i den utsträckning den motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren.

26

I inledningsskedet av ett tjänsteuppdrag kan det förekomma att utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta hindrar inte att det ändå kan vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta uppdragstagaren för uppkomna uppdragsutgifter. Redovisad intäkt begränsas därför till ett belopp som motsvarar de uppdragsutgifter som uppdragstagaren bedömer kommer att ersättas av beställaren. Eftersom utfallet av tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas ingen vinst.

27

När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och det inte är sannolikt att uppkomna uppdragsutgifter kommer att ersättas av beställaren, sker ingen intäktsredovisning och uppkomna utgifter redovisas som kostnader. När de omständigheter som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av tjänsteuppdraget inte längre föreligger, redovisas uppdragsinkomsten i enlighet med punkt 20 i stället för i enlighet med punkt 26. 28

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

Ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning på grund av annans användning av företagets tillgångar skall redovisas som intäkt enligt de grunder som anges i punkt 30 när 29

- a) det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne och***
- b) inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.***

Intäktsredovisning skall ske på följande grunder: 30

- a) Ränta skall redovisas med tillämpning av den räntesats som ger en jämn avkastning för tillgången i fråga.***
- b) Royalty skall periodiseras i enlighet med den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd.***
- c) Utdelning skall redovisas när aktieägarens rätt att erhålla betalning bedöms som säker.***

En jämn avkastning beräknas med tillämpning av den räntesats som krävs för att nuvärdet av de förväntade framtida inbetalningarna under tillgångens livslängd skall bli lika stort som tillgångens ursprungligt bokförda värde. Ränteintäkter inkluderar exempelvis de periodiserade beloppen av eventuella rabatter, premier eller andra skillnader mellan det ursprungligt bokförda värdet av en fordran och det belopp som skall betalas vid förfall. 31

Upplupen ej betald ränta som avser tiden före förvärvet av ett räntebärande värdepapper särskiljs från den ränta som avser tiden efter förvärvet. Endast den ränta som avser tiden efter förvärvet intäktsredovisas. Utdelning på aktierelaterade värdepapper intäktsredovisas på motsvarande sätt endast till den del utdelningen är hänförlig till vinster som intjänats efter förvärvet. Överskjutande belopp redovisas som en återbetalning av investeringen och reducerar dess bokförda värde. Om det är svårt att göra annat än en godtycklig fördelning intäktsredovisas hela utdelningen om det inte är uppenbart att den representerar en återbetalning av en del av anskaffningsvärdet för värdepappren. 32

Royalty uppstår i enlighet med villkoren för den aktuella överenskommelsen och redovisas vanligtvis med utgångspunkt från denna om det med hänsyn till överenskommelsens innehåll inte är lämpligare att redovisa intäkten enligt någon annan systematisk och rationell grund. 33

Inkomsten intäktsredovisas endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för mottagaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne. Om osäkerhet uppstår vad avser möjligheten att erhålla betalning för belopp som redan redovisats som intäkt i resultaträkningen, redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som kostnad och således inte som en minskning av intäkten.

34

UPPLYSNINGAR

Upplysningar skall lämnas om följande:

35

- a) De principer som tillämpats för intäktsredovisning samt de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.**
- b) Beloppet för väsentliga intäktsslag vari ingår följande om inte motsvarande information framgår av resultaträkningen:**
 - Varuförsäljning.
 - Tjänsteuppdrag.
 - Ränta¹.
 - Royalty.
 - Utdelning¹.
- c) De intäkter som hänför sig till byte av varor eller tjänster och som ingår i varje väsentligt intäktsslag.**

REDOVISNING I JURIDISK PERSON

Kommunalskattelagen innehåller särskilda regler för beskattning av tjänsteuppdrag som för sin tillämpning förutsätter en annan redovisning än den som följer av denna rekommendation. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning kan därför tjänsteuppdrag i juridisk person redovisas inom ramen för kommunalskattelagens regler. Om så sker och skillnaden mellan redovisat resultat och det resultat som en tillämpning av rekommendationen skulle ha inneburit är väsentlig skall upplysning lämnas om skillnadsbeloppet.

36

IKRAFTTRÄDANDE OCH ÖVERGÅNGSREGLER

Denna rekommendation skall tillämpas för bokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas fr.o.m. den 1 januari 2001. Tidigare tillämpning uppmuntras.

37

Tillämpning av denna rekommendation kan innebära ett byte av redovisningsprincip. Ett byte av redovisningsprincip redovisas enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 5, Redovisning av byte av redovisningsprincip.

38

¹ I juridisk person lämnas särskild uppgift om ränte- och utdelningsintäkter från koncernföretag.

ÖVERENSSTÄMMELSE MED IAS

Denna rekommendation, RR 11, avviker på följande punkter från International Accounting Standards Committee's rekommendation, IAS 18, Revenue (revised 1993):

39

- Punkt 36 i RR 11, som anger ett undantag för redovisningen i juridisk person, saknar motsvarighet i IAS 18.
- Punkt 38 i RR 11, som anger att tillämpning av rekommendationen kan innebära byte av redovisningsprincip och som innehåller en hänvisning till RR 5 Redovisning av byte av redovisningsprincip, saknar motsvarighet i IAS 18
- P. 36 i IAS 18 innehåller – genom en hänvisning till IAS 10, Contingencies and Events After the Balance Sheet Date – krav på tilläggsupplysningar om sådana eventuella vinster och förluster som kan bedömas först då utfallet av framtida händelser blir känt. En svensk motsvarighet till IAS 10 finns inte idag. IAS 18 p. 36 saknar därför motsvarighet i RR 11.
- Tidpunkten för ikraftträdande var för IAS 18 den 1 januari 1995. RR 11 träder i kraft den 1 januari 2001; tidigare tillämpning uppmuntras.

BILAGA 1

EXEMPEL

Syftet med denna bilaga är att illustrera rekommendationens tillämpning för att klargöra dess innebörd i olika situationer. Bilagan är inte en del av rekommendationen. Exempen belyser särskilda aspekter av ett antal transaktioner men utgör ingen heltäckande beskrivning av alla relevanta faktorer som kan påverka intäktsredovisningen. I exemplen antas generellt att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget (uppdragstagaren) och att de utgifter som företaget ådrar sig eller kommer att ådra sig kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Avsikten är inte att exemplen skall ändra eller ersätta innehållet i rekommendationen. Exempen är hämtade från IAS 18.

FÖRSÄLJNING AV VAROR

Lagstiftningen i olika länder kan medföra att kriterierna för intäktsredovisning i denna rekommendation uppfylls vid olika tidpunkter. Lagarna kan mera specifikt fastställa när i tiden ett företag överför de väsentliga risker och ekonomiska fördelar som är förknippade med äganderätten. Därför måste exemplen i bilagan läsas mot bakgrund av lagstiftningen i det land där transaktionen äger rum.

1. *S. k. "bill and hold" försäljningar, där leveransen skjuts upp på köparens begäran men där köparen övertar äganderätten och accepterar fakturering.*

Inkomsten intäktsredovisas när köparen övertar äganderätten, förutsatt att

- a) det är sannolikt att varan kommer att levereras,
- b) varan finns tillgänglig, är identifierad och klar att levereras till köparen när försäljningen redovisas,
- c) köparen särskilt bekräftar att det finns instruktioner om uppskjuten leverans och
- d) vanliga betalningsvillkor gäller.

Ingen intäkt redovisas om det endast finns en avsikt att erhålla eller tillverka varan i tid för leveransen.

2. *Varor som levereras under vissa villkor.*

a) *Installation och kontroll.*

Inkomsten intäktsredovisas vanligtvis när köparen accepterar leverans och installation och kontroll har utförts. Dock redovisas intäkten så snart köparen accepterat leverans när

- i) installationen är enkel att utföra, exempelvis installation av en fabrikstestad TV-apparat som bara kräver upppackning och inkoppling av ström och antenn eller
- ii) kontrollen endast utförs för att slutligt fastställa kontrakterade priser, exempelvis vid leverans av järnmalm, socker eller sojabönor.

b) *Till påseende när köparen har förhandlat fram en begränsad returneringsrätt.*

Om det är osäkert om varan kommer att returneras intäktsredovisas inkomsten när leveransen formellt har accepterats av köparen eller när varan har levererats och återlämningsstiden har gått ut.

c) *Försäljning i kommission då kommissionären (köparen) åtar sig att sälja varan för kommittentens (säljarens) räkning.*

Inkomsten intäktsredovisas av kommittenten när varan säljs av kommissionären till en tredje part.

d) *Leverans mot betalning.*

Inkomsten intäktsredovisas vid leveransen när säljaren eller dennes ombud erhåller betalning.

3. *Försäljning med villkor att varorna levereras först när köparen gör den sista betalningen i en serie avbetalningar.*

Inkomster från en sådan försäljning intäktsredovisas när varorna levereras. När tidigare erfarenhet tyder på att de flesta sådana försäljningar fullföljs kan dock inkomsten intäktsredovisas när en väsentlig betalning har erhållits, förutsatt att varorna finns tillgängliga, är identifierade och klara att levereras till köparen.

4. *Beställningar där betalning (eller delbetalning) erhålls före leverans för varor som för tillfället inte finns i lager, exempelvis då varorna ännu inte har tillverkats, eller kommer att levereras direkt till kunden från en tredje part.*

Inkomsten intäktsredovisas när varorna levereras till köparen.

5. *Försäljnings- och återköpsavtal (utom bytestransaktioner) enligt vilka säljaren vid försäljningen går med på att återköpa samma varor vid en senare tidpunkt, eller där säljaren har en återköpsoption eller köparen har en säljoption och kan kräva att säljaren skall återköpa varorna.*

Avtalets villkor måste analyseras för att avgöra om säljaren i realiteten i allt väsentligt har överfört de ekonomiska fördelar och de ekonomiska risker som är hänförliga till ägandet av varorna till köparen och om inkomsten därmed skall intäktsredovisas. När säljaren i allt väsentligt fortfarande åtnjuter de ekonomiska fördelar och bär de ekonomiska risker som är hänförliga till ägandet av varorna utgör transaktionen en lånetransaktion även om äganderätten formellt har överförts. Den ger därmed inte upphov till någon intäkt.

6. *Försäljning till mellanhänder, som exempelvis distributörer, handlare eller andra, för återförsäljning.*

Inkomster från sådan försäljning intäktsredovisas i allmänhet när köparen i allt väsentligt åtnjuter de ekonomiska fördelar och bär de ekonomiska risker som är hänförliga till varorna. När köparen i praktiken agerar ombud behandlas dock försäljningen som konsignationsförsäljning.

7. *Prenumerationer på publikationer och liknande.*

När de aktuella publikationerna har samma värde varje period intäktsredovisas inkomsten linjärt under de perioder som publikationerna tillhandahålls. När publikationernas värde varierar från period till period, intäktsredovisas inkomsten på grundval av försäljningsvärdet av den tillhandahållna publikationen i förhållande till det totalt beräknade försäljningsvärdet av alla publikationer som prenumerationen omfattar.

8. *Avbetalningsförsäljning, där betalningen erhålls i form av avbetalningar.*

Försäljningspriset, minus ränta, intäktsredovisas vid försäljningstillfället. Försäljningspriset utgörs av betalningarnas nuvärde, som fastställs genom diskontering, med den implicita räntan, av de avbetalningar företaget skall erhålla. Räntedelen redovisas som intäkt allteftersom den intjänas och med beaktande av den implicita räntan.

9. *Försäljning av fastighet.*

Inkomst från försäljning intäktsredovisas vanligtvis när den formella äganderätten övergår till köparen. I vissa länder kan dock förhållandena vara sådana att de risker och förmåner som förknippas med äganderätten övergår till köparen innan äganderätten överförs. Det kan då vara motiverat att redovisa intäkten vid den tidigare tidpunkten, förutsatt att säljaren inte har att fullgöra några väsentliga åtgärder enligt köpekontraktet. Har säljaren däremot att fullgöra sådana åtgärder efter det att samtliga risker och förmåner respektive äganderätten överförts, sker intäktsredovisning i takt med att åtgär-

derna utförs. Ett exempel är en byggnad eller annan anläggning där byggnationen ännu inte är färdigställd.

I vissa fall kan fastigheter säljas med ett visst fortsatt engagemang från säljarens sida, så att med äganderätten förknippade risker och förmåner inte har överförts. Exempel på detta är försäljnings- och återköpsavtal som inkluderar köp- och säljoptioner och avtal där säljaren garanterar att egendomen är utnyttjad under en specificerad period eller garanterar en avkastning på köparens investering under en specificerad period. I sådana fall avgör arten och omfattningen av säljarens fortsatta engagemang hur transaktionen skall redovisas. Den kan redovisas som en försäljning eller som ett låneavtal, leasingavtal eller annan överenskommelse om vinstdelning. Om transaktionen redovisas som en försäljning kan ett fortsatt engagemang från säljarens sida leda till att intäktsredovisningen senareläggs.

En säljare måste också beakta hur betalning sker samt med vilken grad av sannolikhet köparen bedöms kunna fullfölja betalningen. När exempelvis de erhållna betalningarna, inklusive köparens kontantinsats eller köparens löpande betalningar inte ger tillräckligt underlag för bedömningen av att betalningen kommer att fullföljas, redovisas intäkten i takt med de erhållna betalningarna.

UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG

10. Installationsavgifter.

Installationsavgifter intäktsredovisas i relation till hur stor del av installationen som utförts, såvida de inte utgör ett villkor för försäljningen av en produkt. I så fall intäktsredovisas de när försäljningen av produkten redovisas som intäkt.

11. Serviceavgifter som ingår i produktens pris.

När försäljningspriset för en produkt inkluderar ett identifierbart belopp som avser senare service (exempelvis support och produktuppdatering vid försäljning av programvara) senareläggs redovisningen av detta belopp och tas upp som intäkt under den period denna service utförs. Det förutsätts att det belopp som redovisas senare täcker de förväntade kostnaderna för servicen enligt avtalet jämte en rimlig vinst på denna service.

12. Reklamprovisioner.

Mediaprovisioner redovisas som intäkt när den tillhörande annonsen eller reklamfilmen visas för allmänheten. Produktionsprovisioner redovisas som intäkt i relation till hur stor del av projektet som slutförts.

13. Provisioner till försäkringsmäklare (insurance agencycommissions).

Provisioner som en försäkringsmäklare har erhållit eller skall erhålla, och som inte kräver att mäklaren utför ytterligare tjänster redovisas som intäkt av mäklaren den dag som den aktuella försäkringen träder i kraft eller förnyas. När det är sannolikt att mäklaren kommer att utföra ytterligare tjänster under försäkringens löptid, periodiseras hela eller delar av provisionen och intäktsredovisas över försäkringens löptid.

14. Arvoden för finansiella tjänster.

Intäktsredovisningen av arvoden för finansiella tjänster beror på hur arvodet har fastställts samt på hur redovisning sker av det finansiella instrument till vilket arvodet är relaterat. Arvoden för finansiella tjänster beskriver inte alltid på ett tydligt sätt de utförda tjänsternas innehåll och slag. Det är därför nödvändigt att skilja på arvoden som utgör en integrerad del av det finansiella instrumentets avkastning, arvoden som intjänas då tjänsterna utförs och arvoden som intjänas då en väsentlig åtgärd vidtas.

a) Arvoden som utgör en integrerad del av det finansiella instrumentets avkastning.

Denna typ av arvoden redovisas vanligen som en justering av avkastningen. Då det finansiella instrumentet löpande redovisas till verkligt värde, intäktsredovisas arvodet i sin helhet då instrumentet redovisas första gången.

i) Uppläggningsavgifter som ett företag erhåller för att skapa eller förvärva ett finansiellt instrument med lång löptid.

Sådana avgifter kan inkludera ersättning för tjänster som utvärdering av låntagarens ekonomiska situation, utvärdering och registrering av garantier, realsäkerheter (panter) och andra säkerheter, förhandling om villkoren för det finansiella instrumentet, utarbetande av dokument samt avslutande av transaktionen. Dessa avgifter utgör en integrerad del av vad som utförs för att skapa ett fortlöpande engagemang i det finansiella instrument som transaktionen resulterar i. Avgifterna periodiseras tillsammans med direkt hänförliga utgifter så att en jämn avkastning erhålls.

ii) Arvode som ett företag erhåller för sin utfästelse att arrangera ett nytt lån eller för att övertaga ett befintligt lån.

Om det är sannolikt att ett företag kommer att ingå avtal som innebär att ett nytt lån lämnas eller att ett befintligt lån övertas ses det arvode som hänför sig till den lämnade utfästelsen som en ersättning för ett fortlöpande engagemang i ett förvärvat finansiellt instrument. Det periodiseras, tillsammans med till lånet hänförliga direkta kostnader, och redovisas som en justering av den direkta avkastningen. Om utfästelsen förfaller utan att företaget ingår något låneavtal redovisas arvodet då utfästelsen förfaller.

b) Arvoden som intjänas då tjänsterna utförs.

I) Arvoden för låneförvaltning.

De arvoden som ett företag tar ut för förvaltning av ett lån redovisas som intäkt när tjänsterna utförs. Om företaget överläter ett lån men behåller låneförvaltningen och erhåller ett arvode för detta som understiger normalt marknadspris, periodiseras en del av försäljningsintäkten och intäktsredovisningen sker när förvaltningstjänsterna utförs.

II) Arvode för utfästelse att arrangera ett nytt lån eller att överta ett befintligt lån.

Om det inte är sannolikt att företaget kommer att ingå avtal om ett nytt lån eller överta ett befintligt lån, redovisas arvodet för lämnad utfästelse jämt fördelat över utfästelseperioden.

c) Arvoden som intjänas då en viss åtgärd vidtas som är mycket väsentligare än någon annan åtgärd.

Arvodena redovisas som intäkt när den mest väsentliga handlingen fullgjorts i enlighet med exemplen nedan.

I) Arvode för att tilldela en kund aktier.

Arvodet redovisas som intäkt när aktierna har tilldelats kunden.

II) Provision för förmedling av lån mellan en låntagare och en långgivare.

Provisionen redovisas som intäkt när lånet har förmedlats.

III) Arvode för konsortielån.

Det är nödvändigt att skilja mellan arvoden som intjänas på grund av att en åtgärd av väsentlig betydelse vidtagits och arvoden som är avhängiga av framtida resultat eller den risk som behålls. Ett arvode för konsortielån som erhålls av ett företag som arrangerar ett lån och som sedan inte behåller någon del av utlåningsengagemanget för egen del (eller behåller en del till samma effektiva avkastning för jämförbar risknivå som andra deltagare) utgör ersättning för att arrangera konsortielånet. Ett sådant arvode redovisas som intäkt då konsortielånet har upplagts. När en konsortie medlem behåller en del av utlåningsengagemanget till en effektiv avkastning som för jämförbar risknivå understiger vad övriga konsortie medlemmar erhåller, är detta en del av konsortielånearvodet och hänför sig till den risk som behålls. Den aktuella delen av arvodet periodiseras och redovisas som intäkt som en justering av investeringens (utlåningens) effektiva avkastning i enlighet med 14 a) ovan. Omvänt gäller att, när en konsortie medlem behåller en del av utlåningsengagemanget till en effektiv avkastning för jämförbar risknivå som är högre än övriga konsortie medlemmar erhåller, är detta en del av den effektiva avkastningen som är relaterad till uppläggnings av konsortielånet. Den del av den effektiva avkastningen som överstiger avkastningen för övriga konsortie medlemmar redovisas som intäkt då konsortielånet läggs upp.

15. Entréavgifter.

Entréavgifter från artistuppträdanden, banketter och andra speciella evenemang redovisas som intäkt när evenemanget äger rum. När ett antal evenemang säljs fördelas avgiften på varje evenemang enligt en fördelningsgrund som avspeglar i hur stor omfattning tjänster utförs vid varje evenemang.

16. Undervisningsavgifter.

Undervisningsavgifter redovisas som intäkt fördelat över undervisningsperioden.

17. Inträdesavgifter och medlemsavgifter.

Redovisningen av intäkter beror på vilken typ av tjänst som utförs. Om avgiften endast medför medlemskap och alla andra tjänster och produkter betalas separat, eller om det finns ett separat årsabonnemang, redovisas avgiften som en intäkt när det inte råder osäkerhet huruvida den kommer att betalas. Om avgiften berättigar medlemmen till tjänster eller publikationer som tillhandahålls under medlemsperioden, eller berättigar till köp av varor eller tjänster till ett lägre pris än det icke-medlemmar får betala, redovisas avgiften på ett sätt som återspeglar den tid under vilken förmånerna erhålls samt dessas karaktär och värde.

18. Franchiseavgifter.

Franchiseavgifter kan omfatta tillhandahållande av tjänster såväl i ett inledningsskede som därefter, utrustning och andra materiella tillgångar samt know-how. Därför redovisas franchiseavgifter som intäkter på ett sätt som återspeglar syftet med den uttagna avgiften. Följande metoder för redovisning av franchiseavgifter är lämpliga:

a) Tillhandahållande av utrustning och andra materiella tillgångar.

Det verkliga värdet av de sålda tillgångarna redovisas som intäkt vid leverans eller då äganderätten överförs.

b) Tillhandahållande av tjänster såväl i ett inledningsskede som därefter.

Avgifter för fortlöpande tjänster redovisas som intäkt när tjänsterna utförs, oavsett om dessa avgifter ingår i startavgiften eller utgör ett särskilt arvode. När en separat avgift inte med en rimlig vinst täcker kostnaden för fortlöpande tjänster intäktsredovisas en så stor del av den ursprungliga avgiften som är tillräcklig för att täcka kostnaden för de fortlöpande tjänsterna och för att ge en rimlig vinst på dessa tjänster. Intäktsredovisningen sker allteftersom tjänsterna utförs.

Ett franchiseavtal kan stadga att franchisegivaren skall tillhandahålla utrustning, inventarier eller andra materiella tillgångar till ett lägre pris än vad andra får betala eller till ett pris som inte ger en rimlig vinst på försäljningen. I sådana fall intäktsredovisas en del av den ersättningen i inledningsskedet som är tillräckligt stor för att täcka de beräknade kostnaderna utöver priset och ge en rimlig

vinst på tjänsterna. Redovisningen sker under den period som varorna sannolikt kommer att säljas till franchisetagaren. Återstoden av en ersättning i inledningsskedet redovisas som intäkt när utförandet av alla tjänster i inledningsskedet och alla andra åtaganden som franchisegivaren skall fullgöra i allt väsentligt har utförts. Sådana åtaganden kan avse hjälp med val av läge, personalutbildning, finansiering och annonsering.

Vilka tjänster och andra åtaganden som skall utföras i ett inledningsskede enligt ett distriktsrelaterat franchiseavtal, kan vara beroende av hur många försäljningsställen som finns i distriktet. I detta fall redovisas avgifter som tillhör tjänsterna i inledningsskedet som intäkter i proportion till antalet försäljningsställen för vilka motsvarande tjänster i allt väsentligt har utförts.

Om startavgiften inbetalas under en längre period och det till stor del är osäkert om avgiften kommer att betalas till fullo, redovisas avgiften allteftersom betalningarna erhålls.

c) Kontinuerliga franchiseavgifter.

Avgifter för användning av de fortlöpande rättigheter som tillhandahålls enligt avtalet eller avgifter för andra tjänster som utförs under avtalstiden, redovisas som intäkter allteftersom tjänsterna tillhandahålls eller rättigheten utnyttjas.

d) Transaktioner mellan ombud.

Det kan förekomma transaktioner mellan franchisegivaren och franchisetagaren som i verkligheten innebär att franchisegivaren agerar som ombud (agent) för franchisetagaren. Exempelvis kan franchisegivaren beställa förrädsartiklar och arrangera leveranser till franchisetagaren. Sådana transaktioner ger inte upphov till intäkter.

19. Avgifter för utveckling av en kundanpassad programvara.

Avgifter för utveckling av en kundanpassad programvara redovisas som intäkt i relation till hur stor del av utvecklingen som har slutförts, inklusive fullgörandet av tjänster som innebär support efter leverans.

RÄNTA, ROYALTY OCH UTDELNING

20. Licensavgifter och royalty.

Avgifter och royalty som betalas för användningen av ett företags tillgångar (exempelvis varumärken, patent, programvaror, musikrättigheter, masterinspelningar och filmer) redovisas i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd. I praktiken kan detta ske linjärt under överenskommelsens giltighetstid, exempelvis när en licenstagare har rätt att använda viss teknologi under en viss tidsperiod.

En tilldelning av rättigheter mot en fast avgift, eller icke-återbetal-

ningsbar säkerhet enligt ett kontrakt som inte kan annulleras och som ger licenstagaren rätt att fritt utnyttja dessa rättigheter samtidigt som licensgivaren inte har några åtaganden att uppfylla, utgör i praktiken en försäljning. Ett exempel är ett licensavtal för användningen av en programvara där licensgivaren inte har några förpliktelser efter leveransen. Ett annat exempel är överlåtelse av rätten att visa en spelfilm på marknader där licensgivaren inte har någon kontroll över distributören och inte förväntar sig att få ytterligare intäkter från biljettförsäljningen. I sådana fall redovisas intäkten när försäljningen sker.

I vissa fall beror det på en framtida händelse om ett företag skall erhålla en licensavgift eller royalty. I dessa fall redovisas intäkt endast när det är sannolikt att avgiften eller royaltyn kommer att erhållas, vilket vanligtvis är när händelsen har inträffat.

BILAGA 2

TJÄNSTEUPPDRAG; REDOVISNING I RESULTAT- OCH BALANSRÄKNING

Bilaga 1 illustrerar rekommendationens tillämpning genom att kommentera intäktsredovisningen i ett antal olika fall. Exempelen är hämtade från en motsvarande bilaga till IAS 18, Revenue, där redovisning av intäkter från varuförsäljning, tjänsteuppdrag och finansiella placeringar illustreras. Exempelen omfattar inte alla förekommande typer av intäktsskapande transaktioner. De torde ge vägledning även i andra situationer än dem som omfattas av exemplen.

Enligt Redovisningsrådets uppfattning finns det dock behov av ytterligare vägledning för intäktsredovisning i tjänsteföretag. Exempel med hänvisning till respektive punkter i rekommendationen har därför tagits in i denna bilaga.

REDOVISNING I RESULTATRÄKNINGEN

Tjänsteuppdrag till fast pris

Med tjänsteuppdrag till fast pris menas uppdrag där uppdragstagarens ersättning fastställs som ett fast pris för hela uppdraget eller som ett fast pris per tjänst.

När utfallet av ett tjänsteuppdrag till fast pris kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, redovisas inkomster och utgifter som är hänförliga till uppdraget som intäkt respektive kostnad i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen (punkt 20 – 21). Som framgår av punkterna 24 – 25 kan färdigställandegraden i ett tjänsteuppdrag fastställas på olika sätt. Den metod tillämpas som bäst avspeglar färdigställandegraden. Enligt punkt 35 lämnas upplysning om den metod eller de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.

När utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt redovisas uppdragsinkomsten som intäkt endast i den utsträckning den motsvarar sådana uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren (punkt 26).

Kostnadsredovisningen behandlas inte explicit i rekommendationen. I punkt 21 görs emellertid en hänvisning till Redovisningsrådets rekommendation RR 10, Entreprenaduppdrag och liknande uppdrag. Vad som där anges är generellt tillämpligt även vid redovisning av inkomster och utgifter för tjänsteuppdrag. I punkt 17 i rekommendationen om Redovisning av entreprenaduppdrag anges exempel på utgifter som har ett direkt samband med ett särskilt entreprenaduppdrag. Motsvarande exempel för tjänsteuppdrag är:

- utgifter för egen personal,
- utgifter för köpta tjänster och material,
- avskrivningar på inventarier som används i tjänsteuppdraget,
- utgifter för hyra av inventarier som används i tjänsteuppdraget,
- beräknade utgifter för korrigerande felaktigheter och beräknade utgifter enligt lämnade garantier samt
- utgifter till följd av skadeståndsanspråk.

I likhet med vad som gäller för entreprenaduppdrag redovisas en befarad förlust för ett tjänsteuppdrag omedelbart som kostnad (se punkterna 36 – 37 i RR 10, Entreprenader och liknande uppdrag).

Tjänsteuppdrag på löpande räkning

För tjänsteuppdrag på löpande räkning fastställs uppdragstagarens ersättning på basis av ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet och den faktiska tidsåtgången. Härtill kommer att det kan utgå ersättning för olika typer av utlägg för exempelvis underkonsulter.

För tjänsteuppdrag på löpande räkning kan prestationen i allmänhet anses fullgjord i takt med att arbetet utförs. Utfört ännu ej fakturerat arbete tas då upp till faktureringspris och redovisas som nettoomsättning i den period som arbetet utförts, under förutsättning att uppdragstagaren räknar med att få ersättning härför.

I övrigt är samma principer tillämpliga vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning som vid tjänsteuppdrag till fast pris. I ett renodlat tjänsteuppdrag på löpande räkning torde det dock inte vara aktuellt att redovisa befarade förluster eftersom prestationen normalt fullgörs i takt med att arbetet utförts.

Tjänsteuppdrag av "blandad karaktär"

Vissa tjänsteuppdrag kan samtidigt ha karaktär av såväl uppdrag på löpande räkning som uppdrag till fast pris. Det kan gälla när uppdragstagaren inte kan få ersättning för allt nedlagt arbete, exempelvis till följd av ett avtalat maximipris. Det kan då vara motiverat att redovisa ett sådant uppdrag som ett fastprisuppdrag om det är sannolikt att det avtalade maximipriset nås.

REDOVISNING I BALANSRÄKNINGEN

I balansräkningen redovisas beräknad ersättning för utfört men ej fakturerat arbete för tjänsteuppdrag under rubriken Fordringar. Upplýsning om beloppet lämnas i not om det inte framgår av balansräkningen.

BILAGA 3

ÖVERVÄGANDEN I ANSLUTNING TILL REKOMMENDATIONENS UTFORMNING OCH KOMMENTARER TILL REKOMMENDATIONENS INNEHÅLL

I det följande lämnas en redogörelse för vissa av de överväganden som gjorts vid utformningen av rekommendationen (RR 11). Vidare kommenteras vissa delar i rekommendationen.

REDOVISNING ENLIGT ÅRSREDOVISNINGSLAGEN (1995:1554)

Enligt årsredovisningslagen (1995:1554; ÅRL), 4 kap. 10 §, får ett pågående arbete värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet om det finns särskilda skäl och är förenligt med god redovisningssed och lagens krav på s.k. rättvisande bild. ÅRL behandlar således frågan om successiv vinstavräkning med utgångspunkt från hur balansposten Pågående arbete skall värderas. I IAS 18, och därmed i föreliggande rekommendation, är ansatsen annorlunda. Den innebär att inkomster knutna till ett pågående tjänsteuppdrag fortlöpande redovisas i resultaträkningen. Rådets bedömning är att den redovisning som rekommendationen anger är förenlig med ÅRL. En motsvarande bedömning framgår av det uttalande som gjorts av EG-kommissionens kontaktkommitté i samband med den jämförelse mellan EG-direktiven och IAS som gjordes år 1996. IAS 18 ingår i och för sig inte bland de rekommendationer som omfattas av jämförelsen men däremot IAS 11 som innehåller motsvarande ansats för redovisning av entreprenaduppdrag. Någon konflikt mellan IAS 11 och direktiven har således inte identifierats.

REDOVISNING AV PÅGÅENDE TJÄNSTEUPPDRAG I JURIDISK PERSON

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370; KL) gäller i fråga om skattskyldiga som bedriver bl.a. konsultrörelse att den i räkenskaperna gjorda redovisningen av pågående arbeten godtas vid inkomsttaxeringen om redovisningen inte står i strid med övriga bestämmelser i anvisningspunkten. Såvitt gäller pågående arbeten som utförs till fast pris och för vilka slutredovisning inte har skett följer av anvisningspunkten att arbetena inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Har den skattskyldige erhållit ersättning för ett pågående arbete skall beloppet inte redovisas som intäkt utan som skuld till beställaren. Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning (enligt den definition som KL anger) behöver enligt anvisningspunkten inte tas upp som tillgång. I stället skall som intäkt redovisas summan av de belopp avseende arbetena som den skattskyldige har fakturerat under beskattningsåret.

RR 11 har utformats så att undantag görs för redovisningen i juridisk person. Redovisningen kan härigenom i juridisk person ske inom ramen för kommunalskattelagens regler.

UPPLYSNINGAR OM EVENTUELLA VINSTER OCH FÖRLUSTER

IAS 18 p. 36 innehåller – genom en hänvisning till IAS 10, Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date – krav på tilläggsupplysningar om sådana eventuella vinster och förluster som kan bedömas först då utfallet av framtida händelser blir känt. En svensk motsvarighet till IAS 10 finns f n inte. P. 36 i IAS 18 saknar därför motsvarighet i RR 11.

PUNKTSKATTER

Av punkt 8 i rekommendationen följer att punktskatter inte utgör intäkter. För det fall sådana skatter inräknats i nettoomsättningen skall därför avdrag göras för dem i resultaträkningen. Enligt FAR:s vägledning Om årsredovisning i aktiebolag skall detta avdrag ske på egen rad direkt efter nettoomsättningen.

BILAGA 4

JÄMFÖRELSE MED TIDIGARE NORMGIVNING

Någon tidigare samlad normgivning beträffande intäktsredovisning finns inte i Sverige.¹ Nedan kommenteras två områden som omfattas av RR 11 och som behandlas i existerande rekommendationer.

I punkt 32 i RR 11 anges att utdelning på aktierelaterade värdepapper redovisas som intäkt endast till den del utdelningen utgörs av vinster som intjänats efter förvärvet. Överskjutande belopp dvs. utdelning som utgörs av vinstmedel som intjänats före förvärvet redovisas som en återbetalning av investeringen som reducerar värdepapperens bokförda värde. Enligt FARs rekommendation nr 12. Redovisning av aktier och andelar redovisas utdelning i sin helhet som intäkt i resultaträkningen. Enligt FARs rekommendation aktualiseras ett nedskrivningsbehov vid utdelning som innebär en överföring av vinstmedel eller reserver utöver vad som intjänats efter förvärvet.

Av punkterna 9 - 12 i RR 11 framgår att intäkter skall redovisas till verkligt värde av det vederlag som erhålls. I punkt 11 behandlas det fall där betalningen senareläggs och den härigenom lämnade krediten är räntefri eller löper med en ränta som avviker från marknadsräntan. Av punkten framgår att betalningens verkliga värde fastställs genom att nuvärdet av de framtida betalningarna beräknas. Likartade anvisningar återfinns i Redovisningsrådets rekommendation RR 3 Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation.

■

¹ BFN har dock bl.a. i ett antal uttalanden behandlat vissa aspekter av intäktsredovisning i U 88:13 Redovisning av s.k. utvecklingskapital - royalty, U 89:6 Resultatavräkning vid delleranser, U 89:7 Redovisning av lokaliseringbidrag, U 89:10 Resultatavräkning av fleråriga serviceavtal samt i U 93:2 Redovisning av anslutningsavgifter.