

# Statlig RegnskapsStandard 9

## Transaksjonsbaserte inntekter

### Innholdsfortegnelse

---

Innledning.....	2
Mål .....	2
Virkeområde.....	2
Definisjoner.....	3
Resultatføring av transaksjonsbasert inntekt.....	4
Inntekt fra gebyrer.....	4
Salgs- og leieinntekter.....	5
Salg av tjenester .....	5
Inntekt fra oppdrag .....	6
Salg av varer.....	6
Utleie .....	7
Andre driftsinntekter .....	7
Salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler .....	7
Royalties og lisensinntekter .....	7
Finansinntekter .....	8
Måling av transaksjonsbasert inntekt .....	8
Noteopplysninger .....	8
Ikrafttredelse.....	9
Appendiks.....	10
Endringer fra tidligere utgave .....	10

## Innledning

De statlige regnskapsstandardene (SRS) inneholder regler om hvordan statlige virksomheter som følger disse, skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. De statlige regnskapsstandardene gir et grunnlag for å fremskaffe bedre oversikt over statens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld, og forvaltningen av ressursene virksomheten disponerer. Regnskapsstandardene er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3.

Denne standarden er én av et sett statlige regnskapsstandarder for virksomheter som fører periodisert virksomhetsregnskap, jf. rundskriv R-114 fra Finansdepartementet. Virksomheter som utarbeider virksomhetsregnskapet i henhold til de statlige regnskapsstandardene, skal benytte alle standardene.

Virkeområdet for de statlige regnskapsstandardene 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 er heretter kalt 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.

**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

Målet med denne standarden er å regulere 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 til virksomheten skal regnskapsføres i samsvar med bestemmelsene i SRS 10. 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 (vare eller tjeneste) 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 tjeneste 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. Nettobudsjetterte virksomheter kan 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.

**Inntekt fra oppdrag** kjennetegnes ved at det er gjennomført en transaksjon der risiko og kontroll over leveransen (en vare eller 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.

**Metode for løpende avregning** innebærer at alle inntekter og kostnader i et prosjekt resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden.

**Metode for løpende avregning uten fortjeneste** betyr at det ikke resultatføres fortjeneste løpende i prosjektperioden. En eventuell fortjeneste resultatføres når prosjektet er avsluttet.

**Metode for løpende avregning med fortjeneste** innebærer at estimert fortjeneste i prosjektet resultatføres i takt med fremdriften i prosjektperioden.

## 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.
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 bruk av fullføringsgrad som mål på opptjeningen resultatføres inntekten i den regnskapsperioden arbeidet er utført. Dette tidspunktet vil kunne være tidligere enn transaksjonstidspunktet/leveringstidspunktet.

## 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. Nettobudsjetterte virksomheter kan også ha inntekt fra gebyrer etter samtykke fra overordnet departement. Inntekt fra gebyrer skal følge samme regler for resultatføring og måling som for salg av varer og tjenester som angitt nedenfor.

10. Resultat fra inntekt fra gebyr skal regnskapsføres som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) eller avregning bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte).

## Salgs- og leieinntekter

### *Salg av tjenester*

11. **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.**
12. **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
13. 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 utgiftsestimatene ved transaksjonen.
- Delbetalinger og forskudd mottatt fra kunder gjenspeiler ofte ikke tjenestene som er utført.
14. Når tjenesteleveransen 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.
15. **Inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning.** Dersom inntekter og kostnader

i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste.

16. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig.
17. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.

### ***Inntekt fra oppdrag***

18. Med inntekt fra oppdrag menes transaksjonsbaserte salgs- og leieinntekter som ikke faller inn under definisjonen av inntekt fra gebyrer.
19. 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 tjenesten er overført fra selger til kjøper (inntekt med direkte krav til motytelse).
20. Inntekter knyttet til aktiviteter som er finansiert ved tilskudd og overføringer og/eller bevilgning, defineres ikke som inntekt fra oppdrag.
21. Når virksomheten har inntekt fra oppdrag må tilhørende kostnader kunne dokumenteres. Kostnader knyttet til inntekt fra oppdrag må skilles fra kostnader knyttet til inntekt fra bevilgning og inntekt fra tilskudd og overføringer.
22. Nettobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som virksomhetskapskapital. Bruttobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) med mindre virksomheten har fullmakt til å tjene opp virksomhetskapskapital.

### ***Salg av varer***

23. **Inntekter fra varesalg skal som hovedregel resultatføres når varen er levert til kjøper.**
24. 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
25. 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
26. 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 salgsværdien av den enkelte leveranse i forhold til totalt estimert salgsværdi for alle leveransene (som for eksempel abonnementsavtaler).

### **Utleie**

27. **Leieinntekter opptjenes i takt med utleieavtalens løpetid uavhengig av om leien faktureres i samme periode som inntekten opptjenes, For nærmere omtale av periodisering av leieinntekter, se SRS 13 Leieavtaler.**

## **Andre driftsinntekter**

### **Salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler**

28. Inntekter fra salg av immaterielle eiendeler og varige driftsmidler skal resultatføres på transaksjonstidspunktet, det vil si når vilkårene i punkt 23, 24 og 25 er oppfylt.
29. 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. Ved avgang av anleggsmidler som er balanseført som gruppe er det ikke krav om å beregne gevinst/tap og korrigere bokført saldo for gruppen i balansen. Eventuell salgssum føres som driftsinntekt. Det vises til SRS 17 Anleggsmidler.

### **Royalties og lisensinntekter**

30. 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.

31. 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

32. Renteinntekter resultatføres når de er opptjent.
33. Gevinst ved salg av verdipapirer resultatføres på transaksjonstidspunktet, det vil si når gevinsten er realisert. Urealiserte gevinster skal ikke inntektsføres.
34. 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

35. **Inntekter skal måles til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.**
36. I de fleste tilfeller har vederlaget form av kontanter eller kontantekvivalenter, og inntektsbeløpet tilsvarer det beløpet som virksomheten mottar eller har krav på.
37. Når mottak 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

38. **Det skal gis følgende noteopplysninger:**
- a) **beskrivelse av hvilke regnskapsprinsipper virksomheten har benyttet ved resultatføring av transaksjonsbaserte 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**

- 39. Denne regnskapsstandarden gjelder for regnskapsår som starter 1. januar 2019 og senere.**

## Appendiks

Status:	Statlig regnskapsstandard
Forholdet til NRS:	Denne standarden bygger på veiledningsnotatet NRS (V) Regnskapsføring av inntekt og IAS 18 Driftsinntekter.
Forholdet til IPSAS:	Denne standarden dekker i hovedsak innholdet i IPSAS 9 Revenue from Exchange Transactions.
Spesielle forhold:	Standarden presiserer inntektsføring av inntekt fra gebyrer og inntekter fra oppdrag.

Etter opptjeningsprinsippet skal inntekt resultatføres når den er opptjent. 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. Ved bruk av fullføringsgrad som mål på opptjeningen resultatføres kontraktinntekten i den regnskapsperioden arbeidet er utført. Dette tidspunktet vil kunne være tidligere enn transaksjonstidspunktet/leveringstidspunktet.

## Endringer fra tidligere utgave

- Det er presisert i standarden at resultat fra inntekt fra gebyr skal regnskapsføres som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) eller avregning bevilgningsfinansiert virksomhet (nettobudsjetterte).
- Det er tatt inn i standarden at inntekter og kostnader knyttet til prosjekter der det føres prosjektregnskap skal regnskapsføres etter metode for løpende avregning. Dersom inntekter og kostnader i et prosjekt kan estimeres på en pålitelig måte kan prosjektregnskapet føres etter metode for løpende avregning med fortjeneste. Det skal gjøres en tapsvurdering av prosjektene ved hver regnskapsrapportering. Utgangspunktet er at vurderingsenheten er det enkelte prosjekt. Prosjekter som består av flere delprosjekter som utgjør en naturlig helhet, kan vurderes samlet regnskapsmessig. Det skal avsettes for forventet tap.
- Regler for regnskapsføring av inntekt fra oppdrag er utdypet.
  - Inntekter knyttet til aktiviteter som er finansiert ved tilskudd og/eller bevilgning defineres ikke som inntekt fra oppdrag.
  - Når virksomheten har inntekt fra oppdrag er det krav til å dokumentere tilhørende kostnader.
  - Nettobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som virksomhetskapskapital. Bruttobudsjetterte virksomheter skal regnskapsføre resultat fra inntekt fra oppdrag som avregning med statskassen (bruttobudsjetterte) med mindre virksomheten har fullmakt til å tjene opp virksomhetskapskapital.