

Inntektsføring under IFRS

En analyse av den foreslåtte standardens effekt på innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer.

Olav Tallakson Hoslemo

Veileder

Lars Atle Kjøde

Masteroppgaven er gjennomført som ledd i utdanningen ved Universitetet i Agder og er godkjent som del av denne utdanningen. Denne godkjenningen innebærer ikke at universitetet inntår for de metoder som er anvendt og de konklusjoner som er trukket.

Universitetet i Agder, 2012

Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap

Institutt for økonomi/Handelshøyskolen i Kristiansand

FORORD

Denne oppgaven representerer det avsluttende leddet i den 5 – årige siviløkonomutdannelsen ved Universitetet i Agder. Min fordypning under mastergraden har vært profilen økonomisk styring og prosjektledelse.

Jeg har i denne forbindelse valgt å fordype meg i temaet inntektsføring under IFRS i min masteroppgave. Fokuset for oppgaven har vært rettet mot behandlingen av kundelojalitetsprogrammer. Dette for å kunne arbeide nærmere med et tema som ikke har vært særlig belyst i min profil, men som samtidig spiller en viktig rolle i grunnlagsinformasjonen som vi i profilen tilegner oss kunnskap for å analysere. Utredningen av oppgaven har vært meget lærerik og har bidratt med verdifull innsikt gjennom den interessante prosessen det har vært.

I den anledning vil jeg rette en stor takk til min veileder Lars Atle Kjøde for verdifulle innspill og særdeles nyttig veiledning gjennom hele prosessen.

Kristiansand, 1. juni 2012

Olav Tallakson Hoslemo

ABSTRAKT

Denne masteroppgaven tar for seg inntektsføring etter de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS) med fokus rettet mot innregning av inntekt tilknyttet kundelojalitetsprogrammer og endringene den nye foreslåtte standarden for inntektsføring eventuelt vil medføre.

Etter introduksjon og avgrensning av problemstillingen, foretas en grundig gjennomgang av det konseptuelle rammeverket som legges til grunn ved utviklingen av de internasjonale regnskapsstandardene. Herunder belyses målsetningene med regnskapet, kvalitetskravene og definisjonene, samt det konseptuelle hierarkiet.

Deretter presenteres dagens internasjonale regler for inntektsføring i form av IAS 18, og videre fortolkningen tilknyttet kundelojalitetsprogrammer i form av IFRIC 13. Videre gjøres en gjennomgang av den foreslåtte standarden som hadde høringsfrist 13. mars 2012. Dette for å kunne foreta en grundig vurdering av eventuelle forandringer som den foreslåtte standarden vil kunne medføre. Avslutningsvis presenteres resultatorienteringen som vi kjenner til i den norske regnskapsverdenen.

Kapittel 7 tar for seg selve drøftelsen tilknyttet innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer. Her vurderes dagens regnskapsmessige tilnærming mot modellen som den foreslåtte standarden inneholder. Deretter vurderes praksis' syn på saken i form av en enkel belysning av et høringssvar fra amerikanske flyselskaper, og en artikkel fra to personer som jobber tett med regnskapsmessige spørsmål. Dette for å underbygge tolkningen av den foreslåtte standardens tilnærming til innregning av inntekt for kundelojalitetsprogrammer. Resultatet fra vurderingen oppsummeres, og det later til at den foreslåtte standarden, selv med sitt balanseorienterte utgangspunkt, ikke ser ut til å medføre endringer i dagens praksis med tanke på innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer.

FORKORTELSER

Forkortelser benyttet i oppgaven:

APB – Accounting Principle Boards

APP – Appendix

CF – Conceptual framework (IASBs konseptuelle rammeverk)

ED 1 – Exposure Draft ED 2010/6 Revenue from Contracts with Customers

ED 2 – Exposure Draft ED 2011/6 Revenue from Contracts with Customers

ED BC 2 –Basis for Conclusions Exposure Draft ED/2011/6

FASB – Financial Accounting Standards Board

GRS – God regnskapsskikk

IAS – International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standards Board

IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee (tidligere navn, benyttes som tittel med nummerering på tidligere presenterte fortolkninger)

IFRS IC – IFRS Interpretation Committee (Den nye tittelen på IFRIC)

IFRS – International Financial Reporting Standard

SIC - Standard Interpretation Committee

INNHold

Forord.....	I
Abstrakt.....	II
Forkortelser.....	III
1. Introduksjon.....	1
1.1. Bakgrunn.....	1
1.2. Oppgavens problemstilling og avgrensning.....	1
2. Metode.....	3
2.1 Kvalitativ metode.....	3
2.2 Litteratur og datainnsamling.....	3
2.3 Validitet.....	4
2.4 Reliabilitet.....	4
3. Regnskapsspråket IFRS.....	6
3.1. IASB.....	6
3.2. FASB.....	6
3.3. Arbeid mot konvergering.....	7
4. IASBs konseptuelle rammeverk.....	8
4.1. Oppbygning.....	8
4.2. Målsetninger.....	9
4.3. Kvalitetskravene.....	9
4.4. Definisjonene.....	15
4.5. Veiledningshierarkiet.....	17
5. Inntektsføring under IFRS.....	19
5.1. Innledning.....	19
5.2. Utvikling.....	19
5.3. IAS 18 – <i>Driftsinntekter</i>	20
5.3.1. Innledning.....	20
5.3.2. Virkeområde.....	21
5.3.3. Innregning av driftsinntekter.....	21
5.4. IFRIC 13.....	23
5.5. Den foreslåtte modellen for inntektsføring.....	24
5.5.1. Innledning.....	24
5.5.2. Virkeområde.....	25
5.5.3. En 5 – trinns modell for inntektsføring.....	26
6. Resultatorientering – en kort presentasjon.....	35
6.1. Resultatorienteringen.....	35
7. Analyse, vurdering og praksis.....	36

7.1. Innledning.....	36
7.2. Kundelojalitetsprogrammer	39
7.2.1. Kort beskrivelse.....	39
7.2.2. Lojalitetsprogrammer	39
7.2.3. SAS.....	40
7.2.3.1. EuroBonus	41
7.3. Regnskapsføring av kundelojalitetsprogrammer	43
7.3.1. Etter dagens modell – IFRIC 13.....	43
7.3.2. Etter den foreslåtte modellen	46
7.3.3. Ny og gammel tilnærming – en vurdering.....	52
7.3.4. Oppsummerende betraktninger	55
7.4. Praktikerers syn på saken.....	57
7.4.1. Oppsummerende betraktninger	59
8. Konklusjon	61
9. Kildeoversikt.....	63

FIGURREGISTER

Figur 1: Det konseptuelle rammeverket.....	8
Figur 2: Kvalitetskravene.....	15
Figur 3: Eksempel føring 1	43
Figur 4: Eksempel føring 2	44
Figur 5: Eksempel føring 3	49
Figur 6: Eksempel føring 4	49
Figur 7: Eksempel føring 5	50
Figur 8: Eksempel føring 6	50
Figur 9: Eksempel føring 7	51

1. INTRODUKSJON

1.1. BAKGRUNN

Inntektsføring er et sentralt tema i utarbeidelsen av regnskaper og har gjennom de siste 10 årene vært et område under utvikling internasjonalt. Allerede i 2002 besluttet IASB og FASB å inngå et samarbeidsprosjekt med formål å utvikle en ny standard for inntektsføring som skulle erstatte blant annet dagens IAS 18, IAS 11, samt en rekke fortolkninger på området. Dette for å oppnå et mer samstemt system for innregning av inntekt. Arbeidet har vært en tidkrevende prosess der flere alternativer har vært vurdert. Utgangspunktet for utviklingen har vært en balanseorientert tilnærming med grunnlag i definisjonene i det konseptuelle rammeverket. Dagens modell, presentert i hovedsak gjennom IAS 18, har en ryggrad basert på resultatorienteringen. Derav vil en konseptuelt kunne argumentere for at det andre høringsutkastet, som med all sannsynlighet vil fremstå som den nye standarden på feltet, vil representere et steg i riktig retning i utviklingen av det internasjonale regnskapspråket IFRS. Temaet for oppgaven er som sådan meget spennende og dagsaktuelt. Inntektsføring under IFRS er i tillegg et tema som ikke er blitt berørt gjennom undervisningen på masterprogrammet. Med hensyn på da jeg tar fatt på arbeidslivet i revisjons- og rådgivningsbransjen til høsten, så jeg stor nytte av lærdommen en masteroppgave om inntektsføring under de internasjonale regnskapsreglene ville bidra med. Dette i seg selv er en viktig del av bakgrunnen for valget av akkurat denne oppgaven.

1.2. OPPGAVENS PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNING

I denne oppgaven ses det nærmere på innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer med fokus på hvilken effekt den foreslåtte standarden for inntektsføring vil få for regnskapsføringen. Oppgaven tar utgangspunkt i dagens modell etter den resultatorienterte standarden IAS 18 i sammenheng med fortolkningen IFRIC 13.

Regnskapsføringen illustreres med enkle eksempler for å vise hvordan dagens praksis gjøres. Deretter vurderes innregningen av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer opp mot den foreslåtte 5-steps modellen, presentert i det andre høringsutkastet fra IASB/FASB, her også illustrert med enkle eksempler. Videre belyses valgt tilnærming til den foreslåtte standarden med uttalelser fra aktuelle kilder. Oppgaven inneholder derfor en diskusjon rundt praksis slik den fremstår i dag, med hensyn på et resultatorientert grunnlag og videre utviklingen mot en balanseorientert modell i form av den foreslåtte standarden. Presentert teori rundt dagens system og den foreslåtte metoden kombinert med drøftelsen rundt temaet, skal bidra til å svare på følgende spørsmål som representerer oppgavens problemstilling:

«Vil den foreslåtte standarden for innregning av inntekt medføre endringer i regnskapsføringen av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer?»

2. METODE

I dette kapitlet vil det foretas en gjennomgang av metoden som er valgt i tilnærmingen til problemstillingen i oppgaven.

2.1 KVALITATIV METODE

Det er benyttet kvalitativ metode i arbeidet med temaet som oppgaven omhandler. Kvalitativ metode er et forskingsdesign som gir grunnlag for nærmere teoretisk dybdeundersøkelse av et gitt tema, og muligheter for helhetlig forståelse av en gitt situasjon (Jacobsen 2005). Typiske eksempler på tilegning av kunnskap gjennom forskningen er ulike intervju typer og casestudier.

Videre har det som ledd i den kvalitative analysen, blitt benyttet en deduktiv tilnærming. Den deduktive strategien, som også kan tituleres «fra teori til empiri», baserer seg på at forskeren gjør seg opp forventinger om hvordan virkeligheten ser ut, for så å undersøke om forventingene stemmer overens med virkeligheten. Kritikken av denne type tilnærming er blant annet at et slikt opplegg kan bære preg av selvoppfyllende profetier, siden en gjerne bare ender opp med å finne de en leter etter (Jacobsen 2005).

2.2 LITTERATUR OG DATAINNSAMLING

Denne oppgaven bygger i all hovedsak på sekundærdata. Sekundærdata kan klassifiseres som data allerede samlet inn av andre. Ved bruk av slik data benytter en seg gjerne av arbeid andre har lagt ned og en fokuserer på tekster/artikler og tolkningen av disse. En kritisk holdning til kilden er derfor viktig med tanke på innholdet i dataene som samles inn (Jacobsen 2005). Fordelen er likevel at arbeidet med innsamling av data ikke er like tidkrevende. Teoridelen i oppgaven baserer seg på fagbøker, samt artikler om emnet.

Analysen og drøftelsen er videre formet rundt presentasjonen av teorien med utgangspunkt i SAS' kundelojalitetsprogram, dette for å belyse den foreslåtte standardens effekt på inntektsføringen av programmene.

2.3 VALIDITET

Validitet dreier seg om hvor vidt resultatene vurderes gyldige. Gyldighet knytter seg til i hvilken grad en har målt det en ønsket å måle, og hvor vidt en kan trekke slutninger av resultatet en har satt seg som formål å måle. Ved vurdering av validitet skiller en mellom intern og ekstern validitet. Intern validitet går på om en har beskrevet et fenomen på riktig måte, mens ekstern validitet knytter seg til i hvilken grad funnene kan generaliseres. Oppgaven tar utgangspunkt i den nåværende metoden for innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer, deretter vurderes løsningen mot retningslinjene presentert i den foreslåtte standarden for innregning av inntekt. Løsningen etter den nye modellen harmonerer blant annet med uttalelser fra fagfolk, noe som bidrar til høyere intern validitet. Vedrørende ekstern validitet tar oppgaven utgangspunkt i et bedriftsspesifikt kundelojalitetsprogram, noe som kan svekke mulighetene for generalisering og derav den eksterne validiteten. Dog er eventuelle forskjeller uvesentlige i sammenheng med innregning av inntekt fra lojalitetsprogrammene, og resultatene vil derav lettere la seg generalisere, noe som bidrar til høyere ekstern validitet. Totalt sett innehar oppgaven høy validitet ettersom resultatet forventes å være gjeldende for bedrifter som benytter seg av kundelojalitetsprogrammer.

2.4 RELIABILITET

Reliabilitet knytter seg til vurdering av dataenes pålitelighet. Pålitelighet relateres til hvor vidt dataene er i overensstemmelse med de faktiske forhold. Eksempelet i oppgaven tar utgangspunkt i allerede etablert praksis, for så å undersøke om den foreslåtte metoden for innregning av inntekt vil endre denne praksisen. Eksemplene i seg selv er fiktive, men

baserer seg på gjeldende praksis og er i den grad i overensstemmelse med de faktiske forhold som utgangspunkt. Tilnærmingen er dog noe forenklet gjennom enkelte forutsetninger, som kan bidra til redusert pålitelighet, men samtidig vil disse bidra til å gi et tydeligere bilde av sakens kjerne, noe som medfører positiv effekt på reliabiliteten og dermed totalt sett styrker denne.

3. REGNSKAPSSPRÅKET IFRS

Fra og med 2005 ble alle børsnoterte selskaper hjemmehørende i land underlagt EU-medlemskap eller EØS-avtalen, pålagt å utarbeide konsernregnskap etter det internasjonale regnskapsspråket International Financial Reporting Standards (IFRS). I kraft av det norske EØS-medlemskapet fikk dette pålegget følgelig innvirkning på norske selskaper notert på Oslo Børs.

3.1. IASB

Regnskapsspråket (IFRS) bygger på et konseptuelt rammeverk som standarder og fortolkninger utledes av. Det er den frittstående, selvfinansierte organisasjonen International Accounting Standards Board (IASB) som står for utviklingen og vedlikeholdet av regnskapsstandardene benevnt IFRS. Frem til 2001 ble standardene utarbeidet av International Accounting Standards Committee (IASC), disse standardene går under tittelen International Accounting Standards (IAS). Standardene utarbeidet av IASC ble adoptert av IASB, pr dags dato består derfor det internasjonale regnskapsspråket av standarder fastsatt av både IASB og IASC.

Fortolkningene tilknyttet de internasjonale regnskapsstandardene utarbeides av IFRS Interpretation Committee (IFRS IC), som rent organisasjonsmessig er frittstående fra IASB. Fortolkningene fungerer som mer dyptgående rettesnorer innenfor enkelttemaer, og skal bidra til en fast og ensartet regnskapsutvikling. I likhet med standardene har det også med fortolkningene forkommet endringer på produsentfronten. Tidligere var det Standard Interpretation Committee (SIC) som stod for arbeidet tilknyttet fortolkningene, da med titlene SIC. Disse er adoptert av IFRS IC, noe som betyr at dagens mengde fortolkninger består av både IFRIC-er og SIC-er.

3.2. FASB

Financial Accounting Standards Board (FASB) representerer den amerikanske versjonen av Norsk Regnskapsstiftelse. Organisasjonen ble stiftet i 1973, drives privat og arbeider med utviklingen av United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). FASB overtok ansvaret etter Accounting Principles Board (APB) og tok tidlig initiativ

til en brukerorientert modell med utgangspunkt i objektive balanseorienterte definisjoner forankret i et konseptuelt rammeverk.

3.3. ARBEID MOT KONVERGERING

FASB og IASB besluttet i 2004 å inngå et samarbeidsprosjekt med tanke på å videreutvikle rammeverkene, samt konvergering. Prosjektet består i utgangspunktet av 8 faser (A – H) der fase èn, «*Objective and qualitative characteristics*», ble presentert 28. september 2010. Tidspunkt for ferdigstilling av hele prosjektet er foreløpig ikke fastsatt (IASB 2012).

4. IASBS KONSEPTUELLE RAMMEVERK

IASBs konseptuelle rammeverk baserer seg på en normativ tilnærming, der det konseptuelle rammeverket fremstår lik en referanseramme som beskriver hvordan regnskapet bør utformes. I lys av brukernes informasjonsbehov, samt kvalitetskravene og definisjonene, dannes det en plattform for utvikling av anbefalte regnskapsmessige løsninger (Kvifte and Johnsen 2008).

IASBs konseptuelle rammeverk baserer seg på en balanseorientert tilnærming. Primærfokuset er rettet mot endringer i eiendeler og gjeld, resultatposter som inntekter og kostnader fremkommer residualt som følge av endring i balansepostene. Den følgende gjennomgangen vil fokusere på målsetningene, kvalitetskravene samt definisjonen i tillegg til en presentasjon av kildehierarkiet.

4.1. OPPBYGNING

Det konseptuelle rammeverkets består av 5 nivåer og innehar en hierarkisk struktur. Rammeverkets oppbygning belyst ved hjelp av en pyramidemodell:



FIGUR 1: DET KONSEPTUELLE RAMMEVERKET

4.2. MÅLSETNINGER

Det konseptuelle rammeverket bygger som utgangspunkt på gitte målsetninger/formål en ønsker å oppfylle ved utarbeidelsen av regnskapet. I IASBs reviderte rammeverk, som ble presentert høsten 2010 (IASB 2010), fremkommer det at målsetningen er *“to provide financial information about the reporting entity that is useful to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity”*, jf. CF OB2. Fritt oversatt er målsettingen med regnskapet at det skal presentere beslutningsnyttig finansiell informasjon til nåværende og potensielle investorer, långivere, samt andre kreditorer om det rapporterende selskapet. Nåværende og potensielle investorer, långivere, samt andre kreditorer, anses derav å være primærbrukerne av regnskapsinformasjon i henhold til IASBs rammeverk.

Målsettingen bygger på presentasjon av informasjon som har som formål å gi veiledning og input ved vurderinger av *beslutninger* som omfatter det rapporterende selskapet, samt *kontroll* av den aktuelle bedriften. Investorer vil ha ekstra interesse av informasjonen der en eksempelvis vurderer om en skal investere i selskapet eller ei, det samme gjelder for en kreditor som analyserer selskapet i forkant av eventuell utstedelse av lån (beslutningsformålet, jf. CF OB3). Nåværende aksjonærer vil ha interesse av informasjonen ved vurdering av ledelsens prestasjoner og kontroll av ledelsen som sådan (kontrollformålet, jf. CF OB4). Målsetningen med sine implisitte formål er lagt til grunn ved den videre utledningen av kvalitetskravene.

4.3. KVALITETSKRAVENE

Kvalitetskravene har vært gjenstand for revisjon gjennom FASB og IASBs konvergeringsprosjekt, noe som resulterte i et nytt og oppdatert kapittel i det konseptuelle rammeverket med tittelen: « *QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF USEFUL FINANCIAL INFORMATION* ». Denne revisjonen var en del av fase A i samarbeidsprosjektet som ble ferdigstilt i september 2010 (IASB 2012).

Som belyst i avsnittet ovenfor, som omhandlet målsetningene i rammeverket, bygger IASBs konseptuelle rammeverk på gitte målsetninger for regnskapet, der hovedformålet er å gi regnskapsbrukeren beslutningsnyttig informasjon. For at regnskapsinformasjonen skal være beslutningsnyttig må den oppfylle gitte kvalitetskrav («qualitative characteristics», jf. CF QC1).

Kvalitetskravene deles videre inn i 2 grupperinger i form av de som anses som de primære kvalitetskravene («fundamental qualitative characteristics», jf. CF QC5), og de som fungerer som forsterkende kvalitative egenskaper («enhancing qualitative characteristics», jf. CF QC19). I tillegg til denne oppdelingen, skal en ved vurdering av kvalitetskravene hensynta de underliggende forutsetningene som IASB legger til grunn i sitt rammeverk, jf. IAS 1.25-28, CF 4.1. Disse vil ikke belyses nærmere annet enn at de underliggende forutsetningene representerer premisser som kvalitetskravene skal forstås innenfor (Gjesdal, Kvaal et al. 2006). Disse premissene dreier seg om periodiseringsprinsippet, jf. IAS 1.27-28, samt fortsatt drift-forutsetningen, jf. IAS 1.25-26. Periodiseringsprinsippet er presisert ved *at transaksjoner og hendelser skal regnskapsføres i perioden det skjer, og at effekten av denne hendelsen skal henføres til aktuell periode de vedrører*. Fortsatt drift-forutsetningen knytter seg til forutsetningen om *at virksomheten vil fortsette i uoverskuelig fremtid så fremt ikke foretaket har intensjoner om eller blir tvunget til å avvikle eller betydelig nedskalere virksomheten* (Gjesdal, Kvaal et al. 2006).

4.3.1. PRIMÆRE KVALITETSKRAV

«*Relevance*» og «*faithful representation*» representerer de primære kvalitetskravene i det konseptuelle rammeverket, jf. CF QC5. «*Relevance*» dreier seg selvsagt om *relevans*, «*faithful representation*» er derimot ikke like gitt i vurderingen av en passende norsk benevnelse. «*Faithful representation*» erstatter *pålitelighet* i det nye kapittelet om kvalitetskravene i det konseptuelle rammeverket. I sin artikkel om blant annet endringene i rammeverket, som følge av ferdigstilling av fase A i samarbeidsprosjektet mellom FASB og IASB, har Torkild Haugnes og Erik Mamelund oversatt «*faithful representation*» med *validitet* (Mamelund and Haugnes 2010). Det samme har Steinar Sars Kvifte og Atle Johnsen gjort ved presentasjon av *validitet* som en del av det tidligere *pålitelighetskravet* (Kvifte and Johnsen

2008). Derav vil den oversettelsen bli benyttet ved videre belysning av de primære kvalitetskravene.

RELEVANS

Det konseptuelle rammeverket definerer relevant finansiell informasjon som *informasjon som er kapabel til å skape endring i brukers avgjørelser*, jf. CF QC6. Litt mindre direkte oversatt kan en definere relevant informasjon som informasjon som har betydning for beslutningstakeren i en bestemt situasjon (Kvifte and Johnsen 2008).

Regnskapsinformasjonen er relevant hvis den innehar prediksjonsverdi, tilbakemeldingsverdi eller begge, jf. CF QC7. Underliggende kravet relevans fremkommer det også et krav til "*materiality*» som kan oversettes med *vesentlighet*, jf. CF QC11. Informasjon anses vesentlig hvis den fører til at en bruker endrer sin beslutning som følge av at informasjonen inkluderes/holdes utenfor regnskapet. Vesentlighetskravet gjenspeiler målsetningen med regnskapet ved at det skal presentere beslutningsnyttig informasjon for brukeren.

VALIDITET

Validitet kan forklares med utgangspunkt i samfunnsvitenskapelig teori, der validitet innebærer at informasjonen måler det den gir seg ut for å måle (Ringdal 2001). Det konseptuelle rammeverket omtaler i tillegg tre kriterier som må være oppfylt for at finansiell informasjon skal kunne anses valid, jf. CF QC12. Dette dreier seg om *fullstendighet* (complete), *nøytralitet* (neutral) og *uten vesentlige feil* (free from error). Disse underliggende kvalitetene skal maksimeres i den grad det er oppnåelig, men perfektjon er i denne sammenheng ansett som en særs sjelden begivenhet/umulig.

Fullstendighet innebærer at all informasjon, som er nødvendig for at bruker skal kunne forstå de økonomiske realiteter ved hendelser og transaksjoner, er gjort tilgjengelig i regnskapet. Dette kravet inkluderer alle nødvendige forklaringer og beskrivelser, jf. CF QC13.

Nøytralitet er i henhold til det konseptuelle rammeverket beskrevet som informasjon uten skjevheter hverken i utvalget eller i presentasjonen av regnskapet. En nøytral fremstilling er ikke på noen måte bevisst vektet, nedtonet eller understreket for å øke sannsynligheten for ønsket respons hos brukerne av regnskapet. Med andre ord skal ikke informasjonen manipulere eller villedde regnskapsbrukeren. Samtidig er det viktig å påpeke at kravet til nøytralitet ikke skal forhindre informasjonen i å være egnet til å påvirke regnskapsbrukerens beslutninger, jf. CF QC14.

Uten feil knytter seg i denne sammenheng til at det ikke foreligger feil eller mangler i hverken beskrivelsen eller prosessen ved utarbeidelse. Dog betyr det heller ikke at informasjonen som sådan nødvendigvis er helt presis, jf. CF QC15. Et eksempel kan dreie seg om anslag på uobserverbar pris, der prisen isolert sett er vanskelig å fastsette riktig, men tilnærmingen til prisingen anses korrekt med sine nødvendige forutsetninger og valg.

4.3.2. FORSTERKENDE KVALITATIVE EGENSKAPER

De forsterkende kvalitative egenskapene består av *sammenlignbarhet* (comparability), *verifiserbarhet* (verifiability), *aktualitet* (timeliness) og *forståelighet* (understandability). Disse skal bidra til å forsterke kvaliteten av den finansielle informasjonen, som **allerede** er funnet relevant og valid i henhold til de primære kvalitetskravene, jf. CF QC19. De forsterkende kvalitative egenskapene bør maksimeres i den grad det er mulig, jf. CF QC33.

SAMMENLIGNBARHET

Den forsterkende egenskapen sammenlignbarhet knytter seg til kvaliteten av regnskapsinformasjonen ved sammenligning over flere perioder og med andre bedrifter, jf. CF QC20. Egenskapen sammenlignbarhet skal bidra til at brukere av regnskapet skal kunne identifisere og forstå likheter og forskjeller mellom økonomiske fenomener, jf. CF QC21. Som bidrag til å oppnå sammenlignbarhet har rammeverket et krav til konsistens (consistency)

ved bruk av metoder/regnskapsmessig tilnærming for like økonomiske fenomener. Dette kan dreie seg om konsistens over flere tidsperioder for en bedrift, eller på tvers av rapporterende bedrifter i samme periode, jf. CF QC22.

VERIFISERBARHET

Verifiserbarhet bidrar til å forsikre brukere om at den finansielle informasjonen, som er presentert i regnskapene, faktisk representerer det den skal representere. Dette innebærer blant annet at anvendt målemetode er benyttet på riktig måte, jf. CF QC27, og at kunnskapsrike, uavhengige aktører kan oppnå konsensus, men ikke nødvendigvis fullstendig enighet, om at informasjonen presentert er valid, jf. CF QC26.

AKTUALITET

Aktualitet dreier seg i denne sammenheng om at informasjonen må være tilgjengelig for beslutningstakeren når den kan påvirke aktuelle økonomiske beslutninger. Generelt sett vil informasjonen bli mindre verdifull etter hvert som den blir eldre, men samtidig skal det påpekes at enkelte typer informasjon kan være like aktuell, selv etter lengre tid, siden den kan være en bidragsyter i vurdering/identifisering av trender, jf. CF QC29.

FORSTÅELIGHET

Kravet forståelighet innebærer at informasjonen i regnskapet skal være forståelig for brukeren. Klar og konsis klassifisering, karakterisering, samt presentasjon av finansiell informasjon bidrar til å gjøre informasjonen forståelig, jf. CF QC30. Regnskapene utarbeides i lys av at brukeren innehar et rimelig kunnskapsnivå vedrørende regnskapsavleggelse og økonomiske aktiviteter, samt at brukeren setter seg nøye inn i informasjonen, jf. CF QC32. Dette kan føre til at noe informasjon fremstår som kompleks og uforståelig for enkelte grupper, men samtidig er det viktig at denne fremkommer som følge av at regnskapet kunne

anses som ufullstendig og derav misledende for kunnskapsrike brukere hvis den ikke var inkludert, jf. CF QC31. Er derimot informasjonen presentert så kompleks at den ikke er tilgjengelig for selv kunnskapsrike brukere anses det som et brudd med formålet i form av at regnskapet skal bidra med beslutningsnyttig informasjon.

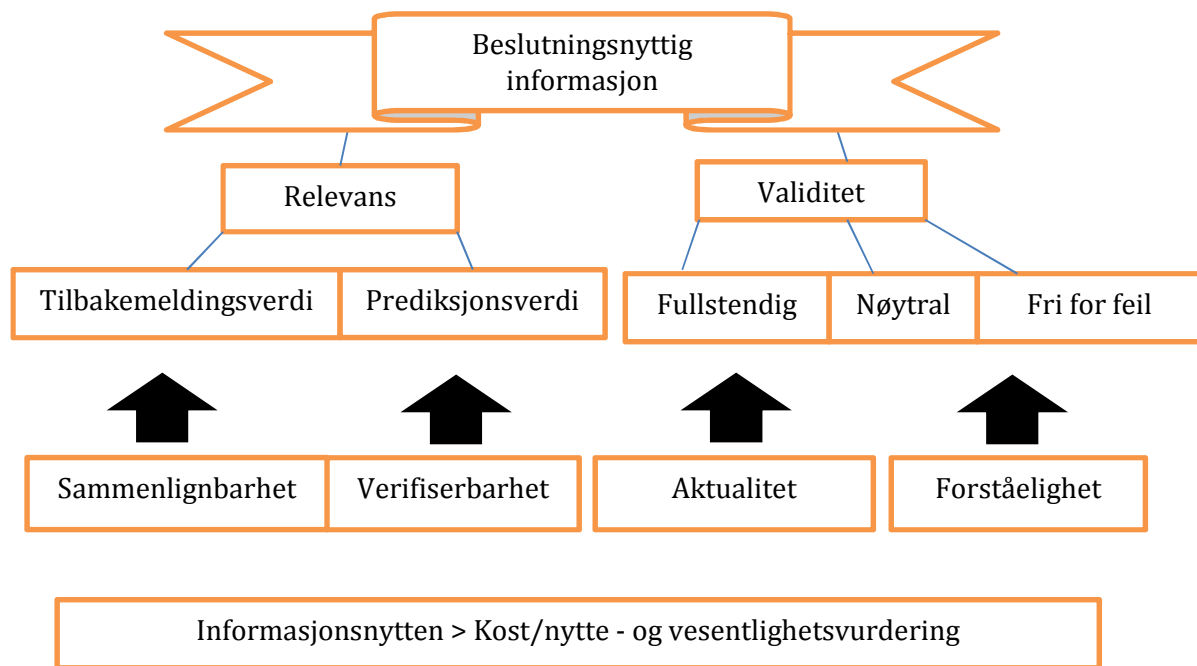
4.3.3. BEGRENSNINGER I KVALITETSKRAVENE

Et viktig moment i vurderingen ved oppfyllelse av kvalitetskravene er outputen av arbeidet som legges ned for å oppnå finansiell informasjon av høy kvalitet. Her må det legges til grunn en kost-nytte vurdering. Hvis kostnaden ved å fremstille informasjonen er høyere enn nytten av å ha den tilgjengelig i den grad den er presentert, skal det inkluderes i vurderingen om hvor vidt arbeidet med å presentere aktuell informasjon anses forsvarlig, jf. CF QC38. Dette vil selvsagt være en vurdering som må gjøres i lys av brukernes informasjonsbehov. En fin huskeregel i den sammenheng kan være at bare informasjon som ikke kan unnlates eller feilrapporteres uten at beslutningsutfallet påvirkes, er beslutningsnyttig (Kvifte and Johnsen 2008).

En annen vurdering som må tas ved presentasjon av finansiell informasjon, er spørsmålet rundt hva som anses som vesentlig og derav også uvesentlig. Vesentlighetsvurderingen knytter seg til hva som anses å ha påvirkningskraft på en beslutning. Grunnlaget for slik en påvirkning kan være både postens størrelse og art. I henhold til IAS 1.31 presiseres det på generelt grunnlag at videreformidling av finansiell informasjon, i henhold til krav etter IFRS, kan unnlates når virkningen ikke anses vesentlig.

4.3.4. OPPSUMMERENDE MODELL

En oppsummerende modell som belyser sammenhengene mellom de primære kvalitetskravene, de forsterkende kvalitative egenskapene, samt begrensningene som drøftet i avsnittene over:



FIGUR 2: KVALITETSKRAVENE

4.4. DEFINISJONENE

Både målsetningene og kvalitetskravene har vært gjenstand for revidering de siste årene gjennom rammeverkprosjektet mellom FASB og IASB. Kapitlene i rammeverket som omhandler de aktuelle temaene: «*CHAPTER 1: THE OBJECTIVE OF GENERAL PURPOSE FINANCIAL REPORTING*» samt “*CHAPTER 3: QUALITATIVE CHARACTERISTICS OF USEFUL FINANCIAL INFORMATION*” (IASB 2010) er resultat av prosjektet.

Definisjonene derimot har ikke ennå vært gjenstand for revisjon, og rammeverket består derav, slik det pr dags dato er presentert, med definisjoner fra det opprinnelige rammeverket publisert i 1989.

For at regnskapsføring skal forekomme foreligger det 3 kriterier i det konseptuelle rammeverket som må være oppfylt, jf. CF 4.38:

1. **Posten må tilfredsstille definisjonen.**
2. Det må knytte seg sannsynlige økonomiske fordeler eller oppofrelser til posten.

3. Verdien av posten må kunne måles pålitelig.

Definisjonene har således en sentral rolle i avgjørelsen om en post skal føres i regnskapet. I et balanseorientert system som IASBs konseptuelle rammeverk, vil en derav ikke gi særlig spillerom til de resultatorienterte periodiseringsprinsippene siden definisjonene vil overstyre i de tilfellene en eventuell konflikt skulle oppstå, jf. IAS 1.28. Rollen til periodiseringsprinsippene er likevel ikke helt utvannet, IASB har vist til at periodiseringsprinsippene kan være nyttige som veiledning i anvendelse av regnskapsføringskriteriene (Gjesdal, Kvaal et al. 2006).

Definisjonene presentert i det konseptuelle rammeverket er som følger:

- Eiendel - *En sannsynlig fremtidig økonomisk fordel som er anskaffet eller kontrollert av foretaket som et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse. (An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity (CF 4.4a)).*
- Gjeld - *En sannsynlig fremtidig oppofrelse av økonomisk fordel som oppstår fra en eksisterende forpliktelse for foretaket til å overføre eller å yte tjenester til andre i fremtiden som resultat av tidligere transaksjon eller hendelse. (A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits (CF 4.4b)).*
- Egenkapital – *Netto eiendeler etter fradrag for gjeld. (Equity is the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities (CF 4.4c)).*

Tilnærmingen ved bruk av definisjonen har i noen tilfeller vist seg å være problematisk i lys av at enkelte poster ikke oppfyller definisjonene for regnskapsføring. En av problemstillingene er blant annet noe av opphavet til denne oppgaven. Dette vil belyses nærmere ved drøftelse senere i oppgaven.

4.5. VEILEDNINGSHIERARKIET

Avslutningsvis vil nå veiledningshierarkiet i IASBs rammeverk kort presenteres. Dette for å belyse hvordan en griper fatt ved utledning av regnskapsmessige løsninger med tanke på hva slags rekkefølge en benytter ved tilnærming til de ulike kildene som eksisterer. Kildene i denne sammenheng dreier seg om de ulike standardene og fortolkningene som eksisterer, samt rammeverket isolert sett og andre lignende fagorganers publikasjoner. Utgangspunktet for rekkefølgen finner en i følge IAS 1.17a i IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil*. Men samtidig er det et sentralt punkt i IAS 1 *Presentasjon av finansregnskap* som er viktig for helheten i seg selv i form av «dekkende fremstilling», jf. IAS 1.15. Dog skal det påpekes at den primære kilden til utledning av regnskapsmessige løsninger er standarder og fortolkninger, og det er kun i særdeles sjeldne tilfeller at «dekkende fremstilling» får overstyrende effekt. (Kvifte and Johnsen 2008). Veiledningshierarkiet rangert:

1. Dekkende fremstilling (IAS 1.15).
2. Standarder og tolkninger (IAS 8.7-9).
3. Relevant og pålitelig beslutningsnyttig informasjon (IAS 8.10).
 - a) Standarder og tolkninger som omhandler lignende problemstillinger (IAS 8.11a).
 - b) Kriterier for regnskapsføring i rammeverket (IAS 8.11b).
 - c) Andre standardsetteres anbefalinger, annen regnskapslitteratur og bransjepraksis (IAS 8.12).

Som nevnt ovenfor er *dekkende fremstilling* et sentralt punkt i vurderingsprosessen, men samtidig må ikke dette tillegges for mye makt siden det i dette lys vil kunne ende opp med å overstyre samtlige standarder og fortolkninger som ikke oppfyller kravet til *dekkende fremstilling*. *Dekkende fremstilling* er ikke nærmere forklart annet enn at det i IAS 1.15 fremkommer at anvendelse av kriteriene for regnskapsføring og måling er en forutsetning for *dekkende fremstilling* i regnskapet. Et av kriteriene for regnskapsføring er, som tidligere belyst, at aktuell definisjon er oppfylt, om det være seg eiendel eller gjeld. I lys av den vurdering vil en som en reaksjon måtte overstyre alle standarder og fortolkninger som ikke

oppfyller kriteriene for regnskapsføring. Dette er selvsagt en tilnærming som ikke kan tillegges mye vekt siden det blant annet ville gjort standarden IAS 12 *Utsatt resultatskatt* verdiløs, siden verken utsatt skatteforpliktelse eller utsatt skattefordel tilfredsstillende de balanseorienterte definisjonene (Kvifte and Johnsen 2008). I utgangspunktet fremkommer ikke vurderingen av kriteriene for regnskapsføring før i punkt 2 b i veiledningshierarkiet. Derav har IASB «reddet seg inn» ved eventuelle motsetninger mellom «teori og praksis» i form av at gjeldende standarder og fortolkninger skal anvendes før en vurderer regnskapsløsningen opp mot de grunnleggende regnskapskriteriene med de balanseorienterte definisjonene. Det er en interessant diskusjon som skal belyses mer ved senere drøftelse. Rammeverket later ikke til å være helt enig med seg selv i visse tilfeller ved utledning av regnskapsløsninger, og det kan føre til alternative tilnærminger.

5. INNTEKTSFØRING UNDER IFRS

5.1. INNLEDNING

Den balanseorienterte tilnærmingen som IFRS bygger på gjennom IASBs konseptuelle rammeverk, har vist seg å kunne by på problemer, når tilnærmingen til inntektsføring av blant annet uopptjent inntekt skal vurderes. Dette grunnet det potensielle bruddet med gjeldsdefinisjonen (Kvifte and Johnsen 2008) som legges til grunn i IFRS, og som får en overstyrende effekt ovenfor regnskapsføringen. «Løsningen» har vært å benytte seg av resultatorientert tilnærming i utvikling av blant annet standarden IAS 18 *Driftsinntekter*, samt underliggende utdypninger som eksempelvis IFRIC 13 *Kundelojalitetsprogrammer*. Dette har medført at en har tilrettelagt i større grad for periodisering av inntekter som vi kjenner til gjennom prinsippene i regnskapsloven, herunder sammenstillingsprinsippet og opptjeningsprinsippet.

5.2. UTVIKLING

Allerede i 2002 gikk IASB og FASB sammen om et felles inntektsføringsprosjekt der målet var en ny standard om inntektsføring som kunne erstatte IAS 18 og IAS 11 i IFRS-en, samt et mangfold av amerikanske uttalelser om emnet. Frem til 2005 var fokuset rettet mot å utvikle en balanseorientert modell der verdisvingningene på leveranseforpliktelser i kundekontrakter ble reflektert. Dette valgte en å gå bort i fra i 2008, balanseorienteringen ble som utgangspunkt beholdt, med en valgte i stedet og satse videre på en modell bestående av måling av avtalt vederlag (transaksjonsverdien). Dette valget innebar en videreføring av allerede eksisterende praksis. Det foreløpige resultatet av samarbeidet mellom de to standardsettende organene ble presentert i diskusjonsnotatet *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*, desember 2008. Diskusjonsnotatet gjennomgikk en høringsrunde der responsen var stor og det kom tydelig frem at temaet i sin natur er kontroversielt (Kvifte 2010). Utkastet til den nye standarden,

Revenue from *Contracts with Customers*, ble sendt ut på høring i juni 2010.

Tilbakemeldingene ved høringsrunden var, som ved diskusjonsnotatet, massive, og det ble som følge av denne responsen foretatt en revisjon av utkastet. IASB og FASB valgte i lys av temaets viktighet, og for at så mange interessenter som mulig skulle få anledning til å uttale seg, å sende det reviderte utkastet ut på en ny høringsrunde 6. november 2011 med endelig høringsfrist 13. mars 2012. Følges tidsplanen slik den foreløpig er satt av IASB, vil den endelige standarden være klar i løpet av 2012 (IASB 2012).

5.3. IAS 18 – DRIFTSINNTEKTER

5.3.1. INNLEDNING

IAS 18 *Driftsinntekter* ble publisert av IASB i 1993. Standarden har ikke vært revidert på mange år og blir derav også kritisert for å være umoderne og noe i utakt med IFRS for øvrig (Ler 2008). Balanseorienteringen skal legges til grunn ved utarbeidelsen av IFRS i henhold til det konseptuelle rammeverket, således kan det også virke som at IAS 18 ved første øyekast er i henhold til definisjonen av driftsinntekt i IAS 18.7.

Driftsinntekt: "Bruttotilgang av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i løpet av regnskapsperioden som følge av foretakets ordinære virksomhet når denne fører til økt egenkapital, bortsett fra økninger som gjelder innskudd fra eierne"

Driftsinntektsdefinisjonen er nært knyttet til definisjonen av en eiendel jf. CF 4.4a og sammenfallende med definisjonen av inntekt jf. CF 4.25a i IASBs konseptuelle rammeverk, men standarden er i all hovedsak transaksjonsbasert (Gjesdal, Kvaal et al. 2006) med en underliggende resultatorientert tilnærming til inntektsføring i form av at fokuset er rettet mot mest mulig korrekt måling av resultatpostene inntekt og kostnad. Dette bærer blant annet kriteriene for innregning av inntekt i IAS 18 preg av. Dog skal det bemerkes at transaksjonsbasering ikke er ensbetydende med resultatorientering. Vurdering av omløpsaksjer under norsk god regnskapsskikk er et eksempel på at verdimåling tillates under resultatorienterte regimer. IAS 18s tilnærming til inntektsføring er i utgangspunktet et viktig moment til ettertanke i lys av at inntektsføring er å regne for å være en

nøkkelpromblemstilling i regnskapssammenheng (Gjesdal, Kvaal et al. 2006).

Resultatorienteringen i IAS 18 er blant problemstillingene som IASB og FASB legger til grunn ved utviklingen av den nye standarden for inntektsføring.

5.3.2. VIRKEOMRÅDE

Standardens virkeområde er definert i IAS 18.1, der det fremkommer at standarden skal benyttes ved regnskapsføring av driftsinntekter som oppstår av følgende transaksjoner og hendelser:

- a) varesalg,
- b) tjenesteyting, og
- c) andres bruk av foretakets eiendeler som gir renteinntekt, royalties og utbytte.

I IAS 18.6 er det vist til hvilke driftsinntekter som ikke reguleres av IAS 18, men som dekkes inn av andre standarder som mer detaljregulerer aktuelle problemstillinger. Dette dreier seg om inntekter tilknyttet IAS 11 *Anleggskontrakter*, IAS 17 *Leieavtaler*, IAS 41 *Landbruk*, enkelte problemstillinger i IAS 28 *Innvesteringer i tilknyttede selskaper*, IFRS 4 *Forsikringskontrakter*, IFRS 9 *Finansielle instrumenter*, samt inntekter fra verdiendringer på eiendeler.

5.3.3. INNREGNING AV DRIFTSINNTEKTER

Driftsinntekter skal i henhold til IAS 18.9 «*måles til den virkelige verdien av det vederlaget som virksomheten mottar eller har til gode*». Virkelig verdi vil normalt tilsvare det beløpet foretaket skal motta i kontanter eller kontantekvivalenter, men vil i noen tilfeller kunne være lavere, eksempelvis ved neddiskontering av fremtidig innbetaling, jf. IAS 18.11.

Problemstillingen, som vurderingen rundt inntekt videre bærer med seg, er å fastslå når innregningen av inntekten faktisk skal forekomme. Som nevnt over, regulerer IAS 18 driftsinntekter tilknyttet varesalg, tjenesteyting, samt andres bruk av foretakets eiendeler som gir renteinntekt, royalties og utbytte, jf. IAS 18.1. Reguleringen av innregning er noe forskjellig for de 3 hovedkategoriene som generer driftsinntekter. Sentrale poenger er,

uavhengig av type transaksjon, at driftsinntekter kun skal innregnes i de tilfeller hvor det er sannsynlig at det vil tilflyte virksomheten økonomiske fordeler. I tillegg skal inntekten kunne måles på en pålitelig måte.

Inntektsføringskriteriene i IAS 18 skal som utgangspunkt benyttes på hver enkelt transaksjon. I noen tilfeller kan det dog være nødvendig å dele en transaksjon opp i mindre elementer, og benytte inntektsføringskriteriene på hvert enkelt element, jf. IAS 18.13. Dette dreier seg om tilfeller, eksempelvis ved et vareslag, der vederlaget ved varesalget også inkluderer et identifiserbart beløp som knytter seg til etterfølgende tjenester. Eksempler på dette kan være salg av ny bil med servicer inkludert, eller flyreiser som inkluderer bonuspoeng som etter et vist antall kan benyttes til å kjøpe nye reiser. I slike tilfeller skal det identifiserbare beløpet klassifiseres som utsatt inntekt og inntektsføres i den regnskapsperioden tjenesten leveres. En har også tilfeller der en må vurdere flere transaksjoner samlet, dette i tilfeller der flere transaksjoner må ses i sammenheng for å forstå helheten av hendelsen, eksempelvis ved varesalg som inkluderer en avtale om gjenkjøp på et senere tidspunkt, jf. IAS 18.13.

IAS 18.13 er i lys av de balanseorienterte definisjonene et særdeles interessant moment. Utsatt inntekt/uopptjent inntekt er en gjeldspost som i noen tilfeller ikke oppfyller kriteriene for gjeld i henhold til det konseptuelle rammeverket, jf. CF 4.4b. Punkt IAS 18.13 er et eksempel på det resultatorienterte fokuset som ligger til grunn i IAS 18, her ved at opptjeningsprinsippet tydelig får en overstyrende effekt på balanseposten.

Det er i IAS 18.14 listet opp 5 vilkår som må være oppfylt ved vurdering rundt spørsmålet tilknyttet innregning av inntekt ved varesalg:

- a) foretaket har overført det vesentligste av risiko og avkastning tilknyttet eierskapet til kjøperen,
- b) foretaket 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 knyttet til transaksjonen vil tilflyte foretaket, og

- e) utgiftene som er påløpt eller vil påløpe i forbindelse med transaksjonen, kan måles på en pålitelig måte.

Moment a og b regulerer i all vesentlighet forholdet rundt selve transaksjonen; overføring av risiko og kontroll. Vederlaget er i fokus i c og d. Dette må kunne måles pålitelig, og det må være sannsynlig at det tilfaller virksomheten. Kriteriet i punkt e tar for seg kostnadssiden ved transaksjonen ved å legge ned krav om at disse også skal kunne måles pålitelig. Dette for å oppnå tilfredsstillende sammenstilling mellom inntekter og kostnader ved transaksjonen.

Regnskapsføring av inntekt ved tjenesteyting baserer seg i hovedsak på de samme kriteriene som varesalg, jf. IAS 18.20, men det er noen forskjeller. Ved innregning av tjenester vurderer en ikke moment a og b som nevnt under varesalg, en diskusjon rundt eiendomsretten til en tjeneste hadde neppe vært meningsfylt. Moment c – e fungerer analogt for tjenesteyting, i tillegg har en inkludert et ekstra kriterium i form av at:

- transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden kan måles på en pålitelig måte.

Dette momentet knytter seg til tjenester med lang tilvirkningstid, for varer reguleres dette av IAS 11.

Ved innregning av inntekter tilknyttet renter, royalties og utbytte, som følge av andres bruk av foretakets eiendeler, vil en som ved tjenesteyting ikke vurdere nærmere spørsmålet rundt overgang av risiko og kontroll. Vilkår c og d, nevnt under innregning ved varesalg, er de sentrale ved vurdering av regnskapsføring, jf. IAS 18.29. I tillegg er det listet opp vilkår for innregningsgrunnlag for de forskjellige typene i IAS 18.30

5.4. IFRIC 13

IFRIC 13 ble presentert i 2007 og representerer en utdypende fortolkning tilknyttet inntektsføringsspørsmål rundt kundelojalitetsprogrammer. Kundelojalitetsprogrammer benyttes av virksomheter for å gi kundene incentiver til å kjøpe foretakets varer og tjenester. Dette er blant annet etablert praksis i flybransjen, der en etter et visst antall opptjente

bonuspoeng kan innløse disse i nye reiser med selskapene. IFRIC 13 viderefører hovedsakelig inntektsføringsprinsippene som presenteres i IAS 18, men IFRIC 13 gir en mer dyptgående forklaring på inntektsførings spørsmål som kan oppstå i forbindelse med kundelojalitetsprogrammer.

Utgangspunktet for inntektsføring av kundelojalitetsprogrammer i IAS 18 er punkt nummer 13, der det fremkommer at en sammensatt transaksjon, bestående av tjenesten som leveres, samt i dette tilfellet bonuspoeng, skal deles opp og inntektsføringskriteriene benyttes på hver enkelt identifiserbar bestanddel, jf. IFRIC 13.5. Tjenesten som leveres skal inntektsføres på tidspunkt der tjenesten finner sted, mens verdien av de tilknyttede bonuspoengene skal skilles ut og føres som utsatt inntekt frem til transaksjon tilknyttet bonuspoengene isolert finner sted, jf. IFRIC 13.7. Bonuspoengene skal skilles ut til virkelig verdi, det vil si at de skal verdsettes til verdien de separat kunne vært solgt for, jf. IFRIC 13.6.

IFRIC 13 understreker i den grad kun praksisen forklart i IAS 18.13, men fortolkningen gir en mer utdypende tilnærming til problemstillingen relatert mot kundelojalitetsprogrammer. Hvordan dette vil håndteres etter den nye planlagte standarden for inntektsføring, som skal erstatte både IAS 11, 18 samt underliggende fortolkninger som IFRIC 13, vil bli gjenstand for vurdering.

5.5. DEN FORESLÅTTE MODELLEN FOR INNTEKTSFØRING

5.5.1. INNLEDNING

Den foreslåtte modellen for inntektsføring, som nå er gjennom sin andre høringsrunde, representerer et resultat av en møysommelig prosess. Interessen og responsen har vært enorm helt siden diskusjonsnotatet ble presentert i 2008. Inntektsføring er et nøkkelelement i regnskapssammenheng, og interessen har i så måte vært berettiget, spesielt med tanke på at det har vært et tema tilknyttet kontroverser med tanke på det resultatorienterte synet som gjeldende standard representerer. Det resultatorienterte synet

er blant problemstillingene som FASB og IASB ønsket å ta stilling til i utviklingen av den nye standarden. Det ble som utgangspunkt for utviklingen lagt til grunn en balanseorientert tilnærming ved utviklingen av den nye standarden. Som kjapt belyst tidligere i oppgaven var det frem til 2005 fokus på utvikling av en balanseorientert innregningsmodell som skulle reflektere verdisvingningene på leveranseforpliktelser i kundekontrakter, jf. (Kvifte 2010). Utfordringene tilknyttet dette alternativ førte imidlertid til at en i 2008 i stedet valgte å rette blikket mot måling av avtalt vederlag (transaksjonsverdien). Dette er en videreføring av gjeldende praksis i IAS 18, men en ønsket å videreutvikle modellen med en forankring i balanseorienteringen. Resultatet av arbeidet har ført til en 5-trinns modell for identifisering, fastsettelse og innregning av inntekter tilknyttet kundekontrakter, som har utgangspunkt i den balanseorienterte definisjonen for inntekt i det konseptuelle rammeverket.

5.5.2. VIRKEOMRÅDE

Den foreslåtte standarden for inntektsføring omhandler innregning av *inntekter* som oppstår som følge av *kontrakter med kunder*, jf. ED 2 pkt. 2 Inntekt («revenue») er i høringsutkastet definert som:

«Income arising in the course of an entity's ordinary activities», jf. ED App A.

“Income” er videre definert som:

“Increases in economic benefits during the accounting period in the form of inflows or enhancements of assets or decreases of liabilities that result in increases in equity, other than those relating to contributions from equity participants”, jf. ED 2 App A.

En kontrakt med kunde, kan i lys av definisjonen i appendiksen tilknyttet høringsutkastet, leses som en bindende avtale som gir motparten rett på en vare- eller tjenesteleveranse som inngår i selskapets ordinære varekretsløp.

En ekskluderer i lys av overnevnte beskrivelse enkelte inntektstyper som ikke har sitt utspring i kontrakter med kunder og som derav ikke vil reguleres av den foreslåtte standarden, eksempelvis verdiendringer i biologiske eiendeler.

Den foreslåtte standarden er forventet å erstatte følgende nåværende standarder, jf. ED 2 APP C6:

- IAS 11 – Anleggskontrakter,
- IAS 18 – Driftsinntekter samt
- fortolkningene IFRIC 13, 15, 18 og SIC 31.

Kundekontrakter som ikke reguleres av det kommende regimet, jf. ED 2 pkt. 9:

- leiekontrakter som reguleres av IAS 17 – Leieavtaler,
- forsikringskontrakter som dekkes av IFRS 4 – Forsikringskontrakter,
- kontraktsmessige rettigheter og forpliktelser som faller inn under IFRS 9 – Finansielle instrumenter, og
- enkelte ikke-monetære byttehandler.

Ved usikkerhet tilknyttet aktuell regulering av en kundekontrakt, eksempelvis der en kontrakt delvis er innenfor virkeområdet til den nye standarden, dels en annen, kan det være aktuelt å vurdere hvor vidt en skal separere kontrakten og/eller hvor vidt en først skal måle en separat del. Hvis det fremkommer retningslinjer for separering og måling av aktuelle elementer i den andre IFRS-en som kontrakten faller inn under, skal de retningslinjene benyttes. Hvis slik informasjon ikke foreligger skal en benytte seg av retningslinjene i den foreslåtte standarden for inntektsføring, jf ED 2 pkt. 11 a og b.

5.5.3. EN 5 – TRINNS MODELL FOR INNTEKTSFØRING

Den foreslåtte modellen for inntektsføring i IASBs høringsutkast bygger på en 5 – trinns modell for inntektsføring der en tar for seg identifisering, fastsettelse og innregning av inntekter tilknyttet kontrakter med kunder. Hovedprinsippet blir presentert i den form at *inntekter skal innregnes på en måte som reflekterer overføring av varer og tjenester som selger har forpliktet seg til å levere til kunde, til et beløp som reflekterer vederlaget som virksomheten forventer å ha rett til å bytte for disse varene og tjenestene*, jf. ED 2 pkt. 3. 5 – trinns modellen er i følge høringsutkastet veien å gå for å oppnå dette prinsippet. Modellen består av følgende ledd, jf. ED 2 pkt. 4:

- a) identifisere kontrakten med kunden,
- b) identifisere separate leveringsforpliktelser i kontrakten,
- c) fastsettelse av transaksjonsprisen,
- d) allokering av transaksjonsprisen, og
- e) innregning av inntekter når leveringsforpliktelsene oppfylles.

1. IDENTIFISERE KONTRAKTEN MED KUNDEN

Som utgangspunkt for identifisering av inntekter etter den nye modellen må en først redegjøre for gjeldende kontrakter med kunder. Disse kontraktene kan være av skriftlig art, men også muntlige eller følge av foretakets vanlige forretningsdrift eller praksis. Praksis og prosesser rundt inngåelse av kontrakter med kunder kan variere med hensyn på eksempelvis bransjer og foretak, derav har IASB i utviklingen av høringsutkastet lagt til grunn følgende krav som må oppfylles for at en kontrakt skal kunne eksistere, jf. ED 2 pkt. 14:

- a) kontrakten skal ha kommersiell substans,
- b) partene i kontrakten må ha godkjent den (muntlig/skriftlig eller annen praksis),
- c) foretaket må kunne identifisere hver parts rettigheter vedrørende varer og/eller tjenester som skal overføres, og
- d) foretaket må kunne identifisere betalingsbetingelsene vedrørende varene og/eller tjenestene som skal overføres.

I situasjoner der en opererer med flere kontrakter som er avhengige av hverandre, kan flere kontrakter måtte innregnes samtidig. Indikatorer for slike kontraktstilfeller er hvis de er inngått samtidig eller tilnærmet samtidig, med samme kunde, i tillegg til at et eller flere av følgende kriterier er oppfylt, jf. ED 2 pkt. 17 samt (Gjøystdal, Sjursen et al. 2012):

- a) kontraktene er fremforhandlet som en pakke med et felles kommersielt formål,
- b) kontraktene prises i en sammenheng (en vil være avhengig av en annen), eller
- c) kontraktene blir utført sammen eller i sammenheng.

Endringer i kontrakter med kunder kan forekomme og omtales også derav i høringsutkastet. Dreier endringene seg om pris eller omfang skal disse innregnes separat dersom de er distinkte, og tilleggsvederlaget reflekterer en frittstående pris, jf. ED 2 pkt. 21. Hvis endringene tilknytter seg en modifikasjon av en eksisterende kontrakt, vil vurderingen med hensyn på regnskapsføringen avhenge av hvor vidt varen eller tjenesten er distinkt fra allerede leverte varer eller tjenester. Fremstår varen eller tjenesten som distinkt, vil forskjellen mellom modifisert pris og tidligere mottatt vederlag allokere til gjenværende leveringsforpliktelse, jf. ED 2 pkt. 22 a. Hvis en ikke kan anse varen eller tjenesten som distinkt vil en måtte oppdatere transaksjonsprisen, jf. ED pkt. 22 b.

2. IDENTIFISERE SEPARATE LEVERINGSFORPLIKTELSER

En leveringsforpliktelse er av den foreslåtte standarden definert som et kontraktsfestet løfte om å overføre vare eller tjenester til kunde, jf. ED 2 pkt. 24. Foretaket skal evaluere sine løfter tilknyttet overføring av varer og tjenester, for om mulig, identifisere eventuelle varer og tjenester som kan anses distinkte, og derav vurderes som separate leveringsforpliktelser, jf. ED 2 pkt. 23 og 27. Hvis ingen vare eller tjeneste er å anse som distinkt i leveransen til kunden, skal varen eller tjenesten kombineres med andre varer og tjenester som virksomheten har lovet kunden gjennom kontrakten. En vare eller tjeneste er, i henhold til høringsutkastet pkt. 28, å anse som distinkt hvis:

- virksomheten regelmessig selger varen eller tjenesten separat, eller
- kunden kan oppnå fordeler av varen eller tjenesten, enten på egenhånd, eller sammen med andre ressurser som kunden kan anskaffe separat.

Varer eller tjenester som er en del av en større samling («bundle») er, uavhengig av kriteriene ovenfor, ikke distinkt. Derav skal også samlingen av varer og tjenester regnskapsføres som en enkelt leveringsforpliktelse. Gjøystdal, Sjursen og Jones har valgt å oversette «bundle» med samling og denne benyttes derav også her, jf (Gjøystdal, Sjursen et al. 2012). Det foreligger 2 kriterier som må være oppfylt for at en skal kunne innregne varene og tjenestene som en større samling, jf. ED 2 pkt. 29:

- a) varene eller tjenestene i samlingen er nært beslektet og overføringen til kunden krever at foretaket i tillegg leverer en vesentlig tjeneste som innebærer å integrere varer eller tjenester til en samlet leveranse som er inkludert i kontakten med kunden, og
- b) samlingen av varer eller tjenester er signifikant modifisert eller tilpasset for å kunne oppfylle kontrakten.

Dette vil praktisk sett bety at en virksomhet kan innregne to eller flere distinkte varer samtidig som en enkelt leveringsforpliktelse, hvis varene eller tjenestene innehar samme mønster for overføring til kunden.

3. FASTSETTELSE AV TRANSAKSJONSPRISEN

Transaksjonsprisen blir i høringsutkastet beskrevet som vederlaget fra kunden som virksomheten forventer å være berettiget til i bytte mot varer og tjenester, jf. ED 2 pkt. 50. Ved fastsettelse av transaksjonsprisen skal en i henhold til den foreslåtte standarden vurdere følgende forhold, jf ED 2 pkt. 52:

- a) usikre vederlag,
- b) tidsverdien av penger,
- c) ikke-pengemessige vederlag, samt
- d) vederlag til kunde.

Usikre vederlag: Høringsutkastet påpeker at vederlaget i kontrakten kan variere som følge av flere faktorer herunder rabatter, refusjoner, incentiver, kreditter, ytelsesbaserte bonuser, bøter og så videre, jf ED 2 pkt. 53. Dette er forhold som skal inkluderes i vurderingen ved fastsettelse av transaksjonsprisen. Estimater en endelig faller ned på skal reflektere tilgjengelig informasjon om fortid, nåtid, samt fremtid. Tilnærmingene presentert i høringsutkastet til den nye standarden baserer seg på 2 metoder for estimering av vederlag. En kan enten benytte seg av ren forventningsverdi der en beregner et sannsynlighetsvektet beløp, eller enkelt og greit det mest sannsynlige beløpet, jf. ED 2 pkt. 55. Metoden som velges skal best representere det beløpet virksomheten forventer å være berettiget til. Eksempelvis kan en det i en situasjon der det er 90 % sannsynlighet for et utfall med 60 i

gevinst og 10 % sannsynlighet for et utfall på 0, være mest hensiktsmessig å benytte 60 i regnskapene siden dette bedre reflekterer selskapets forventninger til fremtidig beløp kontra 54 (60 x 0,9).

Tidsverdien av penger: Som en enkel hovedregel kan en si som så at inntil et års mellomrom mellom overføring av vederlag og varer eller tjenester ikke medfører vurdering av tidsmessig verdi, jf. ED 2 pkt. 60. Ved lengre tid bør en derimot la tidsaspektet reflekteres i estimatet såfremt den finansielle komponenten anses signifikant, jf. ED 2 pkt. 58.

Ikke pengemessige vederlag: Som utgangspunkt vil en ved verdsettelse av ikke-pengemessige vederlag benytte seg av virkelig verdi såfremt dette er en verdi som er praktisk tilgjengelig ved måling. Hvis virkelig verdimåling viser seg vanskelig gjennomførbart, skal en ta for seg varene eller tjenestene som overføres til kunden og ta en vurdering tilknyttet egenverdien («stand alone» - prisen) på disse, jf. ED 2 pkt. 63.

Vederlag til kunde: Vederlag til kunde dreier som beløp virksomheten betaler, eller forventer å betale, til en kunde i form av kontanter, kreditt eller annet som kunden kan benytte mot beløpet en skylder virksomheten. Dette beløpet skal av virksomheten betraktes som en reduksjon i transaksjonsprisen og derav også inntekten tilknyttet transaksjonen, såfremt det ikke dreier seg om en betaling tilknyttet en distinkt overføring av varer eller tjenester fra kunden, jf. ED 2 pkt. 65.

4. ALLOKERING AV TRANSAKSJONSPRISEN

I kontrakter med kunder der det eksisterer mer enn en separat leveringsforpliktelse, skal transaksjonsprisen allokere på de forskjellige separate forpliktelsene. Beløpene til fordeling fastsettes med utgangspunkt i det virksomheten forventer å være berettiget til ved utførelse av de forskjellige leveranseforpliktelsene, jf. ED 2 pkt. 70. Forventingen begrunnes med utgangspunkt i egenverdien til de underliggende varene eller tjenestene som hver enkelt separat leveringsforpliktelse inneholder, jf. ED 2 pkt. 71. Egenverdien er i de fleste tilfeller observerbar gjennom salg av varen eller tjenesten separat til kunder. Hvis den ikke er direkte observerbar skal den estimeres. Høringsutkastet legger vekt på 3 metoder for estimering som kan anvendes, jf. ED 2 pkt. 73:

- «justert markedes vurdering»- tilnærming. Den dreier seg i utgangspunktet om å evaluere markedet og estimere en pris i henhold til hva markedet kan være villig til å betale.
- «Forventet kost pluss en margin»-tilnærming. Denne knytter seg til en vurdering av kostnaden tilknyttet en oppfyllelse av en leveringsforpliktelse, med et påslag for en passende margin for aktuell vare eller tjeneste.
- «Residual»-tilnærmingen. Hvis egenverdien for en vare eller en tjeneste er variable eller usikker kan virksomheten estimere dette beløpet ved å se på transaksjonsprisen som helhet i kontrakten, for så å redusere for observerbare egenverdier på andre varer eller tjenester som er lovet i kontrakten med kunden.

Rabatter som tilfaller kunden gjennom kontrakten, skal som utgangspunkt fordeles relativt mellom leveringsforpliktelsene i kontrakten basert på egenverdien for hver enkelt forpliktelse, jf. ED 2 pkt. 74. Rabatten kan også isoleres til enkelte eller noen av leveringsforpliktelsene hvis kriteriene for dette er møtt i form av identifisering av varene eller tjenestene som gir opphav til rabatten tilknyttet aktuell leveringsforpliktelse, jf. ED 2 pkt. 75. Slik identifisering kan blant annet oppnås gjennom å undersøke observerbar salgspris så langt det er mulig, dette vil kunne underbygge hvilken leveringsforpliktelse rabatten bør allokere til.

Det kan også forekomme transaksjoner der deler av vederlaget er betinget. Som utgangspunkt skal det betingende elementet fordeles mellom de forskjellige leveringsforpliktelsene. Virksomheten kan dog allokere vederlaget til en distinkt vare eller tjeneste hvis kriteriene for dette er møtt, jf ED 2 pkt. 76. Kriteriene fremmer krav om at det betingende vederlaget tilknyttet den distinkte varen eller tjenesten spesifikt relateres til virksomhetens arbeid tilknyttet overføring av varen eller tjenesten (eller utfallet av dette arbeidet som sådan), og at fordelingen av det betingende beløpet til aktuell vare eller tjeneste følger allokeringsreglene i høringsutkastets pkt. 70, ved vurdering av samtlige leveringsforpliktelser og betalingsbetingelser i kontrakten.

Eventuelle endringer i transaksjonsprisen som måtte forkomme under kontraktsforholdet, skal fordeles til de ulike leveringsforpliktelsene på tilsvarende basis som ved første gangs fordeling. Hvis det fordeles endringer til allerede oppfylte

leveringsforpliktelser skal endringen inntektsføres eller føres som en reduksjon i inntekt, alt etter type endring det er snakk om. Føringen skal skje i perioden endringen i transaksjonsprisen forekom.

5. INNREGNING AV INNTEKTER NÅR LEVERINGSFORPLIKTELSENE OPPFYLLES

Det er ved det siste punktet i modellen vi blir presentert for den grunnleggende nyskapingen i IASBs inntektsføringsmodell. Det balanseorienterte periodiseringsprinsippet som legges til grunn i den nye modellen bygger på de balanseorienterte definisjonene for eiendeler og forpliktelser i det konseptuelle rammeverket, og inntektsføringen skal som utgangspunkt styres av endringen i eiendeler og forpliktelser som oppstår som følge av kontrakter med kunder. Tankegangen er den at det ved kontraktsinngåelse etableres en rett på betaling (eiendel) og en plikt til å levere, derav leveranseforpliktelsen (forpliktelse). Retten til betaling og plikten til å levere nettoføres og det gis derfor ikke opphav til regnskapsføring på kontraktinngåelsestidspunktet, det forutsettes ingen dag 1-gevinster. Etter hvert som foretaket oppfyller leveranseforpliktelsen, opptjenes inntekten med resultatføring som endelig utfall. Oppfyllelse forekommer ved at virksomheten overfører en vare eller tjeneste (eiende) som fastsatt i kontrakten med kunde. Det sentrale er når eiendelen anses overført til kunde. Fokuset i den nye standarden knytter seg i all hovedsak til når kunden har overtatt kontrollen over eiendelen. Når kontrollen er overført, kan virksomheten foreta inntektsføringen tilknytte aktuell leveranseforpliktelse, jf. ED 2 pkt. 31. Kontroll kan overføres over en lengre tidsperiode eller på et gitt tidspunkt. En annen vurdering som i tillegg må tas er om det foreligger tilbakekjøpsklausuler for hele, eller eventuelt deler av eiendelen, jf. ED 2 pkt. 33.

Overføring av kontroll over en tidsperiode: Ved innregning over en lengre tidsperiode må virksomheten som utgangspunkt konkludere med at aktuell leveringsforpliktelse oppfylles kontinuerlig. I henhold til høringsutkastets pkt. 35 må minst et av to kriterium være tilfredsstillt, for at en leveringsforpliktelse kan anses å være gjenstand for kontinuerlig oppfyllelse:

- Eiendelen som fremstilles eller videreutvikles under leveransen kontrolleres av kunden, mens fremstillingen eller videreutviklingen pågår (eksempelvis varer i arbeid).
- Eiendelen som fremstilles under leveransen har ikke alternative bruksområder for den leverende virksomheten, i tillegg til at minimum et av følgende krav er møtt:
 - ✓ Kunden mottar og konsumerer fordelen samtidig, etter hvert som den leverende virksomheten utfører hver oppgave,
 - ✓ et annet leverende foretak vil ikke behøve å gjenta vesentlige deler av allerede utført arbeid, dersom foretaket skulle gått inn og oppfylt de resterende forpliktelsene overfor kunden, eller
 - ✓ virksomheten har rett på betaling for utført arbeid til dato og forventes å oppfylle kontrakten som avtalt. Hvis kunden må betale fullstendig kontraktsvederlag ved oppsigelse, eller det ikke er gitt muligheter for oppsigelse i kontrakten, anses dette kriteriet for oppfylt.

Ved kontinuerlig oppfyllelse må det fastsettes en hensiktsmessig metode for beregning/måling av fremdrift mot ferdigstilling. For hver separate leveringsforpliktelse som oppfylles over tid må en velge en metode, som deretter anvendes konsistent gjennom hele perioden for innregning av inntekt tilknyttet forpliktelsen og andre lignende leveringsforpliktelser, jf ED 2 pkt. 40. Høringsutkastet fremmer i hovedsak 2 metoder som anses hensiktsmessige i denne sammenheng:

Output metoder: Ved bruk av disse metodene tar en for seg eksempelvis produserte enheter, kontraktsmilepæler eller lignende og baserer innregningen av inntekt på dette. Verdien av varer eller tjenester som er direkte overført til kunden måles ved bruk av en output metode.

Input metoder: Her benytter en innsatsfaktorer som påløpte kostnader, arbeid utført eller lignende som basis for innregning av inntekt. Et sentralt moment ved bruk av en slik metode er selvsagt å påse at den faktisk reflekterer overføring av kontroll over eiendelen til kunden. I tilfeller der en benytter seg av input metode og det er vesentlig avvik mellom tidspunkt for

overføring av varer og tilknyttede tjenester, vil en måtte vurdere hvilken tilnærming som best reflekterer leveransen. I henhold til ED pkt. 46 vil en god tilnærming være å periodisere inntekt tilknyttet de leverte varene til kost dersom:

- kostnadene for varene slik de fremstår er vesentlige, relativt til totalt forventede kostnader tilknyttet leveringsforpliktelsen, og
- virksomheten kjøper varene fra et annet foretak og er ikke vesentlig involvert i hverken design eller produksjon av varene.

Overføring av kontroll på et gitt tidspunkt: Ved vurdering av kontrolloverføring gjelder selvsagt den generelle kontrolldefinisjonen, men i tillegg må en vurdere flere indikatorer før endelig fastsettelse. Disse faktorene er inkludert, men ikke begrenset til:

- Virksomheten som står for salget har en nåværende rettighet til betaling for eiendelen.
- Kunden har juridiske rettigheter til eiendelen.
- Virksomheten som står for salget har fysisk overført eiendelen.
- De vesentlige fordeler og risikoer tilknyttet eierskapet til eiendelen er overtatt av kunden.
- Kunden har akseptert eiendelen.

6. RESULTATORIENTERING – EN KORT PRESENTASJON

6.1. RESULTATORIENTERINGEN

Et eksempel på resultatorienteringen er norsk god regnskapsskikk (GRS). GRS er utviklet gjennom at allerede observerbar praksis og regnskapsmessige sedvane har lagt føringer for hvordan den videre utviklingen av løsninger burde forekomme. Sentralt står periodiseringsprinsippene som regulerer blant annet inntektsføringen. Kritikken mot dette systemet har blant annet vært at spesielt prinsippene for opptjening og sammenstilling tillater et relativt bredt spenn av skjønnsmessige løsninger, noe som kan føre til manipulering av informasjon i regnskapene (Gjesdal, Kvaal et al. 2006).

I motsetning til det balanseorienterte rammeverket, der eiendeler og gjeld har primærfokus, har en i den resultatorienterte tilnærmingen hovedfokuset på resultatpostene inntekter og kostnader. Balansepostene blir residualer av endringen i inntekter og kostnader som oppstår i løpet av regnskapsperioden og sentralt er derav mest mulig korrekt resultatmåling. For å ivareta denne resultatmålingen har en utviklet regnskapsprinsippene som baserer seg på en transaksjonsbasert historisk kost tilnærming. Disse regnskapsprinsippene i gjeldende regnskapslov blir, sammen med NOU 1995:30¹, ansett å representere et rammeverk for regnskapsføring etter norsk synsvinkel (Haakanes, Brandsås et al. 2008). Under arbeidet som førte til NOU 1995:30 ble det blant annet foretatt en vurdering tilknyttet utviklingen av et eget selvstendig norsk konseptuelt rammeverk, en tanke som ble forkastet til fordel for den prinsippbaserte tilnærmingen (Regnskapslovutvalget 1995).

¹ NOU 1995:30 er den norske offentlige utredningen gjennomført av Regnskapslovutvalget ved arbeidet tilknyttet utviklingen av ny regnskapslov.

7. ANALYSE, VURDERING OG PRAKSIS

7.1. INNLEDNING

Resultatorientering og balanseorientering representerer de to grunnleggende grenene i regnskapsteorien. Hovedfokuset til de to orienteringene er i utgangspunktet forskjellig. Resultatorienteringen har sitt primære syn rettet mot endringer i resultatpostene, mens balanseorienteringen retter blikket mot balansepostene og målingen av disse. Dog behøver ikke denne forskjellen bety at de regnskapsmessige løsningene utledet fra de to orienteringene avviker fra hverandre, selv om det i enkelte tilfeller fremkommer forskjeller. Ved vurdering av resultatføring etter det balanseorienterte konseptuelle rammeverket som IASB legger til grunn, må en blant annet kontrollere posten opp mot definisjonene for eiendeler og gjeld. Dette er et krav som ikke eksisterer i resultatorientert praksis, noe som medfører at enkelte poster tillates regnskapsført under et resultatorientert regime, som god norsk regnskapsskikk, men ikke ved balanseført tilnærming som IFRS baserer seg på. Grunnlaget for forskjellen kan relateres til metoden for utledning av regnskapsmessige løsninger, der en grovt sagt i det konseptuelle rammeverket tar utgangspunkt i teori og derfra utleder praksis, mens en i det resultatorienterte systemet finner grunnlaget i etablert praksis og bygger teorien på dette. Det er en fin hovedregel å ha i bakhodet, men samtidig er det viktig å påpeke at praksisbasert balanseorientering og teoretisk resultatorientering på ingen måte er fremmed i regnskapsdebatten. Balanseorienteringen slik vi kjenner den gjennom IFRS er teoretisk i den retning IASB har valgt å utvikle systemet med basis i det konseptuelle rammeverket.

En annen innfallsvinkel kan også belyses i retning av forskjellene som oppstår med hensyn på periodiseringsprinsippene. I balanseorienteringen foreligger definisjonene på eiendeler og gjeld som må oppfylles ved vurdering tilknyttet regnskapsføring, og en kan i det lys tolke det dit hen at definisjonene kontrollerer periodiseringen. Under et resultatorientert regime eksisterer ikke disse definisjonene som i balanseorienteringen overstyrer eventuelle poster som ikke oppfyller kravene. I resultatorientert tilnærming er det periodiseringsprinsippene som styrer regnskapsføringen, som videre fører til poster i

balansen og en kan i det lys fremstille det dit hen at periodiseringsprinsippene kontrollerer balansepostene.

Så hvordan kan da en resultatorientert tilnærming aksepteres i lys av definisjonenes posisjon i IASBs konseptuelle rammeverket? En start kan være å ta en kikk på kildehierarkiet presentert IAS 8 og IAS 1. Som belyst tidligere består dette hierarkiet av flere nivåer som gir regnskapsprodusenten en pekepinn på hvordan en skal gå frem i utledningen av regnskapsmessige løsninger. Som utgangspunkt foreligger kravet til dekkende fremstilling i IAS 1.15, deretter går veien til standardene og fortolkningene som er tilgjengelige, jf. IAS 8.7-9. Først i punkt 3 b kommer kravet bestående av å sjekke mot kriteriene for regnskapsføring. Derav vil standardene og fortolkningene ha en overstyrende effekt ved utledning av regnskapsløsninger. Standardene og fortolkningene skal selvsagt være utarbeidet i harmoni med det konseptuelle rammeverket som ligger til grunn, men dette har vist seg å ikke alltid være like enkelt i praksis. IAS 18 er et godt eksempel på at en teoretisk tilnærming til tider kan være vanskelig å omsette til gode praktiske løsninger. IAS 18 bygger på en transaksjonsbasert resultattilnærming der blant annet opptjeningsprinsippet vektlegges foran definisjonene, jf. IAS 18.13. Denne muligheten, som gir prinsippene kontroll over balansen anses å være et avvik i henhold til rammeverkets grunnleggende balanseorienterte forutsetning. Den foreslåtte standarden vil i det syn være et steg i riktig retning ved at den i større grad bygger på det konseptuelle rammeverket. Gjeldsdefinisjonen er som tidligere belyst:

En sannsynlig fremtidig oppofrelse av økonomisk fordel som oppstår fra en eksisterende forpliktelse for foretaket til å overføre eller å yte tjenester til andre i fremtiden som resultat av tidligere transaksjon eller hendels, jf. CF 4.4b.

I den grad en svakhet som her ved gjeldsdefinisjonen, medfører at et sentralt tema som driftsinntekter får et resultatorientert syn, burde dette kunne gi grunnlag for en vurdering av gjeldende definisjon. En vurdering kan foretas i lys av målsetningene som er lagt til grunn ved utviklingen av rammeverket. Finansregnskapet skal bidra med beslutningsnyttig informasjon, jf. CF OB2. Beslutningsnyttig informasjon kan deles i beslutningsøyemed for potensielle og nåværende investorer, samt kreditorer og kontrolløyemed for eierne i forhold til evaluering av ledelsens prestasjoner. I lys av disse

målsetningene kan en spørre seg hvor vidt definisjonene er med å oppfylle formålet, når poster som utsatt inntekt kan føres i balansen selv om posten i enkelte tilfeller ikke oppfyller gjeldsdefinisjonen. Utsatt/uopptjent inntekt kan innta betydelige størrelser og ved å ikke kunne tillate mest mulig korrekt periodisering, vil et resultat kunne være at beslutningsnyttien til informasjonen presentert i finansregnskapet svekkes og i verste fall misleder. Her i form av at utsatt inntekt, grunnet brudd med definisjonen, eventuelt må inntektsføres på tidspunktet for transaksjonen som gir opphav for den utsatte inntekten, og ikke på tidspunktet for den etterkommende hendelsen som gir det egentlige grunnlag for regnskapsføring av inntekten i regnskapet. Det naturlige vil være inntektsføring når kontrollen overføres ved levering av tjenesten. For en frakttjeneste vil det i så fall dreie seg om når tjenesten faktisk utføres. Et avvik fra tidspunkt for kontrollovergangen kan bidra til at resultatet i en regnskapsperiode fremstår som bedre enn faktum, som følge av at uopptjent inntekt ikke lar seg periodisere grunnet svakhetene i gjeldsdefinisjonen. Sett i lys av innregning av inntekt tilknyttet kundelojalitetsprogrammer vil vurderingen av uopptjent inntekt være en sentral problemstilling. Som nevnt vil en i de fleste tilfeller kunne føre posten uten at det oppstår brudd med gjeldsdefinisjonen, men enkelte situasjoner kan oppstå der en må gå ordlyden i definisjonen mer i sømmene, for å undersøke om en faktisk er i grenseland for hva som konseptuelt sett anses for akseptabelt. Bonuspoengordningen i lojalitetsprogrammene er et klassisk eksempel på et tilfelle som gir opphav til uopptjent inntekt. IFRIC 13 i kombinasjon med IAS 18 legger til grunn at verdien av bonuspoengene skal skilles ut fra den totale summen for transaksjonen, og føres separat som gjeld frem til oppfyllelse. Praksis og posten som føres i regnskapet tilknyttet poengene vurderes nærmere i den kommende analysen.

7.2. KUNDELOJALITETSPROGRAMMER

7.2.1. KORT BESKRIVELSE

Kundelojalitetsprogrammer blir av IFRC 13 forklart som programmer som virksomheter benytter seg av for å gi kunder incentiver til å kjøpe foretakets varer og tjenester. I hovedsak er fokuset i programmene rettet mot at kunden oppnår fordeler ved å være trofast mot et gitt selskap. Dette kan dreie seg om fordeler, gjerne i form av bonuspoeng, som opptjenes, og som etter en gitt mengde kan «veksles» inn i nye varer eller tjenester. Rabatter kan være andre former for fordeler som oppnås gjennom slike programmer, eksempelvis ved at en får 50 øre i rabatt for hver liter bensin en fyller på en gitt type bensinstasjoner som programmet tilknytter seg. Kostnaden for å anskaffe nye kunder anses å være høyere enn kostnaden for å bevare eksisterende relasjoner, kundelojalitetsprogrammer er i den sammenheng et meget nyttig hjelpemiddel for å bidra til å beholde kundene.

7.2.2. LOJALITETSPROGRAMMER

Kundelojalitetsprogrammer eksisterer i dagens marked i flere ulike bransjer. Hotellkjeder er hyppige brukere av slike programmer, det samme gjelder for dagligvarekjeder, flybransjen har også lagt sin elsk på denne typen løsninger som frister potensielle forbruker til å velge nettopp deres tjenester. I Norge har en flere eksempler på lojalitetsprogrammer innenfor de forskjellige bransjene: Choice-hotellene har sin Nordic Choice Club, dagligvarekonsernet Coop har sitt Coop-medlemskap, mens flyselskapene Norwegian og SAS har henholdsvis Norwegian Reward og EuroBonus som tilbud til sine kunder. Et populært alternativ har etter hvert blitt å inngå partnerskap i kundelojalitetsprogrammene for å kunne tilby kundene flere fordeler og muligheter ved utøvelse av opptjente bonuspoeng, gjerne i form av varer eller tjenester som kan relateres til

transaksjonen som gav opphav til bonuspoengene. Dette kan eksempelvis dreie seg om fordeler hos et bilutleiefirma ved kjøp av flybilletter hos et flyselskap, eller rimeligere hotellovernattinger ved gitte destinasjoner flyselskapet fokuserer på.

Det er i tilnærming til kundelojalitetsprogrammene blitt valgt å rette blikket mot flybransjens bruk av programmene. I dette segmentet er videre SAS' lojalitetsprogram kikket nærmere på og hvordan de håndterer inntektsføringsspørsmålet tilknyttet sitt EuroBonus-program, da spesielt med tanke på den nye standarden som forventes presentert i løpet av 2012.

7.2.3. SAS

SAS (SAS Group) 2011:

President og CEO: Rickard Gustafson

Omsetning: 36 735 (41 412) Millioner SEK

Driftsresultat: 1 040 (646) Millioner SEK

Årsresultat SAS Group: - 1 687 Millioner SEK

Antall reisende: 22 912 000 (27 206 000)

Antall ansatte: 13 479 (15 142)

Totalt antall fly: 147 (215)

I trafikk: 138 (182)

Kilde: (SAS SAS Group 2012)

SAS ble etablert i 1946 av Det Danske Luftfartselskab A/S (DDL), Det Norske Luftfartselskap A/S (DNL) og Svensk Interkontinental Lufttrafik AB (SILA). Det SAS konsortiumet vi kjenner i dag så verden først i 1951 gjennom samarbeidet mellom DDL, DNL og AB Aerotransport (ABA). Selskapene gikk igjennom navneendringer ved feiringen av 50 års jubileet til selskapet i 1996 der SAS-profilen ble mer tydelig. Det ble foretatt en oppdeling av selskapet i 2004 ved at det ble delt inn i SAS Sverige, SAS Danmark, SAS Norge og SAS International. Finanskrisen genererte

utfordringer som næringslivet fikk føle på kroppen. Dette kombinert med svake resultater førte til at ledelsen i 2009 grep fatt på reorganiseringsprosessen «Core SAS», der alle de nasjonale selskapene opphørte og selskapet ble samlet i en felles SAS-virksomhet med hovedkontor i Frøsundavik utenfor Stockholm.

Dagens SAS er Skandinavias største flyselskap og er en del av SAS Group som i tillegg blant annet er eier av flyselskapene Widerøe (norsk) og Blue 1 (finsk). SAS har som visjon å være verdsatt for fortrefelighet. En milepel i den sammenheng ble oppnådd i 2009 da selskapet ble rangert som Europas mest punktlig flyselskap, dette er en tittel de fremdeles har klart å holde fast på. I tillegg til å gi sine kunder punktlig flyavganger operer SAS med kundelojalitetsprogrammet EuroBonus for å bidra til at kundene velger å benytte seg av SAS sine tjenester ved vurdering av flyselskaper. (SAS SAS Group 2012)

7.2.3.1. EUROBONUS

Kundelojalitetsprogrammet EuroBonus baserer seg på et opplegg der en samler opp bonuspoeng ved kjøp av varer og tjenester. Transaksjonsprisen på en flybillett vil derav bestå av både en priskomponent for flyreisen og en for bonuspoengene. Poengene har en varighet på 5 år og deles inn i grunnpoeng og ekstrapoeng, begge kan brukes på varer og tjenester, men kun grunnpoengene er gjeldene ved oppsparing til rangerte nivåer innenfor programmet. Tilgangen til denne oppsparingen forutsetter selvsagt medlemskap, som isolert sett fremstår som vederlagsfritt. Hvorvidt det faktisk tas en avgift innbakt i prisingen av billetten er noe usikkert, men det ville ikke vært unaturlig. SAS deler inn sitt kundelojalitetsprogram i 3 nivåer, henholdsvis Basic, Sølv og Gull. Rangeringen fremkommer som følge av mengden bonuspoeng en klarer å samle opp i løpet av en 12 måneders kvalifiseringsperiode, som starter den måneden en registrerer seg i EuroBonus-programmet. Oppgradering skjer automatisk hvis en klarer å oppnå nok poeng gjennom de 12 månedene. Fordelene er selvsagt flere i antall på Gull-nivået kontra på Basic, dette dreier seg eksempelvis om at en får tildelt flere bonuspoeng på Gull-nivået ved kjøp av flybiletter. Poeng i EuroBonus-programmet kan også tjenes ved å foreta handel hos SAS sine partnere, eksempelvis bilutleiefirmaer, hoteller eller andre flyselskaper i Star Alliance og SAS Group for øvrig. Poengene kan som ved opptjeningen også brukes hos SAS' partnere. Et viktig moment er dog at grunnet konkurranselovgivningen her til lands er det ikke lovlig med bonuspoengopptjening på innenlandsreiser i Norge. Andre begrensninger later ikke til å forekomme i EuroBonus-programmet (SAS 2012).

I det følgende vil det fokuseres på tilnærmingen til inntektsføring av kundelojalitetsprogrammer som SAS her opererer med, i tillegg vil problematikken rundt de tilfellene der det pålegges begrensninger i bruken av poengene fra flyselskapets hold og hvordan dette kan ha innvirkning på regnskapsføringen fra en konseptuell vinkel, belyses.

7.3. REGNSKAPSFØRING AV KUNDELOJALITETSPROGRAMMER

7.3.1. ETTER DAGENS MODELL – IFRIC 13

Utgangspunktet for regnskapsføring av kundelojalitetsprogrammer finner en som tidligere belyst i fortolkningen IFRIC 13, der tilnærmingen til behandlingen av sammensatte transaksjoner med en bonuspoengkomponent presenteres. Kundelojalitetsprogrammer bygger på tanken rundt salg av varer eller tjenester med implisitte bonuspoeng som videre kan innløses i nye varer og tjenester når en har spart opp en gitt mengde poeng. Bonuspoengene anses som en egen separerbar enhet som skal skilles ut fra det opprinnelige salget og føres til virkelig verdi, jf. IFRIC 13.5. Etter hvert som kunden benytter seg av bonuspoengene skal inntektsføring forekomme. Et forenklet illustrert eksempel av en transaksjon med bonuspoeng inkludert:

Bankinnskudd		Salgsinntekt		Uopptjent inntekt	
100			90		10

FIGUR 3: EKSEMPEL FØRING 1

Det antas her at en flybillett selges for en pris på 100 kroner med en bonuspoengkomponent inkludert. Bonuspoengene har en anslått verdi på 10 kroner. 100 kroner er overført til flyselskapet ved transaksjonen, men kun 90 kroner kan inntektsføres på transaksjonstidspunktet som følge av at de resterende 10 kronene ikke er å anse for opptjent før kunden eventuelt velger å benytte seg av bonuspoengene. Hvis kunden ved en

senere anledning har spart opp nok poeng og velger å benytte seg av mulighetene med kundelojalitetsprogrammet vil inntektsføring forekomme:

Uopptjent inntekt		Salgsinntekt	
	10		2
2			
UB 8			

FIGUR 4: EKSEMPEL FØRING 2

Her illustrert ved at bonuspoeng med verdi på 2 kroner er blitt benyttet, som resultat har selskapet poeng med verdi på 8 kroner stående igjen, balanseført som gjeld.

Det er ved vurderingen av gjeldsposten uopptjent inntekt at det i enkelte tilfeller kan reise seg en konseptuell problemstilling som kan skape hodebry. Ved regnskapsføring av en post i regnskapet skal en følge kriteriene for regnskapsføring i det konseptuelle rammeverket. Det første kriteriet som legges til grunn er at posten, som vurderes, må tilfredsstillende gjeldsdefinisjonen. I henhold til det konseptuelle rammeverket, jf. CF 4.4b, er gjeld definert som:

«forpliktelser et foretak har pådratt seg som et resultat av en tidligere transaksjon eller hendelse, hvis oppgjør forventes å medføre oppfyllelse av økonomiske fordeler».

Ved en transaksjon med tilknyttede bonuspoeng vil bonuspoengene gi opphav til en gjeldspost, og pr definisjon er denne oppfylt, så fremt ikke flyselskapet legger ned enkelte krav til innløsning av bonuspoengene. Hvis selskapet, som har gjelden balanseført, begynner å styre forpliktelsen i form av enkelte kriterier vil en kunne stille spørsmål ved hvor vidt forpliktelsen kan anses som en reell forpliktelse for virksomheten. Hvis foretaket kan legge inn bestemmelser som gjør at bonuspoengene ikke alltid lar seg innløse for kunden, eksempelvis i form av at de kun gjelder på enkelte flyreiser, tilbud eller tidspunkt, vil det kunne gjøre forpliktelseselementet noe vagt. En styrer i større grad kundens muligheter og

forpliktelsen blir nærmest å anse som betinget. Hvis forpliktelselementet ikke er å anse som direkte oppfylt vil det medføre konseptuelle problemer når en skal foreta regnskapsføring av posten. Kriteriene for regnskapsføring er tydelige etter det konseptuelle rammeverket. Er ikke de ansett oppfylt, i dette tilfellet med brudd i første kriteriet, skal posten som utgangspunkt ikke regnskapsføres. Problemene dette konseptuelt sett kan skape er dog «håndtert».

Ved vurdering av regnskapsløsninger og utledning av disse har IASB lagt frem et kildehierarki som skal benyttes. Kildehierarkiet, presentert gjennom IAS 8.7-12, samt IAS 1.15, er et hjelpemiddel for utledning av løsninger på problemstillinger som ikke direkte er regulert. Presentasjonen av IFRIC 13 i 2007 fikk frem en regulering av den aktuelle problemstillingen knyttet til innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer, der en i enkelte tilfeller kan stå ovenfor regnskapsføring av poster som bryter med gjeldsdefinisjonen. I henhold til kildehierarkiet blir vurdering av definisjonene først presentert gjennom punkt 3. b, jf. IAS 8.11b, og er i henhold til kildehierarkiet underordnet standarder og fortolkninger som regulerer aktuelt tema. Derav vil en, med utgangspunkt i IFRIC 13, kunne føre uopptjent inntekt som gjeld i regnskapet så fremt fortolkningen godkjenner løsningen. Etter IFRIC 13.7 legges det til grunn at driftsinntekt tilknyttet bonuspoengene skal innregnes når bonuspoengene innløses og foretaket oppfyller sin plikt til å levere bonusen. Bonuspoengene må derfor føres som gjeld frem til eventuell innløsning finner sted. En har etter fortolkningen derfor en løsning, indirekte presentert med hensyn på hvordan en behandler innregningen av inntekten, som angir at uopptjent inntekt tilknyttet bonuspoengene må føres som gjeld i regnskapet. Standard- og fortolkningskriteriet i kildehierarkiet er dermed møtt med de følger at en foretar balanseføring av en gjeldspost, som i visse tilfeller ikke oppfyller definisjonen for gjeld i det konseptuelle rammeverket.

Et annet moment, som har vært en gjenganger i kritikken mot IASBs tilnærming til inntektsføringsspørsmål, er den åpenbare favoriseringen av en resultatorientert retning. Dette er i seg selv ganske spesielt med tanke på balanseorienteringen som legges til grunn i det konseptuelle rammeverket, og som derav skal ligge som basis for utledningen av løsninger på regnskapsmessige problemstillinger. Inntektsføring er et meget sentralt tema i regnskapsverden og en kan i det lys stille ekstra spørsmålstegn ved at et resultatorientert syn dominerer. Det balanseorienterte systemet kan en grovt skissere ved at det er

balansepostene som får hovedfokus og at resultatposter som inntekt og kostnad fremkommer som residualer av endringene i balansen. Enkelt tilnærmet kan en si at balansepostene overstyrer det resultatorienterte opptjeningsprinsippet. Dette fremkommer også av definisjonene på inntekt i det konseptuelle rammeverket, jf. CF 4.25a:

«inntekt er en økning i økonomiske fordeler gjennom regnskapsperioden i form av tilflyt eller økning i eiendeler eller reduksjon i gjeld som fører til økning i egenkapitalen, annet en det som kan relateres til bidrag fra egenkapitaleiere (fritt oversatt)».

Det lyser tydelig igjennom at inntekt definisjonsmessig skal forekomme som et resultat av endringer i balansepostene. Dette er dog ikke like godt praktisert gjennom standardsettingen. Hvorfor retningen har utspilt seg slik den har, vil nok kunne relateres til praksis ved at en har valgt å videreføre gjeldene sedvane, fremfor å utvikle et nytt «system» som ikke nødvendigvis ville bidratt til en bedre praktisering rundt inntektsføringsspørsmålet. Dette kan i så måte grovt sagt ses på som en mer «substans over form»-tilnærming til inntekt, der valget falt på videreføring fremfor å pålegge en ny retning. Om det ville gitt andre utslag ved en ren balanseorientert tilnærming er dog ikke like sikkert. Balanse- og resultatorienterte retningsvalg kan begge gi opphav til identiske løsninger, grunnlaget for utledningen er derimot forskjellig. IFRIC 13 er blant annet et resultat av sedvane som videreføres gjennom standardsettingen, dog presentert som en fortolkning.

7.3.2. ETTER DEN FORESLÅTTE MODELLEN

Den foreslåtte modellen for inntektsføring presentert av IASB og FASB legger til grunn en ny tilnærming til inntektsføringsspørsmålet. Modellen som er utarbeidet over en lengre tidsperiode gjennom samarbeidsprosjektet mellom IASB og FASB, representerer et resultat av mye vurderinger. 3 ganger har dagens foreslåtte standard vært gjennom høringsrunder, både som diskusjonsnotat og senere som høringsutkast 1 og høringsutkast 2. Det er i så måte naturlig at et kjerneelement som inntektsføring vekker mye interesse. Flere gjeldende

standarder og fortolkninger skal erstattes av en enkeltstående, noe som vil kunne medføre større omveltninger i dagens praksis. IFRIC 13 vil være en av fortolkningene som går ut.

Den nye modellen legger, som tidligere belyst, til grunn en 5 trinns tilnærming til inntektsføringsspørsmålet. Identifisering av inntekt fra kontrakter med kunder kan etter det nye høringsutkastet fremstå som noe omfattende i angrepsmåte. Men om forskjellen egentlig er så veldig stor i forhold til dagens modell er ikke nødvendigvis gitt, selv om kriteriene i prosessen, gjennom 5-trinns modellen, er kvantifisert mer i detalj i den nye foreslåtte standarden.

Som et utgangspunkt for innregning av inntekt fra kontrakter med kunder legger modellen til grunn identifisering av kontrakten med kunden, som vil gi opphav til aktuell inntekt. I lys av problematiseringen rundt inntektsføringen av kundelojalitetsprogrammer vil en slik kontrakt med kunde i dette tilfellet dreie seg om salg av en flybillett. Kontraktsforholdet er som sådan en plikt fra flyselskapet til å levere transporttjenester til kunden.

Etter at en har identifisert kontrakten med kunden må en gå avtalen mer i sømmene for å undersøke om det foreligger separate leveringsforpliktelser i kontrakten. For en sammensatt transaksjon, som transporttjeneste inkludert bonuspoeng, vil det bety at en skiller av de 2 komponentene i form av selve tjenesten som utføres gjennom flyvningen, og bonuspoengene som ved en senere anledning kan benyttes til å anskaffe nye flyreiser.

Tredje steg i IASBs modell er fastsettelsen av transaksjonsprisen. Det er i standarden lagt frem flere hensyn som kan være aktuelt å vurdere. Ved salg av flyreiser vil det også i denne omgang kunne virke noe unødvendig med tanke på transaksjonens iboende enkle tilnærming som utgangspunkt. Det forekommer et salg av en tjeneste, der oppgjør som oftest forekommer umiddelbart og reisen foretas innenfor akseptable tidsrammer der vurdering av eksempelvis tidsverdien av penger ikke vil være aktuelt. Dog skal det nevnes at virkelig verdi vurderingen av bonuspoeng, som strekker seg over flere år, gjerne vil måtte reflektere tidsverdien av penger. Dette vil dog ikke påvirke salgsprisen for flybilletten isolert sett, men snarere verdien av bonuspoengene bokført i regnskapene. Prisen er i så måte en enkel sak i denne sammenheng, problemstillingen blir dog gjerne noe mer delikat i modellens fjerde trinn.

Etter at prisen for transaksjonen er fastsatt som en helhet, skal en foreta en allokering av pris til de ulike separerbare forpliktelsene som transaksjonen er satt sammen av. For flybilletter solgt med bonuspoeng vil dette innebære at transaksjonsprisen må allokere til forpliktelsen som representerer selve flyreisen og videre til en del som kan relateres til bonuspoengene. For bonuspoengene skal en benytte seg av egenverdien av poengene en kunne oppnådd ved et eventuelt separat salg, jf. ED 2 pkt. 71. Dette kan relateres til virkelig verdi – kravet som IFRIC 13 la til grunn i IFRIC 13.6.

Nivå 5 i modellen, som presenteres i den foreslåtte standarden, representerer selve tidspunktet for innregning av inntekten som oppstår gjennom kontrakter med kunder. I henhold til høringsutkastet skal innregning av inntekt forekomme når leveringsforpliktelsen tilknyttet aktuell inntekt er oppfylt, jf ED 2 pkt. 31. Leveringsforpliktelsen anses oppfylt når kontrollen tilknyttet eiendelen vurderes som overført. For en tjeneste, som flyreiser i vårt tilfelle, vil en slik overføring gjerne anses å forekomme når flyreisen finner sted, eventuelt når selve transaksjonen gjennomføres. Flyselskapet vil i enkelte tilfeller kunne stilles ansvarlig ved mangelfull oppfyllelse av leveringsforpliktelsen, eksempelvis i form av kansellerte flyruter. En kan i så måte vurdere det dit hen at endelig kontroll ikke er overført før selve flyreisen faktisk finner sted, og at inntektsføring tilknyttet flyreisen derav gjennomføres på det tidspunkt når tjenesten faktisk ytes av flyselskapet. For leveringsforpliktelsen tilknyttet bonuspoengene vil innregning av inntekt relatert til disse poengene forekomme når kunden eventuelt velger å benytte seg av muligheten som bonuspoengene tilbyr i form av eksempelvis nye flyreiser. Flyselskapet vil, som under IFRIC 13 regimet, sitte med en forpliktelse ovenfor kunden frem til eventuell utnyttelse av bonuspoengene forekommer. Dette vil som belyst i gitte tilfeller kunne gi opphav til problematiske poster i regnskapet sett fra konseptuelt hold. Dog er det etter den nye modellen foreslått en ny tilnærming til føringen av transaksjoner.

For å illustrere føringene etter den foreslåtte modellen vil det her, som under presentasjonen av dagens metode ved IFRIC 13, brukes et forenklet eksempel. Det antas et salg av en flybillett med verdi på 100 kroner der 10 kroner representerer anslått verdi av bonuspoengene. Det nye høringsutkastet legger som kjent til grunn at det etableres en rett på betaling og en plikt til å levere på kontraktsinngåelsestidspunktet, dette illustrert ved et enkelt teoretisk føringseksempel:

Rett på betaling		Plikt til å levere	
100			100

FIGUR 5: EKSEMPEL FØRING 3

Kontraktsposisjonen er etablert hos selskapet i form av en eiendel og en gjeld i henhold til den nye standarden. Dog kan en nok se for seg at en praktisk tilnærming for flyselskapene i all hovedsak vil dreie seg om at det forekommer en betaling av billettene på transaksjonstidspunktet, med påfølgende inntektsføring av andelen som tilfaller flyreisen. Den resterende verdien som relateres til bonuspoengene blir balanseført som forpliktelsen til å levere i form av uopptjent inntekt:

Bankinnskudd		Salgsinntekt		Uopptjent inntekt	
100			90		10

FIGUR 6: EKSEMPEL FØRING 4

Alternativt kan en foreta et «ekstra» steg i prosessen i form av at posisjonen etableres som tidligere i form av denne føringen:

Bank		Plikt til å levere	
100			100

FIGUR 7: EKSEMPEL FØRING 5

Deretter foretas en avregning av salgsinntekten tilknyttet verdien av flyreisen isolert sett mot leveringsforpliktelsen. Dette vil selvsagt ikke få noen resultatmessig avvikende effekt fra det første alternativet illustrert over, det vil kun dreie seg om en ekstra føring i form av at en balansefører 100 kroner i verdi som forpliktelse for deretter å eliminere 90 kroner som inntektsføres siden leveringsforpliktelsen tilknyttet flyreisen oppfylles:

Bank		Plikt til å levere		Salgsinntekt	
100		100		90	
		90			
		UB 10			

FIGUR 8: EKSEMPEL FØRING 6

Leveringsforpliktelsen vil etter inntektsføringen av flyreisen inneholde en restsaldo pålydende verdien av bonuspoengene, her på 10 kroner. Leveringsforpliktelsen vil da som tidligere dreie seg om en uopptjent inntekt. Inntektsføringen av bonuspoengene forekommer som tidligere enten ved at kunden benytter seg av muligheten, eller at poengenes varighet forfaller. Inntektsføringen illustrert ved en benyttelse av poeng til en verdi av 2 kroner:

Plikt til å levere		Salgsinntekt	
	10		2
2			
UB 8			

FIGUR 9: EKSEMPEL FØRING 7

Den foreslåtte 5-trinns modellen er i sitt slag nyskapende av natur med tanke på tilnærmingen til inntektsføringsspørsmålet. Kontraktsfokuset er en ny retning og modellen vil medføre endringer av varierende effekt fra bransje til bransje. Sett fra et konseptuelt ståsted fremstår den foreslåtte modellen for innregning av inntekt ved første øyekast som et spennende skritt i riktig retning. Dette med hensyn på den balanseorienterte tilnærmingen som er lagt til grunn i punkt 5 i modellen, i form av at innregning av inntekt skal forekomme etter hvert som/når leveringsforpliktelsen(e) anses oppfylt. Fokuset er etter den foreslåtte standarden rettet mot endring av balansepostene som opprettes ved inngåelse av kontrakter mellom virksomheten og kundene. Som belyst i eksempelet over etableres en rett på betaling og en plikt til å levere ved kontraktinngåelse. Disse postene nettoføres som utgangspunktet og innregning av inntekter forekommer ikke før det skjer endringer i aktuelle balanseposter. Etter hvert som leveringsforpliktelsen oppfylles, ved at kontroll overføres til kunden, foretas innregning av tilknyttede inntekter. Inntekten blir dermed en residual av endringen i balansepostene tilknyttet transaksjonen. Balansepostene overstyrer i det lys de resultatorienterte periodiseringsprinsippene, periodiseringen slik den fremstår blir balanseorientert. Dette harmonerer i mye større grad med det konseptuelle rammeverkets underliggende fokus, og er i den grad et steg i riktig retning. Spesielt viktig kan en kanskje si det er med tanke på inntektsføringens naturlige sentrale posisjon i regnskapsverdenen.

7.3.3. NY OG GAMMEL TILNÆRMING – EN VURDERING

Et naturlig spørsmål å stille seg etter en vurdering av ny og gammel modell er hva som eventuelt fremkommer som effektgivende forskjeller i den regnskapsmessige behandlingen. Det primære fokuset som presenteres gjennom IFRIC 13 (i sammenheng med IAS 18) og høringsutkastet til den nye standarden fremstår i utgangspunktet forskjellig fra hverandre, men vil de alternative retningene i den foreslåtte standarden bidra til endringer i regnskapsmessig tilnærming? De illustrative eksemplene presentert under både IFRIC 13 og den nye modellen peker umiddelbart i retning av at det ikke vil forekomme noen form for dramatisk endring i føringsmessig praksis. Men hvorfor medfører ikke den nye modellen endringer i tilnærmingen til innregning av inntekt fra transaksjoner tilknyttet kundelojalitetsprogrammer? Det er flere interessante punkter som kunne hatt effekt på behandlingen, men som pr dags dato ikke later til å skape noen endringer i allerede etablert praksis for innregningen av inntekter fra lojalitetsprogrammene. Faktorer som kan nevnes er blant annet:

- selve modellen for identifisering og innregning av inntekt,
- konseptuell tilnærming, samt
- tidspunkt for overføring av eiendel fra selger til kunde.

Punktene over er i sin natur meget tett knyttet sammen. Utviklingen av den nye 5-trinns modellen baserer seg på et konseptuelt retningsvalg som fundament, og kriteriene som benyttes ved vurdering av hvor vidt en vare eller tjeneste er overført til kunden, vil legge grunnlaget for selve tidspunktet for innregning av inntekt i modellen. Ved oppstarten av inntektsføringsprosjektet mellom IASB og FASB i 2002 var fokuset rettet mot utviklingen av en balanseorientert modell som skulle erstatte dagen resultatbaserte system.

Balanseorientering er beholdt, men prosjektet har tatt enkelte vendinger som bidrar til at den gjeldende balanseorienteringen strekker seg mer og mer i retning av en modell som minner om den nåværende resultatorienterte løsningen som foreligger i IAS 18. Blant annet medførte beslutningen om å rette fokus mot videreutvikling av en transaksjonsbasert modell i 2008 til at utviklingen gikk mer i retning av noe som kunne minne om resultatorientering. Sett fra forpliktelseelementet i en transaksjon vil en slik transaksjonsbasert modell medføre

at en måler leveranseforpliktelsen til avtalte vederlag, kontra en hypotetisk virkelig verdi, som ville vært aktuelt under et regime med forankring i virkelig verdi måling (Kvifte 2010). Balanseorienteringen er lagt til grunn, men selve tilnærmingen til transaksjonene er mer i retning av resultatorienteringen, i og for seg en spennende kombinasjon, men samtidig kan en da spørre seg om den nye modellen vil bidra til endringer på feltet inntektsføring? Nå er spekteret som segmentet inntektsføring spenner over relativt bredt, men sett fra et perspektiv rettet mot innregning av inntekter fra kundelojalitetsprogrammer, later det ikke til å forekomme endringer. Inntektsføringen av komponentene i den sammensatte transaksjonen som et flybillettsalg med innhold av både flyreise og bonuspoeng, innebærer under begge regimene oppsplitting av det gjeldende forholdet. IAS 18.13 viser til at innregningskriteriene i standarden skal benyttes separat for hver enkelt identifiserbar bestanddel i en transaksjon. Dette punktet bygger IFRIC 13 videre på i IFRIC 13.5, der det fremkommer at bonuspoengene skal håndteres på denne måten, derav opphavet til posten uopptjent inntekt i regnskapet som følge av at selskapet sitter med en potensiell gjeld til kunden frem til bonuspoengene eventuelt forfaller. Etter den foreslåtte modellen for inntektsføring finner vi igjen samme holdningen til sammensatte transaksjoner i ED 2 pkt. 23, der det legges til grunn at virksomheten skal identifisere separate leveringsforpliktelser i kontrakten med kunde. Videre skal en etter fastsettelse av transaksjonsprisen, allokere denne til aktuelle leveringsforpliktelser, jf. ED 2 pkt. 70 og innregne inntekten fra de separate leveringsforpliktelsene etter hvert som de oppfylles, jf. ED 2 pkt. 31. Det vil med andre ord si at en også her blir sittende med en uopptjent inntekt etter innregning av inntekten tilknyttet selve flyreisen. Den nye modellen bidrar sånn sett ikke til noe revolusjonerende nyheter i tilnærmingen, dog bærer modellen mer preg av fokus mot balanseposten(e) som oppstår som følge av transaksjonen, noe som igjen reflekterer balanseorienteringen som er lagt til grunn ved utviklingen av systemet. Dette reflekteres også gjennom det balanseorienterte periodiseringsprinsippet som styrer innregningen av inntekt i steg 5 i modellen, der inntektsføringen gjennomføres etter hvert som leveringsforpliktelsene oppfylles. Endringene i balansepostene og verdiene de representerer, legger føringen for innregningen av inntekt tilknyttet leveringsforpliktelsen. Et fokus på endring i balanseposter kan relateres til balanseorienteringen, men preget av resultatfokus er fremdeles til stede.

Et annet punkt som også vekker interesse i denne sammenheng er når inntekten skal innregnes. Som drøftet over er kravet etter punkt 5 i den foreslåtte modellen at inntekten skal innregnes når leveringsforpliktelsen er oppfylt, ved at varen eller tjenesten er overført til kunde. Høringsutkastet legger til grunn at en vare eller tjeneste er overført når kunden har fått/oppnådd kontroll over varen eller tjenesten. Det er kontrollbegrepet som derav blir meget sentralt i vurderingen av når inntektsføring skal forekomme. En flyreise dreier seg om en transporttjeneste og derav vil kriteriene for innregning av inntekt tilknyttet tjenester være gjeldende i IAS 18. For bonuspoengene gjelder de samme vurderingene, men det kan påpekes av bonuspoeng også i noen tilfeller kan innløses i varer og ikke bare nye flyreiser. Dette gjelder blant annet for SAS sitt Euro Bonus program. Etter den nye standarden behandles varer og tjenester likt med hensyn til kriteriene for innregning, etter IAS 18 er det dog et par momenter som skiller varer og tjenester i inntektsføringsspørsmål. Kilden til problemstillingen er uavhengig tolkningen av begrepet kontrolloverføring. Sett i lys av kontrollbegrepet rundt salg av flybilletter, vil en havne tilbake på vurderingen rundt når en faktisk anser kontrollen over tjenesten som overført til flypassasjeren. Etter den nye standarden later kriteriene for løpende innregning av inntekt å kunne oppfylle «situasjonen» som en levering av transporttjenester faktisk representerer, jf. ED 2 pkt. 35. Alternativet til overføring av kontroll over en periode er overføring av kontroll på et gitt tidspunkt i henhold til ED 2 pkt. 37. Teoretisk sett vil diskusjonen knytte seg til hvor vidt en anser en flyreise for løpende produksjon, valg av innregning blir i så fall knyttet til fremdriften av den «produserte» flyreisen. Bedriften må uansett konkludere med at det foreligger en kontinuerlig oppfyllelse av leveringsforpliktelsen, før en foretar innregningen i henhold til løpende inntektsføring. Kriteriene er omfattende i sin natur og vil kunne virke noe overveldende sett i sammenheng med en transporttjeneste, men det er nærliggende å vurdere det dit hen. Det blir som nevnt en teoretisk vurdering. Varigheten av en flyreise er begrenset og vil i så måte ikke representere en effekt regnskapsmessig, uavhengig av hvor vidt en velger løpende inntektsføring eller inntektsføring på et gitt punkt. Kontrollbegrepet slik det er presentert i den nye standarden er utdypet med flere underliggende momenter, som må hensyntas alt etter hvor vidt det dreier seg om løpende oppfyllelse av leveringsforpliktelsen eller på et gitt tidspunkt. Etter dagens modell omhandles løpende inntektsføring av både IAS 11 og IAS 18. Tjenester i størrelsesorden flyreiser faller inn under reguleringen av IAS 18 med sine kriterier for innregning i punkt IAS 18.20.

Innregningskriteriene for tjenester i IAS 18 fokuserer ikke i den grad på kontrollovergangen som den foreslåtte standarden gjør. Kravene i IAS 18.20 bygger som utgangspunkt på at inntekten kan måles pålitelig med påfølgende krav til sannsynlig tilflyt av økonomiske tjenester, samt pålitelig måling av fullføringsgrad og påløpte utgifter. Kriteriene i IAS 18 bærer tydelig preg av resultatorienteringen som er lagt til grunn ved utviklingen av standarden. Fokuset ligger tydelig på pålitelig måling og vurdering av inntekter og kostnader, og kan relateres til de resultatorienterte periodiseringsprinsippene i form av opptjenings- og sammenstillingsprinsippet. I den foreslåtte standarden er tyngden, som drøftet over, rettet mot når kontroll over en vare eller tjeneste anses overført til kunde. Endring av aktuell(e) balansepost(er) ved overføring av en eiendel vil derav legge grunnlag for innregning av inntekt. Sett fra et konseptuelt ståsted later det til å kunne være en løsning som harmonerer med det balanseorienterte grunnlaget som er lagt til grunn i den foreslåtte standarden.

7.3.4. OPPSUMMERENDE BETRAKTNINGER

Kontrollovergangen er meget sentral ved vurderingen rundt innregning av inntekt etter den foreslåtte standarden. Kriteriene for inntektsføring etter dagens modell ved IAS 18 har som nevnt andre kriterier som veier tyngre, men påvirkningen på inntektsføring av flyreiser og bonuspoeng later ikke til å forandre seg nevneverdig. Kjernen etter IFRIC 13 vedrørende bonuspoengene er innregning ved tilhørende opptjening, eventuelt etter endt levetid for poengene. Etter den foreslåtte modellen blir resultatet det samme, registrering av inntekten foretas når kontroll overføres til kunde og det avhenger av at kunden benytter seg av bonuspoengene. Modellene gir i lys av overnevnte teoretiske vurdering samme føringsmessige utfall med påfølgende resultatføring, dette vel og merke for den sammensatte transaksjonen som flybilletter representerer ved inkludering av bonuspoeng presentert gjennom kundelojalitetsprogrammer. Dagens- og den foreslåtte modellen har opphav i hvert sitt grunnleggende regnskapsmessige syn i form av resultat- og balanseorientering. Dog later ikke dette til å skape forskjellige regnskapsmessige løsninger i denne sammenheng. Ei heller variasjonen som foreligger i vurderingen rundt innregning og kontrollovergang ser ut til å påvirke inntektsføringen. Vurderingen kan selvsagt foretas etter

den nye standarden hvor vidt en anser overføringen for å forekomme på et gitt tidspunkt eller over en periode, men sett i sammenheng vil ikke de regnskapsmessige konsekvensene være av betydning. Et viktig moment å nevne avslutningsvis er selvsagt at selv om balanseorientering ble lagt til grunn ved utviklingen av den nye foreslåtte standarden, falt valget som tidligere nevnt på videreutvikling av en transaksjonsbasert modell, fremfor en verdibasert. En transaksjonsbasert modell vil ta mer form som den eksisterende med tanke på gjeldende system utviklet med grunnlag i resultatorienteringen. Det kan i utgangspunktet virke noe søkt, at en velger et balanseorientert grunnlag for så å fokusere på å videreutvikle en transaksjonsbasert modell. Dog, som Kvifte og Johnsen påpeker, representerer ideen om at balanseorienteringen er verdibasert og resultatorienteringen transaksjonsbasert, en prinsipiell misforståelse (Kvifte and Johnsen 2008). Men som en enkel huskeregel kan en relatere transaksjonsbaserte modeller til resultatorienteringen og derav verdimåling til balanseorienteringen.

Oppsummert later ikke den foreslåtte standarden til å skape noen form for endring i den regnskapsmessige føringen av inntekt tilknyttet kundelojalitetsprogrammer, iallfall ikke fra et teoretisk ståsted.

7.4. PRAKTIKERES SYN PÅ SAKEN

Den teoretisk rettede gjennomgangen av den foreslåtte standarden pekte i retning av at dagens gjeldende modell for inntektsføring av kundelojalitetsprogrammer i all hovedsak blir videreført. Balansepostene og innregningen av inntekt slik de i dag fremstår ved føring etter den resultatorienterte standarden IAS 18 og IFRIC 13, tar ingen nye vendinger, selv om det ferskeste høringsutkastet bygger på en balanseorientert base. Dette er i seg selv ingen overraskelse. Selv om utgangspunktet for utledningen kan ta forskjellige hensyn i forhold til hva som skal fokuseres på, trenger ikke utfallet, som i denne sammenheng er den regnskapsmessige føringen, å resultere i ulike løsninger.

Responser i høringsrunden til både det første og det andre høringsutkastet var enorm, men flyselskapene glimtet i stor grad med sitt fravær, dog kom det inn en respons som fem amerikanske flyselskaper var gått sammen om. Dette høringssvaret relaterte seg til det første høringsutkastet ED 1, dog er den vel så relevant for ED 2 som følge av IASBs respons på meningene som fremkom. Høringsbrev nummer 973 relatert til ED 1 representerer en samlet uttalelse fra American Airlines, United Continental, Delta Air Lines, US Airways og Southwestern Airlines. Svaret fra flyselskapene relaterer seg ikke til behandlingen av kundelojalitetsprogrammer, men illustrer hva en gruppe i flybransjen anser som problematisk i lys av den foreslåtte modellen til IASB og FASB. Som konkludert under den teoretiske utredningen vil ikke den foreslåtte standarden medføre endringer i behandlingen av kundelojalitetsprogrammer. Selv om det er en svak dragning er det interessant sett i lys av svaret siden inntektsføringsmodellen som helhet ikke drøftes i uttalelsen og derav også kan gi signaler om at modellen oppfattes som akseptabel i gjeldende form sett fra flyselskapenes hold. Dette kan også forklare hvorfor den generelle responsen fra flybransjen var lav, dagens modell blir hovedsakelig videreført og skaper isolert sett heller ikke de største bølgene i flyselskapenes regnskaper, dog er det et tema som de fem bak responsen kritiserer.

Kilden til kritikken fra de amerikanske flyselskapene retter seg mot vurderingen av tap i kontrakter (onerous contracts) og nivået for måling av disse tilfellene. ED 1 pkt. 54 la til grunn at en skulle foreta en tapsvurdering på kontraktsnivå for alle kontrakter. Dette ville

ført til en enorm arbeidsmengde for flyselskapene grunnet prisingsstrategiene som legges til grunn. Kravet til vurdering på kontraktsnivå er ikke fjernet i ED 2, men moderert. Etter ED 2 pkt. 86 skal foretaket foreta en tapsvurdering i leveringsforpliktelser som oppfylles over tid, der tiden for oppfyllelse strekker seg over 1 år. Dette endrer basisen for tapsvurderingen og fører til at flyselskapene i liten grad blir rammet som forespeilet i ED 1. En må fremdeles foreta en tapsvurdering ned på kontraktsnivå, jf. ED 2 BC pkt. 207, men tidshorizonten som forespeiles i ED 2 eliminerer mye av problematikken. Det samme vil gjelde for lojalitetsprogrammene med sine bonuspoeng, eventuelle tap vil hensyntas ved overføring av kontroll som tidligere drøftet, dette under selve flyreisen, eller ved kjøp av andre varer som det gis muligheter for i programmet.

Høringssvaret fra de 5 flyselskapene i USA viser at høringsutkastet ikke har gått ubemerket hen i bransjen. I Norge har det også fått oppmerksomhet, men her fra en annen kilde enn flybransjen. Torkild Haugnes og Erik Mamelund, som begge har sitt daglige virke i Ernst & Young, har ytret sine syn på saken. Meningene i artikkelen de publiserte i tidsskriftet Revisjon og Regnskap står forfatterne for, og representerer således ikke nødvendigvis meningene til revisjons- og rådgivingselskapet Ernst & Young på saken, men det kan likevel gi en pekepinn på hvordan praktiserende fagfolk innenfor revisjon og regnskap oppfatter ED 2. Gjennom artikkelen med tittelen «Utvannet balanseorientert prinsipp» publisert i Revisjon og Regnskaps 3. utgave 2012, går forfatterne den foreslåtte modellen for inntektsføring i sømmene, men hovedfokus på steg 5 i modellen der periodiseringen av inntekt fastsettes. Haugnes og Mamelund mener at modifiseringene som er gjort frem til ED 2 har gjort det balanseorienterte periodiseringsprinsippet i steg 5 meget utvannet, og at det i den formen det nå er presentert snarere fremstår som et videreutviklet resultatorientert prinsipp (Mamelund and Haugnes 2012). Denne uttalelsen bygger de på endringene som er foretatt i veiledningen tilknyttet overføringen av kontroll. Prinsippet har gjennomgående vært det samme, der endringer i eiendeler og gjeld skal legge grunnlag for innregning av inntekt. Kontrollbegrepets innhold viker ikke fra dette, men snarere input som trekker mot resultatorientering. Blant annet er overføring av risiko og fordeler blitt inkludert som et av de underliggende kriteriene ved overføring av kontroll av eiendel på et gitt tidspunkt, jf. ED 2 pkt. 37 b. Kriteriet for overføring av risiko og fordeler er kjent stoff fra IAS 18.14 a, der vurderingen skal foretas i forbindelse med innregning av inntekter tilknyttet varesalg. Den

foreslåtte standarden skiller ikke lenger mellom varesalg og tjenesteyting. I den grad en kan relatere det momentet overføring av risiko og fordeler til resultatorienteringen, er det et tydelig steg i den retning. Forfatterne fokuserer dog på at det er veiledningen som er kilden til utvanningen av det foreslåtte balanseorienterte periodiseringsprinsippet. Hvilke endringer spesifikt går ikke forfatterne nærmere inn på, dog foretas en mer utdypende vurdering av kriteriene for overføring av kontroll. Den foreslåtte standarden skiller som kjent mellom eiendeler overført over tid eller på et gitt tidspunkt. Kjernen er uavhengig den, at praktikerne Haugnes og Mamelund peker i retning av det at IASB og FASB i større grad nærmer seg det gjeldende regimet, hovedsakelig presentert gjennom IAS 18 og resultatorienteringen som ligger til grunn. I lys av deres tolkning tyder det igjen på at dagens modell i flere bransjer videreføres, men i en ny innpakning for vurdering av det underliggende materialet. Dog vil enkelte segmenter påvirkes, blant annet bransjer der produksjon foregår ved tilvirkningskontrakter. For flybransjen sin del later det ikke til å fremkomme større endringer som tidligere beskrevet, hverken for den generelle inntektsføringen eller for behandlingen av kundelojalitetsprogrammer. Artikkelen til Haugnes og Mamelund kan sånn sett brukes for å underbygge denne konklusjonen, en draging i retning av resultatorienteringen tyder på videreføring av allerede etablert praksis, iallfall innenfor flybransjen.

7.4.1. OPPSUMMERENDE BETRAKTNINGER

Den foreslåtte standarden vil helt klart bringe med seg bølger i tilnærmingen til innregning av inntekt i regnskapsverdenen. I den sammenheng er det alltid interessant å registrere hva produsenter og andre interessegrupper ytrer av meninger rundt emnet. Selv om mengden av respons fra flybransjen ikke var overveldende, gir det likevel en pekepinn på hvilke momenter som later til å kunne skape oppstandelse. Tapskontrakter var fokuset i denne runden, noe som i all hovedsak ser ut til å få en lykkelig slutt i den grad ED 2 nå fremstår med sine endringer fra ED 1. Selv om kjernen ikke ble tatt hensyn til i samme omfang, ble den overliggende tilnærmingen til tapskontrakter endret i «favør» av flyselskapenes i form av at vurderingen nå tas på leveringsforpliktelser som oppfylles over en

tidsperiode på mer enn ett år. Sett i lys av innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer er ikke temaet direkte relatert i den grad en ser på eventuell endring av regnskapsføring. Slik det fremstår vil den allerede etablerte praksisen videreføres, noe også artikkelen til Haugnes og Mamelund understøtter. IASB og FASB har med sine endringer fra ED 1 til ED 2 gått mer i retning av resultatorienteringen, noe som taler for at dagens løsning utledet av den resultatorienterte IAS 18 i kombinasjon med IFRIC 13 også blir løsningen, så fremt ED 2 blir stående som den er og presentert som ny standard for inntektsføring i løpet av 2012.

8. KONKLUSJON

Masteroppgavens overordnede tema har vært rettet mot inntektsføring under IFRS med fokus på den foreslåtte standardens effekt på innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer. Følgende problemstilling ble presentert:

«Vil den foreslåtte standarden for innregning av inntekt medføre endringer i regnskapsføringen av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer?»

Oppgaven har tatt utgangspunkt i gitte eksempler tilknyttet salg av flybilletter, inkludert en bonuspoengkomponent der behandlingen av inntektsføring har vært håndtert i lys av SAS' kundelojalitetsprogram Euro Bonus. Analysen og den videre drøftelsen har tatt utgangspunkt i dagens metode for innregning av inntekt med grobunn i IAS 18 og fortolkningen IFRIC 13, relatert til kundelojalitetsprogrammer. Deretter har innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer blitt vurdert i lys av den foreslåtte 5 trinns modellen, presentert i det andre høringsutkastet publisert av IASB og FASB.

Resultatene av analysen tilknyttet regnskapsføringen med den påfølgende drøftelsen, stadfester at det ikke vil fremkomme endringer i regnskapsføringen av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer etter den nye modellen presentert i den foreslåtte standarden for inntektsføring. Vurderingen gjennomført i analysen og drøftelsen har hatt fokus på den rent tekniske regnskapsføringen med utgangspunkt i et reelt kundelojalitetsprogram. Andre lignende programmer kan inneholde avvikende kriterier i henhold til når kunden kan utøve sin bruksrett over bonuspoengene. Dette kan skape problemer med hensyn til regnskapsføringen rent teoretisk, men vil praktisk sett ha lite betydning. En svakhet ved kvalitativ tilnærming er nettopp generaliseringsmuligheten. Også i dette tilfellet gjennom at vurderingene er foretatt i lys av ett lojalitetsprogram. Dog vil analysen og drøftelsen gi en pekepinn på hvordan den foreslåtte standarden vil håndtere problemstillingen rundt innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer.

Problemstillinger som ikke er håndtert i oppgaven er blant annet vurderingen rundt situasjoner der det oppstår tap i sammenheng med salg av flybilletter inkludert en bonuspoengkomponent, og hvordan dette vil håndteres etter den foreslåtte standarden. Et

annet tema er den foreslåtte standardens potensielle effekter på nøkkeltall i lys av innregning av inntekt fra kundelojalitetsprogrammer. Dette er begge problemstillinger som kan være interessant i eventuell videre forskning.

9. KILDEOVERSIKT

Gjesdal, F., E. Kvaal, et al. (2006). Internasjonale regnskapsstandarder. Oslo, Cappelen akademisk forl.

Gjøystdal, B., K. A. Sjursen, et al. (2012). "Høringsutkast om inntektsføring." Revisjon og Regnskap(1): 29-32.

Haakanes, S., H. Brandsås, et al. (2008). Internasjonale regnskapsstandarder: en presentasjon av IFRS. Oslo, DnR forl.

IASB (2010). The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. London, United Kingdom, IASB.

IASB (2012). "Conceptual Framework." Retrieved 09.05, 2012, from <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Conceptual+Framework/Conceptual+Framework.htm>.

IASB (2012). "Revenue Recognition - Project Milestones." Retrieved 07.02, 2012, from <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/Revenue+Recognition.htm>.

IASB (2012). "Work Plan for IFRSs." Retrieved 31.01, 2012|, from http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/All_projects.htm.

Jacobsen, D. I. (2005). Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode. Kristiansand, Høyskoleforl.

Kvifte, S. S. (2010). "Utkast til ny standard om inntektsføring." Revisjon og Regnskap(6): 41-43.

Kvifte, S. S. and A. Johnsen (2008). Konseptuelle rammeverk for regnskap. Oslo, Den norske revisorforening.

Ler, A. (2008). "Inntektsføring etter IFRS - utvalgte problemstillinger." Praktisk Økonomi og Finans(1): 23-36.

Mamelund, E. and T. Haugnes (2010). "Verifiserbarhet ønskelig, men ikke nødvendig." Revisjon og Regnskap(8): 36-37.

Mamelund, E. and T. Haugnes (2012). "Utvannet balanseorientert prinsipp." Revisjon og Regnskap(1): 26-28.

Regnskapslovutvalget (1995). NOU 1995:30 - Ny regnskapslov. F.-o. tolldepartementet. Oslo, Statens Forvaltningstjeneste - Statens Trykning.

Ringdal, K. (2001). Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode. Bergen, Fagbokforl.

SAS (2012). "SAS Euro Bonus." Retrieved 18.04, 2012, from <http://www.sas.no/EuroBonus/>.

SAS Group (2012). "SAS Group." Retrieved 18.04, 2012, from <http://www.sasgroup.net/SASGroup/default.asp>.

SAS Group (2012). "SAS Group Annual Report 2011." Retrieved 18.04, 2012, from http://www.sasgroup.net/SASGROUP_IR/CMSForeignContent/SAS_%C3%85R2011_eng.pdf.

Regnskapsstandarder:

IASC (1993). *IAS 18 - Revenue*. London, United Kingdom, IASC.

IASC (1993). *IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. London, United Kingdom, IASC.

IASC (1997). *IAS 1 - Presentation of Financial Statements*. London, United Kingdom, IASC.

Fortolkninger:

IASB (2007). *IFRIC 13 - Customer Loyalty Programmes*. London, United Kingdom, IASB.

Høringsutkast:

IASB (2010). *Exposure Draft ED 2010/6 Revenue from Contracts with Customers*. London, United Kingdom, IASB.

IASB (2011). *Exposure Draft ED 2011/6 Revenue from Contracts with Customers*. London, United Kingdom, IASB.

Basis for Conclusions:

IASB (2010). *Basis for Conclusions. Exposure Draft ED 2010/6 Revenue from Contracts with Customers*. London, United Kingdom, IASB.

IASB (2011). *Basis for Conclusions. Exposure Draft ED 2011/6 Revenue from Contracts with Customers*. London, United Kingdom, IASB.

Høringsuttalelser Exposure Drafts 2010/6:

American Airlines (2011). "Comment Letter 973." Retrieved 30.04, 2012, from <http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822237799&blobheader=application%2Fpdf>.