

Kunders dekning av tilkoblingsutgifter – Inntektsføring etter IFRS 15

En studie av europeiske nettselskapers bransjepraksis

NINA KITTELSTAD OG ODA TUNT LAND MELBY

VEILEDER

Bjørn Einar Strandberg

Universitetet i Agder, 2019

Handelshøyskolen ved UiA

Master

Forord

Denne masteroppgaven er skrevet i forbindelse med vår toårige mastergrad i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder og utgjør 30 studiepoeng.

Kunnskapsgrunnlaget for denne oppgaven har vi opparbeidet oss gjennom en bachelorgrad i økonomi og administrasjon og gjennom masterprogrammet regnskap og revisjon, hvor spesielt *Finansregnskap 4* har gitt oss et viktig grunnlag med tanke på nødvendig kunnskap om IFRS for denne oppgaven.

Vi har gjennom arbeidet med denne oppgaven fått muligheten til å fordype oss i et tema som vi har stor interesse for, nemlig de internasjonale regnskapsstandardene. Samtidig har det vært interessant å jobbe med en bransje som vi i utgangspunktet hadde lite kunnskap om, som har gjort at vi kunne fordype oss og lære mer om noe vi ikke kunne så mye om fra før. Gjennom denne prosessen har vi opparbeidet oss mye relevant kunnskap som vi kan ta med oss videre ut i arbeidslivet etter endt studie. I tillegg oppleves det som spennende, for oss som studenter, å utføre en undersøkelse som kan være et bidrag i et ellers mye diskutert tema i fagmiljøet. Det har vært en lang prosess som har bydd på flere tidkrevende utfordringer, som kanskje ikke gjenspeiles i sin helhet i det ferdige produktet. Likevel anses dette å være en del av det å skrive en masteroppgave, og som i tillegg til å ha gjort prosessen mer lærerik, også antageligvis har bidratt til et enda bedre sluttprodukt.

Videre ønsker vi å takke alle som har bidratt og hjulpet til i forbindelse med denne oppgaven. Spesielt ønsker vi å rette en stor takk til vår veileder, Bjørn Einar Strandberg, som introduserte oss for den aktuelle problemstillingen, og som har gitt oss gode innspill og tilbakemeldinger gjennom hele prosessen. Vi vil også rette en takk til Tor Helge Aas, som tok seg tid til å hjelpe oss med oppgavens metodedel.

Kristiansand, våren 2019

Nina Kittelstad og Oda Tuntland Melby

Sammendrag

Denne oppgaven søker å kartlegge regnskapspraksis vedrørende dekning av tilkoblingsutgifter etter IFRS 15 i europeiske nettselskaper, og karakteriseres som en eksplorativ undersøkelse. Med IFRS 15 ønsket en å oppnå en mer konsistent praksis enn tidligere, men likevel ser en at praksis er splittet, hvor problemstillingen relaterer seg til tolkningsrom i standarden. Spesielt diskuteres det hvorvidt tilkoblingstjenesten utgjør en separat leveringsforpliktelse, eller en samlet leveringsforpliktelse sammen med distribusjonstjenester.

Oppgaven tar blant annet for seg innholdet i IFRS 15 og det konseptuelle rammeverket til IASB. Videre blir også særpreg ved strømdistribusjonsbransjen gjort rede for, herunder at nettselskaper er naturlige monopol, og ikke skal oppnå fortjeneste ved dekning av tilkoblingsutgifter. I denne undersøkelsen benyttes hovedsakelig kvalitativ data innhentet fra noteopplysninger i regnskapet til 53 europeiske nettselskaper, hvor det er undersøkt hvilke ulike praksiser som eksisterer, og hvilken praksis som er mest utbredt. Videre er det også undersøkt om praksis er konsistent blant selskapene i et land, samt om innføringen av IFRS 15 har medført endringer i praksis.

Oppgavens drøftelse starter med å tolke IFRS 15, samt øvrige steg i veiledningshierarkiet til IFRS, hvor en vurderer ulike kriterier i henhold til regnskapsmessig behandling av dekning av tilkoblingsutgifter. Her fremkommer det at å anse tilkobling og distribusjonstjenester som én enkelt leveringsforpliktelse virker å være i høyere grad forenlig med IFRS 15. Vi finner at denne løsningen også er dominerende, og antageligvis vil være dominerende fremover. Videre drøftes ulike faktorer som kan forklare hvorfor det foreligger ulik praksis, hvor det argumenteres for at blant annet nasjonalitet kan ha en påvirkning, ettersom praksis stort sett er konsistent innad i landene. I forbindelse med undersøkte endringer som følge av IFRS 15 er det funnet at flertallet av selskapene beholder sin praksis fra før IFRS 15, men at det også er en del som endrer sin praksis. Til slutt fremkommer det at fordelingen av praksis, basert på inntektsføringsprofil, ikke har endret seg noe særlig som følge av innføringen av IFRS 15.

Innholdsfortegnelse

FORORD	I
SAMMENDRAG	II
FIGUR- OG EKSEMPELOVERSIKT	V
1. INTRODUKSJON	1
1.1 BAKGRUNN FOR VALG AV TEMA	1
1.2 PROBLEMSTILLING	2
1.3 AVGRENSNINGER	3
1.4 OPPGAVENS DISPOSISJON	4
2. TEORETISK RAMME - REGNSKAP OG IFRS	6
2.1. REGNSKAPETS FORMÅL OG BRUKERE	6
2.2 DE INTERNASJONALE REGNSKAPSSTANDARDENE (IFRS)	7
2.2.1 <i>Utfordringer med og ulikheter under IFRS</i>	7
2.3 DET KONSEPTUELLE RAMMEVERKET	8
2.3.1 <i>Definisjoner av regnskapselementer</i>	9
2.3.2 <i>Innregning og måling</i>	10
2.3.3 <i>Kvalitetskrav</i>	11
2.3.4 <i>Utfordringer med det konseptuelle rammeverket</i>	12
2.4 IFRS 15 DRIFTSINTEKTER FRA KONTRAKTER MED KUNDER	14
2.4.1 <i>Bakgrunn for ny inntektsføringsstandard</i>	14
2.4.2 <i>Standardens innhold</i>	15
2.5 VEILEDNINGSHIERARKIET UNDER IFRS	18
3. STRØMDISTRIBUSJONSBRANSJEN	20
3.1 GENERELT OM BRANSJEN	20
3.1.1 <i>Roller i energimarkedet</i>	20
3.1.2 <i>Nettselskaper i Europa</i>	21
3.1.3 <i>Nettselskapers inntekter</i>	22
3.2 SÆRTREKK VED STRØMDISTRIBUSJONSBRANSJEN	22
3.2.1 <i>Naturlig monopol</i>	22
3.2.2 <i>Regulering</i>	23
4. METODE	29
4.1 UNDERSØKELSESDSIGN	29
4.2 UTVALG	30
4.3 MÅL FOR DATAINNSAMLING	32
4.4 ANALYSE AV DATA – FREMGANGSMÅTE	34

4.5 EVALUERING AV UNDERSØKELSESPROESSEN	35
5. AVDEKKET INNTEKTSFØRINGSPRAKSIS	38
5.1 INNTEKTSFØRINGSPRAKSIS SOM PRESENTERT I REGNSKAPET	38
5.2 UTBREDELSE OG FORDELING AV INNTEKTSFØRINGSPRAKSIS	40
5.3 ØVRIGE FUNN.....	43
5.3.1 I hvilket omfang IFRS 15 medførte endring i inntektsføringspraksis.....	43
5.3.2 Anleggsbidrag i regnskapet.....	44
6. PRAKSIS OPP MOT IFRS 15 OG RAMMEVERKET.....	46
6.1 DRØFTING AV AVDEKKET PRAKSIS OPP MOT RELEVANTE VILKÅR I IFRS 15.....	46
6.1.1 Identifisering av separate leveringsforpliktelser.....	47
6.1.2 Inntektsføring ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen.....	51
6.2 PÅLITELIG OG RELEVANT INFORMASJON	61
6.2.1 Drøfting av avdekket praksis opp mot det konseptuelle rammeverket.....	62
6.2.2 Bransjepraksis.....	65
6.3 EN SAMLET VURDERING.....	65
7. BAKGRUNN FOR OG ENDRING AV PRAKSIS.....	73
7.1 ULIK TOLKNING SOM BAKGRUNN FOR VALG AV PRAKSIS	73
7.2 DAGENS DOMINERENDE PRAKSIS OG FREMTIDIG PRAKSIS.....	74
7.3 INTERNASJONAL FORDELING AV PRAKSIS	75
7.4 ULIK PRAKSIS INNAD I ET LAND	77
7.5 ENDRING SOM FØLGE AV OVERGANG TIL IFRS 15	79
8. AVSLUTNING OG KONKLUSJON	81
8.1 KONKLUSJON	81
8.2 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	84
LITTERATURLISTE.....	86
VEDLEGG 1: OVERSIKT OVER SELSKAPER SOM ER INKLUDERT I UNDERSØKELSEN	94
VEDLEGG 2: SELSKAPER I UTVALGET SOM ER UTELUKKET FRA UNDERSØKELSEN	97
VEDLEGG 3: REFLEKSJONSNOTAT - ODA TUNTLAND MELBY.....	100
VEDLEGG 4: REFLEKSJONSNOTAT – NINA KITTELSTAD	103

Figur- og eksempeloversikt

FIGUR 2. 1: DE FORSTERKENDE KVALITETSKRAVENE (IASB, 2010, QC20-32).....	12
FIGUR 2. 2: FEMSTEGSMODELLEN (IASB, 2014).....	16
FIGUR 2. 3: VEILEDNINGSHIERARKIET (IASB, 2003, PKT. 8.7, 8.10-8.12; IASB, 1997, PKT. 1.15)	18
FIGUR 5. 1: OVERSIKT OVER OPPLYSNINGER OM PRAKSIS GITT I REGNSKAPENE.....	38
FIGUR 5. 2: FORDELING AV SELSKAPER BASERT PÅ OPPLYSNINGER I REGNSKAPET	40
FIGUR 5. 3: FORDELING AV SELSKAPER BASERT PÅ SEPARAT ELLER IKKE-SEPARAT LEVERINGSFORPLIKTELSE	41
FIGUR 5. 4: OVERSIKT OVER FORDELINGEN FOR HVA PERIODEN FOR INNTEKTSFØRING BASERES PÅ...41	41
FIGUR 5. 5: KART OVER UTBREDELSE AV PRAKSIS I EUROPA	42
FIGUR 5. 6: OVERSIKT OVER ENDRINGER I INNTEKTSFØRINGSPRAKSIS ETTER IFRS 15	43
FIGUR 6. 1: KRITERIER FOR OPPFYLLELSE AV EN LEVERINGSFORPLIKTELSE OVER TID (IASB, 2014, PKT. 35-37).....	53
EKSEMPEL 1: INNTEKTSFØRING PÅ ET BESTEMT TIDSPUNKT	68
EKSEMPEL 2: INNTEKTSFØRING OVER TILVIRKNINGSPERIODEN	69
EKSEMPEL 3: INNTEKTSFØRING OVER LENGRE TID	70

1. Introduksjon

I dette kapittelet vil vi innledningsvis forklare bakgrunnen for valget av oppgavens tema, og hvorfor dette temaet anses som både aktuelt og interessant. Deretter vil vi presentere det vi ønsker å besvare i oppgaven - nemlig problemstillingen og tilhørende undersøkelsesspørsmål. I den forbindelse vil vi også redegjøre for avgrensninger vi anså som nødvendige å ta ved utarbeidelsen av denne oppgaven. Avslutningsvis vil vi presentere de sentrale punktene i oppgaven for å gi oversikt over oppgavens disposisjon.

1.1 Bakgrunn for valg av tema

Problemstillingen som retter seg mot nettselskapenes ulike praksiser relatert til inntektsføring av dekning av tilkoblingsutgifter etter den internasjonale inntektsføringsstandarden, *IFRS 15*, ble i første omgang introdusert til oss av vår veileder, med bakgrunn i at dette er et aktuelt tema som diskuteres mye i fagmiljøet. Bakgrunnen for denne diskusjonen er ikrafttredelsen av *IFRS 15*, som ble gjeldende for regnskapsår fra og med 1. januar 2018, og som ble utarbeidet for å samle regler og retningslinjer for inntektsføring inn under en og samme standard. Diskusjonen går ut på hvordan en bør tolke standarden når det gjelder dekning av tilkoblingsutgifter. Temaet er særlig aktuelt nå når årsregnskapene for 2018 etter hvert ferdigstilles og revideres, da 2018 vil være det første regnskapsåret etter at *IFRS 15* trådte i kraft.

Ved utarbeidelsen av *IFRS 15* ble det hevdet at denne skulle gi bedre veiledning, som skulle resultere i en høyere grad av konsistens og sammenlignbarhet. Ettersom det er kjent at det foreligger inkonsistens mellom nettselskapenes valg av praksis, vil en kunne si at *IFRS 15* til en viss grad ikke har klart å oppnå disse formålene. Dermed ønsker vi i denne oppgaven å undersøke hvilken praksis som benyttes av ulike europeiske nettselskaper, da det er interessant å se hvor stort tolkningsrommet i *IFRS 15* faktisk er. Videre er det spennende å undersøke utbredelsen av de ulike praksisene i Europa, da en kartlegging av praksis på dette området ikke er gjort tidligere.

Bakgrunn for valg av bransje bunner ut i nettselskapenes særpreg som naturlig monopol i markedet, som medfører at selskapene preges av regulering. Det innebærer blant annet

inntektsregulering av nettselskapenes inntekter, hvor deler av denne reguleringen knytter seg til at det ikke tillates en fortjeneste i forbindelse med tilkobling av nye kunder til strømmettet. Med andre ord skal dekning av tilkoblingsutgifter ikke overstige de faktisk pådratte utgiftene, som medfører at denne investeringen, sett adskilt fra andre eventuelle ytelser fra selskapet, ikke gir avkastning for selskapet. Dermed foreligger det flere konseptuelle utfordringer i henhold til IFRS i sin helhet, som videre gjør denne problemstillingen enda mer interessant.

1.2 Problemstilling

Det foregår som nevnt diskusjon rundt den regnskapsmessige behandlingen av dekning av tilkoblingsutgifter etter IFRS 15. For å se om dette gjenspeiles i praksis, ønsker vi å undersøke hvordan ulike selskaper velger å behandle dekning av tilkoblingsavgifter i sine regnskap. På bakgrunn av dette, og med utgangspunkt i “bakgrunn for valg av tema”, ble følgende problemstilling formulert;

Hvordan praktiseres den regnskapsmessige behandlingen av dekningen av tilkoblingsutgifter etter IFRS 15 blant europeiske nettselskaper?

For å besvare denne problemstillingen har vi formulert fire undersøkelsesspørsmål. For det første må vi undersøke hvilken praksis som faktisk benyttes av nettselskapene. Videre er det ønskelig å kunne si noe om hvilken praksis som ser ut til å bli den dominerende fremover, basert på funn i undersøkelsen. Dermed ble følgende undersøkelsesspørsmål formulert;

Hvilken praksis eksisterer, og hvilken ser ut til å bli dominerende?

I forbindelse med tolkning av IFRS 15, er det interessant å vurdere hvilken av de avdekkede praksisene som virker å være i størst grad i tråd med standarden. Denne besvarelsen vil eventuelt også kunne understøtte teorien om hvilken praksis som vil dominere. Det andre undersøkelsesspørsmålet relaterer seg dermed til;

Hvilken praksis ser ut til å samsvare i størst grad med IFRS 15?

I tillegg til å finne eksisterende praksiser og kartlegge utbredelsen av disse, er det interessant å diskutere hvorfor ulike regnskapspraksis foreligger. I den forbindelse ønsker vi å finne

potensielle faktorer, både fra tidligere teori og fra funnene i undersøkelsen, som muligens kan forklare hvorfor praksis er splittet. Dette er interessant blant annet med tanke på å forstå utbredelsen av ulik praksis i Europa. Følgende ble tredje undersøkelsesspørsmålet formulert;

Hvorfor foreligger det ulik regnskapspraksis?

Til slutt er det interessant å undersøke effekten av IFRS 15 i praksis ettersom standarden har vært gjenstand for diskusjon i fagmiljøet. I den forbindelse ønsker vi å undersøke hvorvidt selskapene har endret praksis ved implementering av IFRS 15. Dette ønsker vi å undersøke for blant annet å se om tidligere praksis kan si noe om dagens praksis. Dermed er siste undersøkelsesspørsmål;

I hvilken grad medfører IFRS 15 endring i inntektsføringspraksis?

1.3 Avgrensninger

For at oppgaven ikke skal bli for omfattende, og mulig å gjennomføre over den tiden vi har hatt til rådighet, har det måttet gjøres avgrensninger i henhold til område og omfang. For det første har vi valgt å avgrense oppgaven geografisk til kun å omfatte europeiske land. Vi har valgt Europa av den grunn at IFRS anses her som ganske utbredt, hvor alle de europeiske landene krever eller tillater bruk av IFRS (IFRS Foundation, u.å.a). Ettersom enkelte land, slik som Tyrkia og Russland, kun delvis ligger i Europa, har vi valgt å utelate disse landene. Det vil si at vi kun har med land som i sin helhet ligger geografisk til i Europa.

Videre har vi valgt å avgrense problemstillingen til kun å gjelde nettselskaper. Det er rundt 2400 nettselskaper i Europa (Eurelectric, 2013), og vi anså det som tilstrekkelig å ha dette antallet selskaper som utgangspunkt, både med tanke på oppgavens formål og tiden vi har til rådighet. I tillegg er det hensiktsmessig med tanke på at oppgaven krever en viss bransjekunnskap, og det ble ansett som for tidkrevende å opparbeide seg slik kunnskap om flere bransjer da vi verken gjennom studier eller tidligere arbeidserfaring, har tilegnet oss inngående kunnskap om bransjer der selskaper opererer med tilkobling av kunder.

Vedrørende oppgavens omfang, så vi oss nødt til å avgrense oppgaven slik at undersøkelsen ble gjennomført på et mer overordnet nivå. Det ble ansett som mest hensiktsmessig med tanke

på at vi ønsket å undersøke et større antall nettselskaper med tilhørighet i flere ulike land, og at oppgaven dermed ville blitt for omfattende dersom en skulle gått enda mer i dybden. Med det menes at data som benyttes i oppgaven kun stammer fra selskapenes årsrapporter, og ikke fra for eksempel intervjuer med regnskapsprodusentene. I tillegg ville det vært for tidkrevende å dykke dypere inn i nasjonale systemer, samt å grundig undersøke andre faktorer, i hvert enkelt land. Dette vil føre til at oppgaven gir en mer overordnet oversikt over status i bransjen, hvor det gis indikasjoner på hvorfor ulik praksis foreligger, uten at dette kan konstateres helt sikkert.

1.4 Oppgavens disposisjon

Problemstillingen dreier seg om regnskapsmessig behandling av dekning av tilkoblingsutgifter. Dermed er det ansett som hensiktsmessig å først redegjøre for det teoretiske grunnlaget i oppgaven som knytter seg til regnskapsføring. I kapittel 2 går vi derfor inn på formålet med og brukerne av regnskapet, før vi videre redegjør for de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS), herunder formål og utfordringer. Videre presenteres det konseptuelle rammeverket til IASB, hvor rammeverkets definisjoner og kriterier inngår, samt at det også her redegjøres for utfordringer knyttet til rammeverket. Til slutt redegjøres det for inntektsføringsstandarden IFRS 15, herunder bakgrunnen for utarbeidelsen av denne, utfordringer som har vist seg, før det avslutningsvis gjøres en kort gjennomgang av standardens innhold.

I neste kapittel redegjøres det for strømfordistribusjonsbransjen, hvor det først gjøres en generell introduksjon av bransjen, herunder nettselskapenes rolle og oppgaver, i tillegg til at nettselskapenes inntekter forklares. Videre går kapittelet inn på særpregene ved bransjen, herunder nettselskapenes markedsposisjon som naturlige monopol og reguleringen dette medfører, med hovedvekt på inntektsregulering.

Før en går videre til presentasjon av funn, vil det være naturlig å forklare oppgavens bruk av metode. Dermed vil vi i kapittel 4 presentere oppgavens undersøkelsesdesign, hvor det redegjøres for undersøkelsestilnærming og hvilken type data som er benyttet. Videre redegjøres det for undersøkelsens utvalg, før mål for datainnsamling og fremgangsmåten for analyse av innsamlede data forklares. Til slutt gjøres det en evaluering av undersøkelsesprosessen, hvor validitet og pålitelighet vurderes.

I kapittel 5 presenteres funnene som er gjort i forbindelse med analysen av data, hvor de ulike praksisene som er avdekket presenteres først, etterfulgt av en presentasjon av utbredelse og fordeling av praksis. Til slutt presenteres øvrige funn, herunder i hvilken grad IFRS 15 medfører endring i praksis, og annen informasjon om anleggsbidrag i regnskapet.

Oppgavens første drøftedel fremkommer i kapittel 6, hvor inntektsføringspraksis som er avdekket hovedsakelig drøftes opp mot IFRS 15, men også det konseptuelle rammeverket og veiledningshierarkiet for øvrig. Det er i dette kapittelet at hovedvekten av oppgaven ligger. I oppgavens andre drøftedel, kapittel 7, drøftes blant annet ulike påvirkningsfaktorer for valg av regnskapspraksis opp mot funnene.

Avslutningsvis presenteres resultatene og konklusjonen i kapittel 8. Her vil det også gis forslag til videre forskning basert på funn som er gjort i oppgaven, eller som følge av svakheter i denne undersøkelsen.

2. Teoretisk ramme - regnskap og IFRS

Regnskapsteori prøver å forklare, og danner grunnlaget for, utviklingen av den nåværende praksisen og fungerer som et utgangspunkt for forslag til forbedringer (Godfrey, Hodgson, Tarca & Hamilton, 2010, s.4). Vi skal derfor i dette kapitlet begynne med en kort forklaring av regnskapets formål og brukere. Ettersom det i denne oppgaven fokuseres på europeiske selskaper som rapporterer etter IFRS, vil det videre i kapitlet redegjøres for formål og utfordringer vedrørende IFRS, samt gis en oversikt over det tilhørende konseptuelle rammeverket. For å kunne drøfte funnene er det nødvendig å ha innsikt i IFRS 15, og dermed vil en videre gjennomgå standarden, herunder bakgrunn, formål og innhold. Avslutningsvis gjennomgås veiledningshierarkiet som, i henhold til IFRS, kan benyttes ved tolknings spørsmål (Kvifte, Tofteland & Bernhoft, 2016, s. 243).

2.1. Regnskapets formål og brukere

Et regnskap kan defineres som “et system for registrering, måling og kommunikasjon av økonomisk informasjon som setter regnskapsbrukerne i stand til å gjøre kvalifiserte vurderinger og beslutninger med utgangspunkt i regnskapsinformasjonen” (Tofteland, 2014, s. 9). Med regnskapsbrukere, mer spesifikt eksterne regnskapsbrukere, menes de brukerne som ikke er i posisjon til å innhente nødvendig informasjon på egenhånd, og som dermed muligens kun har regnskapet som eneste informasjonskilde (Tofteland, 2014, s. 9).

Regnskapet utformes i utgangspunktet med hensyn til alle regnskapsbrukernes informasjonsbehov, men ofte vil behovet til de primære regnskapsbrukerne hensyntas i større grad (Tofteland, 2014, s.10).

Regnskapets formål kan deles i to: kontrollformålet og beslutningsformålet. Hvilket av disse som anses som det viktigste formålet vil avhenge av hvem som er brukerne, eller hvem som anses som de mest sentrale brukerne av det enkelte regnskap (Kvifte & Johnsen, 2015, s. 59). Kontrollformålet knytter seg til å vurdere ledelsens prestasjoner og forvaltning av ressurser, hvor egenkapital anses som særlig sentralt, mens beslutningsformålet omhandler, som navnet tilsier, at formålet med informasjonen som regnskapet gir er at denne skal kunne benyttes i økonomiske beslutninger (Tofteland, 2014, s. 10). Formålene krever ulike informasjonsbehov, som potensielt vil gjøre det vanskelig å oppfylle begge samtidig (Ijiri, sitert i Kvifte & Johnsen, 2015, s. 59).

I denne oppgaven knytter problemstillingen seg til inntektsføring etter IFRS 15, som gjør at regelsettet som ligger til grunn er de internasjonale regnskapsstandardene utarbeidet av *International Accounting Standards Board (IASB)*, inkludert tilhørende konseptuelt rammeverk. I *IAS 1 Presentation of Financial Statements* fremkommer formålet med finansregnskapet som “å gi informasjon om selskapets finansielle stilling, finansielle ytelse, og kontantstrømmer i et selskap som er brukbare for et bredt spekter av brukere når de skal ta økonomiske beslutninger” (IASB, 1997, pkt. 9). Denne definisjonen antyder dermed at beslutningsformålet anses som det mest sentrale under IFRS, og at det i utgangspunktet er investorer og kreditorer som da er de mest sentrale brukerne av regnskapet (Kvifte et al., 2016, s. 31).

2.2 De internasjonale regnskapsstandardene (IFRS)

IFRS inkluderer både *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, *International Accounting Standards (IAS)*, *IFRIC Interpretations* og *SIC Interpretations* (IASB, 1997, pkt. 7). I forbindelse med utarbeidelse av disse, konsulterer IASB med interessenter over hele verden (The IFRS Foundation, u.å.e). Formålet med å implementere disse standardene i Europa var å ha et felles sett av regnskapsregler for å oppnå økt sammenlignbarhet og innsyn i regnskapsinformasjon på tvers av landegrenser, som skal føre til et effektivt marked med fri flyt av kapital (The European Parliament and The Council, 2002, s. 1). Mer konkret fører dette blant annet til at jobben med å sammenligne selskapsregnskaper på tvers av landegrenser både blir effektivisert og rimeligere, som kan føre til større investeringsmuligheter både for investorer og selskaper (The IFRS Foundation, u.å.b). Likevel er det også utfordringer relatert til implementeringen av disse standardene, hvor det blant annet pekes på at en finner flere forskjeller internasjonalt, vedrørende finansiell rapportering blant selskaper som benytter standardene (Nobes, 2013, s. 84).

2.2.1 Utfordringer med og ulikheter under IFRS

Nasjonale forskjeller pekes på som en av de større utfordringene rundt implementering av IFRS, og dette er også bakgrunnen for mye av ulikheten i den finansielle rapporteringen under IFRS (Kvaal & Nobes, 2012, s. 344). Alle land har sine egne juridiske og regulatoriske systemer som består av nasjonale lover og regler, i tillegg til at hvert enkelt land har sine egne finansieringssystemer og måter å drive forretning på. Dette vil være faktorer som i stor grad har medført at landene i utgangspunktet har nasjonale regnskapsregler og praksis som er

tilpasset disse øvrige systemene i et land (Nobes, 2006, s. 234). Det å innføre et felles sett av regnskapsstandarder på et internasjonalt plan, som verken er tilpasset spesifikke industrier eller spesifikke land, vil dermed medføre utfordringer. Videre er språkforvirring en faktor, ettersom standardene ofte oversettes til de enkelte landenes nasjonale språk. Gjennom oversettelse kan noe av innholdet miste eller forandre sin mening, og dermed medføre at innholdet i standardene tolkes ulikt (Nobes, 2006, s. 237).

Videre påpekes det at også andre faktorer enn nasjonalitet kan påvirke valg av praksis, ettersom det også kan foreligge ulik praksis under IFRS innad i et land (Nobes & Stadler, sitert i Nobes 2013, s. 98). Blant annet pekes det på at IFRS, som prinsippbasert standardsett, i en rekke tilfeller vil gi rom for tolkning og skjønnsmessige vurderinger, og at det dermed eksisterer variert praksis på grunn av dette (Oppi 2015, s. 54; Nobes, 2006, s. 239). Samtidig argumenterer Nobes (2006, s. 238) for at eksistensen av IFRIC kan være bevis på at IFRS-standarder faktisk gir en del rom for ulik tolkning. Videre påpekes det at selskaper vil ha en tendens til å benytte sin tidligere praksis der de får mulighet til det (Nobes, 2006, s. 237). I den sammenheng argumenteres det for at valg av praksis under IFRS ofte vil henge sammen med selskapets tidligere praksis (Kvaal & Nobes, 2012, s. 344). Dette kan begrunnes med at en endring av regnskapspraksis nødvendigvis ikke er en enkel oppgave, og som kan være både kostbart og administrativt krevende (Kvaal & Nobes, 2012, s. 347). I tillegg foreligger det ofte et ønske om kontinuitet i regnskapspraksis for å ivareta en bedre forståelse av regnskapet, både fra de som utarbeider regnskapet og brukerne av det (Nobes, 2006, s. 235). Til slutt ser en også at prinsippanvendelse fører til utfordringer i form av kompetansegap. Det krever at de som anvender prinsippene må ha god kunnskap om forarbeider og begrunnelser for prinsippvalgene i standardene. De nyere standardene har i tillegg en del formelle og kategoriske krav, som blir etterfulgt av omfattende tillegglitteratur som bidrar til et mer detaljert innhold i standardene. Ettersom det foreligger mye litteratur, som i tillegg har en viss grad av detaljstyring, vil det innebære en krevende prosess for å tilegne seg tilfredsstillende kunnskap (Kvifte et al., 2016, s. 287-288).

2.3 Det konseptuelle rammeverket

Selve formålet med et konseptuelt rammeverk er å gi et sammenhengende sett av prinsipper (Picker, 2016, s. 6). Et konseptuelt rammeverk kan defineres som “en normativ regnskapsteori eller en plattform for utledning av løsninger på praktiske regnskapsspørsmål,

som avgrenser mulighetsområdet for akseptable løsninger” (Kvifte & Johnsen, 2015, s. 12). Med andre ord er rammeverk ment som et hjelpemiddel til bruk sammen med regnskapsreglene ved å klargjøre og begrense regnskapsmessige løsninger.

Det konseptuelle rammeverket til IASB håndterer kun formålet med finansiell rapportering for generelle formål. Med det menes den rapporteringen som er utarbeidet for å imøtekomme det behovet for informasjon som de eksterne regnskapsbrukerne har (Picker, 2016, s. 7). En må her huske formålet til regnskapet under IFRS - nemlig å gi regnskapsbrukerne beslutningsnyttig informasjon (Kvifte et al., 2016, s. 31). Rammeverket er i utgangspunktet rettet mot ulike brukergrupper, men det er først og fremst ment til å hjelpe standardsetterne med utarbeidelse av regnskapsstandarder (Kvifte et al., 2016, s. 237).

Det fremgår av IAS 1 at selskapet skal utarbeide årsregnskapet i samsvar med periodiseringsprinsippet. Dette prinsippet er også sentralt i det konseptuelle rammeverket, hvor det fremgår at riktig periodisering går ut på at effektene av transaksjoner og andre hendelser, vises i den faktiske perioden hvor effekten oppstår (IASB, 2010, OB12). Etter periodiseringsprinsippet skal en regnskapsføre de ulike komponentene i regnskapet når de oppfyller både kravene til innregning og definisjonene av det gjeldende regnskapselementet i rammeverket (IASB, 1997, pkt. 28). Videre i kapittelet vil vi derfor presentere definisjonene av regnskapselementene, innregningskriteriene, samt kvalitetskrav for regnskapsinformasjon ved innregning.

2.3.1 Definisjoner av regnskapselementer

En eiendel er definert som “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.” (IASB, 2010, 4.4 a). Det foreligger altså flere krav som må oppfylles før et element kan anses som en eiendel i rammeverket. For det første må selskapet ha kontroll over ressursen, og dette må være et resultat av tidligere hendelser. For det andre må det være økonomiske fordeler som forventes å tilflyte selskapet.

Gjeld er definert som “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.” (IASB, 2010, 4.4 b). Det vil si at en gjeld må være en nåværende

forpliktelse, som har oppstått som følge av tidligere hendelser. Videre må det forventes at selskapets økonomiske fordeler blir redusert som følge av oppgjøret av denne gjelden.

Egenkapital er definert som “the residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.” (IASB, 2010, 4.4 c). Det vil si at egenkapital vil være en residualpost av eiendeler fratrukket gjeld.

Inntekt er 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” (IASB, 2010, 4.25 a). Det må altså være en økning av økonomiske eiendeler i form av økning av eiendel eller reduksjon av gjeld, som resulterer i økning av egenkapitalen. Denne økningen av egenkapitalen må ikke være relatert til bidrag gitt av kapitaleiere. En kan her bemerke seg at definisjonen på inntekt ikke prøver å spesifisere kriteriene som må oppfylles før de kan regnskapsføres, men prøver kun å identifisere dens viktigste egenskaper (IASB, 2010, 4.25 a).

Kostnader er definert som “decreases in economic benefits during the accounting period in the form of outflows or depletions of assets or incurrences of liabilities that result in decreases in equity, other than those relating to distributions to equity participants” (IASB, 2010, 4.25 b). Med andre ord er kostnad en reduksjon av økonomiske fordeler som følge av en reduksjon av eiendeler eller pådragelse av gjeld, som resulterer i en reduksjon av egenkapital. Denne reduksjonen av egenkapitalen må ikke være relatert til transaksjoner med kapitaleiere.

2.3.2 Innregning og måling

Innregning er den prosessen hvor en regnskapsfører de regnskapselementene, enten i balansen eller i resultatregnskapet, som oppfyller både de aktuelle definisjonene og innregningskriteriene (IASB, 2010, 4.38). For å oppfylle innregningskriteriene bør det være sannsynlig at selskapet får eller fratras fremtidige økonomiske fordeler relatert til regnskapselementet, og elementet må ha en kostnad eller en verdi som kan måles pålitelig (IASB, 2010, 4.38).

Med sannsynlighet refereres det til i hvilken grad det er sikkert at en fremtidig økonomisk fordel relatert til regnskapselementet faktisk vil tilflyte eller flyte fra selskapet, som vurderes

ved bruk av de bevisene som er tilgjengelige når regnskapet utarbeides. Pålitelig måling innebærer at det kan utarbeides et pålitelig estimat (Kvifte & Johnsen, 2015, s. 104).

Med måling refereres det til fastsettelsen av det monetære beløpet som regnskapselementene skal innregnes til (IASB, 2010, 4.54). Vedrørende måling gis det i det konseptuelle rammeverket lite prinsipper og veiledning ellers, kun en liste over mulige alternativer for måling, som historisk kost, gjenanskaffelseskost, realisasjonsverdi og nåverdi (IASB, 2010, 4.55). Da alternativer for måling ikke anses som relevante for denne oppgavens problemstilling, vil ikke måling i rammeverket bli ytterligere utdypet.

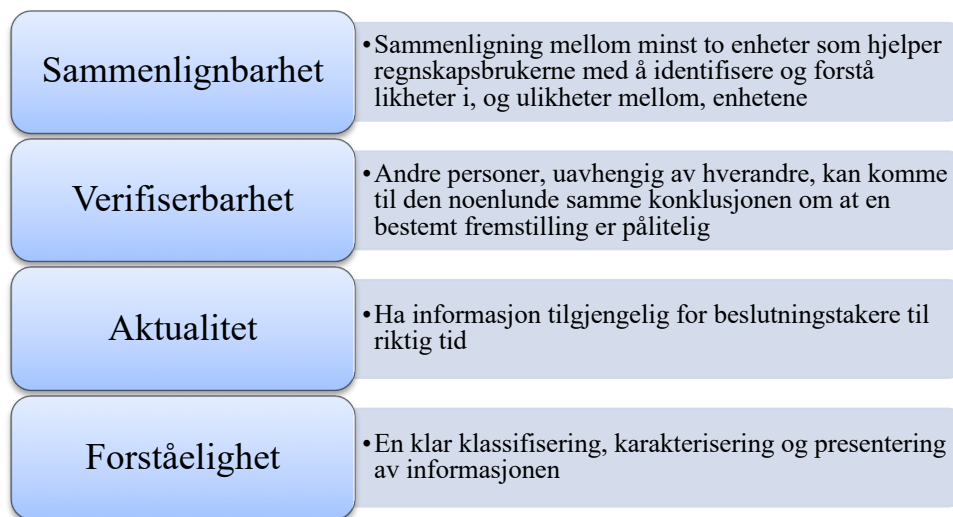
2.3.3 Kvalitetskrav

Kvalitetskravene kan brukes til hjelp ved identifisering av informasjon som regnes som beslutningsnyttig for regnskapsbrukerne, i vurderingen av om et element er kvalifisert for innregning (IASB, 2010, QC6). Det er to grunnleggende kriterier for kvalitet på regnskapsinformasjonen, som innebærer at regnskapsinformasjonen skal være både pålitelig og relevant (IASB, 2010, QC6 og QC12).

For at informasjonen skal være pålitelig må den være fullstendig, nøytral, og ikke inneholde feil. Med det menes at den må inneholde all informasjon som er nødvendig for at brukerne kan forstå det som fremstilles, inkludert alle nødvendige forklaringer og beskrivelser. Videre skal valget av det som fremstilles foregå uten partiskhet, det som beskrives skal være uten feil og mangler, samt at prosessen ved å produsere informasjonen heller ikke skal inneholde feil (IASB, 2010, QC15).

Relevant regnskapsinformasjon er informasjon som innehar egenskapen til å utgjøre en forskjell ved beslutningstaking blant brukerne. Det er viktig å bemerke seg at det ikke er entydig med at det gjør en forskjell - det skal kun inneha egenskapen til å kunne utgjøre en forskjell. Et annet aspekt ved vurdering av om regnskapsinformasjon er relevant, er vesentlighet (Kvifte & Johnsen, 2015, s. 79). Informasjonen er vesentlig dersom unnlattelse av informasjon eller feilinformasjon har egenskap til å påvirke beslutningstaking (IASB, 1997, pkt. 7).

I tillegg til de grunnleggende kvalitetskravene, er det stilt forsterkende kvalitetskrav. Disse kvalitetskravene understøtter nytteverdien av den regnskapsinformasjonen som anses som relevant og pålitelig. De kan også være med i vurderingen av hvordan en ønsker å fremstille informasjon dersom ulike metoder anses som både relevante og pålitelige (IASB, 2010, QC19). I tabell 2.1 gis det en kort oversikt over hva disse kvalitetskravene innebærer.



Figur 2. 1: De forsterkende kvalitetskravene (IASB, 2010, QC20-32)

2.3.4 utfordringer med det konseptuelle rammeverket

Det har vært ulike erfaringer vedrørende det konseptuelle rammeverket, men det har stort sett vært en felles oppfatning at det har bidratt til en mindre grad av misforståelser under kommunikasjon relatert til regnskapsmessige problemstillinger ettersom rammeverket har spilt rollen som en begrepsramme (Kvifte et al., 2016, s. 238). Det er likevel sådd tvil om rammeverket faktisk oppnår det overordnede formålet, som er å ha et sett av regnskapsprinsipper som først og fremst skal hjelpe standardsettere med å utvikle standarder (Kvifte et al., 2016, s. 237). Denne anvendelsen av rammeverket har vist seg å være litt vilkårlig ettersom standardsettere har hatt en tendens til å anvende rammeverket når de gitte løsningene har vært i tråd med praksis, men har derimot styrt unna når rammeverket har utelukket løsninger som anses å være i høyere grad forenlig med formålet til den aktuelle standarden (Kvifte et al., 2016, s. 238).

Videre påstår Barker og Teixeira (2018, s. 153) at rammeverket ikke bare er til overraskende lite hjelp for standardsettere, men også for de som utarbeider regnskapet. De kritiserer rammeverket for at det ikke er behjelpelig når det kommer til å bestemme hvilke

regnskapselementer som bør innregnes, og hvordan disse bør måles. Målingskriterier er nødvendige på grunn av periodisering, og innregning av et regnskapselement er en konsekvens av bruk av periodiseringsprinsipp. Et rammeverk bør derfor gi veiledning om konseptet bak periodisering for å kunne måle transaksjoner i flere perioder, som standardsettere deretter kan bruke i standardene. Et sentralt problem er at rammeverket slår fast at riktig periodisering gir et bedre utgangspunkt for å vurdere både den tidligere og den fremtidige lønnsomheten til et selskap, men forklarer ikke videre hvorfor. Rammeverket tar heller ingen hensyn til hvilken situasjon transaksjonene er forventet å oppstå i, selv om forskjeller mellom situasjoner har konsekvenser for valg av nyttig regnskapsinformasjon. Mangelen på forklaring av formålet ved, og veiledning vedrørende periodisering, samt hvordan det påvirker samhandlingen mellom resultatregnskapet og balansen, anser de dermed som en mangel i rammeverket (Barker & Teixeira, 2018, s. 153).

Det konseptuelle rammeverket blir omtalt som et balanseorientert rammeverk ettersom definisjonene av regnskapselementene tar utgangspunkt i balansepostene (Kvifte et al., 2016, s. 237). Balanseorienteringen begrenser ikke bare hva som kan regnes som eiendeler og gjeld, men begrenser også hva som kan bli inkludert som inntekt. Ettersom fokuset ligger på måling av eiendeler og gjeld, blir inntekt og kostnad kun konsekvenser av denne målingen (Barker & Teixeira, 2018, s. 164). Definisjonen til inntekt impliserer en forutsetning om at dersom et regnskapselement kan klassifiseres som en eiendel, vil det rent konseptuelt gjøre informasjonen nyttig. Derimot vil ikke denne forutsetningen alltid holde mål i praksis, og veiledningen i rammeverket vil dermed ikke være tilstrekkelig (Barker & Teixeira, 2018, s. 154).

Til slutt må det nevnes at et revidert konseptuelt rammeverk snart trer i kraft. Det er allerede i 2018 tatt i bruk av IASB, men er ikke gjeldende før 1. Januar 2020 for selskaper som bruker IFRS. Det reviderte rammeverket fokuserer blant annet på formålet med finansiell rapportering, definisjoner av regnskapselementer og innregningskriterier (The IFRS Foundation, u.å.c). Informasjonen knyttet til rammeverket er her basert på rammeverket fra 2009, og det vil være dette rammeverket som har vært gjeldende ved utarbeidelsen av årsregnskapene for 2018. Derfor er det denne utgaven av rammeverket som ligger til grunn i denne oppgaven.

2.4 IFRS 15 Driftsinntekter fra kontrakter med kunder

IFRS 15 Driftsinntekter fra kontrakter med kunder er den nye standarden for inntektsføring, som ble publisert av IASB i 2014. I Europa ble standarden gjort gjeldende for alle selskaper som benytter IFRS fra og med 1. Januar 2018, med mulighet for tidligere anvendelse. IFRS 15 erstattet de tidligere standardene for inntektsføring, *IAS 18 Driftsinntekter* og *IAS 11 Anleggskontrakter*, samt tilhørende fortolkninger utgitt av IFRIC (The IFRS Foundation, u.å.d). Standardens virkeområde er inntekter fra kundekontrakter, hvor de aller fleste kundekontrakter vil være omfattet (IASB, 2014, pkt. 5). Den skal kun anvendes “bare dersom kontraktsmotparten er en kunde” (IASB, 2014, pkt. 6). Standarden fremstår som en prinsippbasert standard, som blant annet fremkommer av standardens formål; “å etablere prinsipper som et foretak skal anvende for å gjøre nyttige opplysninger tilgjengelige for brukere av finansregnskap om art, beløp, tidspunkt og usikkerhet når det gjelder driftsinntekter og kontantstrømmer som følger av en kontrakt med en kunde” (IASB, 2014, pkt. 1). Hvorvidt den faktisk er prinsippbasert diskuteres, der blant annet Kvifte og Kristiansen (2017, s. 29) påstår at den inneholder “ikke-ubetydelige innslag av regellignende bestemmelser”.

Etter det ble klart at en ny standard for inntektsføring skulle utarbeides, har det vært rettet mye oppmerksomhet mot dette. Dette fokuset vil ha en naturlig forklaring ettersom inntekter er ansett som et av de mest sentrale regnskapselementene (Ernst & Young (EY), u.å). I utgangspunktet var IFRS 15 ment å bli en nokså balanseorientert standard, men etter å ha vært gjennom to høringsutkast endte den til slutt opp som en mer resultatorientert standard, der fokuset er at inntekt skal innregnes når varer eller tjenester er levert til kunden (Kvifte, 2012, s. 9).

2.4.1 Bakgrunn for ny inntektsføringsstandard

Bakgrunnen for utarbeidelsen av IFRS 15 var kritikk mot de foregående inntektsføringsstandardene, hvor det ble pekt på at disse inneholdt flere mangler og problemer. Noe av det som ble mest kritisert var at disse standardene var preget av inkonsistens og manglende veiledning (Kvifte & Puri, 2014, s. 20). Til sammenligning inneholder IFRS 15 flere og mer detaljerte bestemmelser og veiledning (Yeaton, 2015, s. 50). Blant problemene som har vært pekt på under de tidligere standardene er lite veiledning for inntektsføring fra ulike transaksjoner, i ulike foretak og bransjer. Dette medførte blant annet

at de amerikanske regnskapsreglene, *USGAAP*, ble mye brukt til veiledning der det var mangel på dette. I *USGAAP* ble det benyttet flere ulike inntektsføringsmodeller som var tilpasset ulike transaksjoner og bransjer, og dette ble dermed til dels overført til IFRS-regnskaper (EY, u.å). Med IFRS 15 innføres det én modell som skal gjelde for alle de ulike transaksjonene, foretakene og bransjene, og som skal gi bedre veiledning. Dette gjør IFRS 15 til en mer kompleks standard, men skal også føre til økt sammenlignbarhet (Kvifte & Puri, 2014, s.20). Videre kan oppdeling av kontrakter og allokering av totalinntekt til de ulike delene av en kontrakt nevnes som områder der det tidligere har vært lite veiledning og dermed vært gjenstand for mye skjønn, der den nye standarden i større grad skal være til hjelp (Rosenblad, 2014, s. 24).

Det at IFRS 15 gir mer veiledning på flere punkter enn de foregående standardene vil, spesielt på noen områder, kunne føre til at praksisendringer blir nødvendige (Kvifte & Puri, 2014, s. 24). I hvilken grad overgangen til IFRS 15 vil gi effekt på regnskapstall og foregående praksis, vil avhenge av hvordan selskapene har utført regnskapsføringen i forkant av overgangen. Effekten vil dermed kunne være ulik for selskaper generelt, men også mellom selskaper i ulike bransjer eller geografiske områder på bakgrunn av bransjepraksis eller nasjonal praksis. Overgangen vil altså kunne medføre vesentlige endringer for noen, mens andre opplever få eller ingen endringer (Yeaton, 2015, s. 50).

Det fremkommer at IFRS 15 bidrar til mer konsistens praksis på enkelte områder, som var et av målene for utarbeidelsen av denne standarden. Som nevnt var også behov for bedre veiledning noe av bakgrunnen for utarbeidelsen. Til tross for dette blir manglende veiledning nevnt som en utfordring også når det gjelder den nye standarden. Videre påpeker Rosenblad (2014, s. 24) at det på noen områder er nødvendig med en del skjønnsmessige vurderinger, samt at tolkningen av enkelte bestemmelser kan være utfordrende. Dette medfører igjen til at ulik praksis enten kan oppstå eller vedvare.

2.4.2 Standardens innhold

Som nevnt er standarden kompleks, og inneholder mange punkter med tilhørende veiledning. En fullstendig gjennomgang av standarden vil derfor ikke gis her, men hovedpunktene vil presenteres.

Kjerneprinsippet i IFRS 15 er at “et foretak skal innregne driftsinntekter for å beskrive overføringen av avtalte varer eller tjenester til kunder til et beløp som gjenspeiler det vederlaget som foretaket forventer å være berettiget til i bytte mot disse varene eller tjenestene” (IASB, 2014, pkt. 2).

Standarden inneholder videre en femstegsmodell som skal benyttes ved innregning og måling av inntekter, slik at dette skjer i tråd med det grunnleggende prinsippet (Kvifte & Puri, 2014, s. 21). Modellen inneholder de fem stegene som presenteres i figuren, hvor det også vises hvilke av stegene som gjelder innregning av inntekt og hvilke som gjelder måling av inntekt, ved at disse er fargekodet i henholdsvis mørkeblå og lyseblå. Videre vil hovedpunktene i hvert steg gjøres kort rede for.



Figur 2. 2: Femstegsmodellen (IASB, 2014)

Steg 1: Identifisering av en kundekontrakt

Første steg i modellen presenterer fem kriterier med tilhørende veiledning, for identifisering av en kundekontrakt. Disse kriteriene vil ikke utdypes videre, men det kan nevnes at dersom en kontrakt med en kunde skal kunne regnskapsføres etter IFRS 15, må samtlige kriterier være oppfylt (IASB, 2014, pkt. 9).

Steg 2: Identifisering av separate leveringsforpliktelser

Når en kontrakt er identifisert i modellens første steg, skal foretaket videre i steg 2 identifisere separate leveringsforpliktelser i kontrakten. Det fremkommer at varer eller tjenester skal identifiseres som en leveringsforpliktelse dersom disse er av særskilt karakter (IASB, 2014, pkt. 22). For at en vare eller tjeneste skal anses som særskilt må den oppfylle to vilkår (IASB, 2014, pkt. 27). Dersom en vare eller tjeneste ikke oppfyller vilkårene skal den kombineres med andre varer og tjenester inntil det kan identifiseres en gruppe av varer og tjenester som er av særskilt karakter. Dette kan medføre at disse varene og tjenestene regnskapsføres som én enkelt leveringsforpliktelse (IASB, 2014, pkt. 30).

Steg 3: Fastsettelse av transaksjonspris

I modellens tredje steg skal transaksjonsprisen fastsettes, som kort forklart utgjør de driftsinntektene som skal innregnes fra kontrakten. Ved fastsettelse av transaksjonsprisen må vilkårene i kontrakten, samt vanlig forretningspraksis, tas hensyn til. Det presenteres fem elementer som skal tas stilling til når transaksjonsprisen fastsettes (IASB, 2014, pkt. 48). Videre i standarden følger det utfyllende veiledning rundt disse fem punktene, som ikke vil utdypes videre her.

Steg 4: Allokering av transaksjonspris på separate leveringsforpliktelser

Når transaksjonsprisen er fastsatt er neste steg å allokere denne på leveringsforpliktelser som ble identifisert i steg 2 (IASB, 2014, pkt. 73). Her skal transaksjonsprisen fordeles på hver av leveringsforpliktelsene ut fra en relativ frittstående salgspris, hvor standarden gir utdypende veiledning vedrørende fordeling og beregning av denne (IASB, 2014, pkt. 74). Dersom en i steg 2 har kommet frem til at en kontrakt kun inneholder én leveringsforpliktelse kommer ikke dette steget til anvendelse, sett bort fra visse unntak (IASB, 2014, pkt. 75).

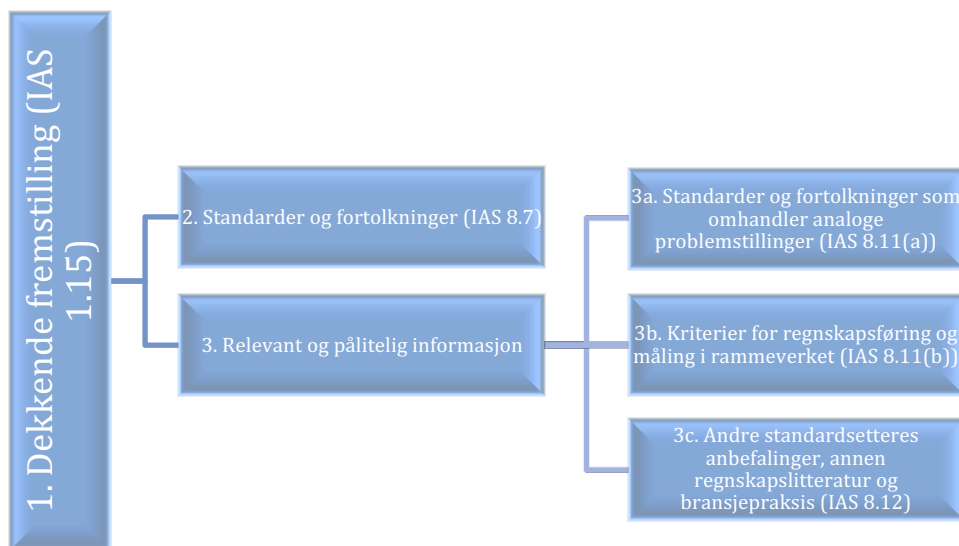
Steg 5: Inntektsføring ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen

Det siste steget omhandler tidspunkt for når inntekter fra en leveringsforpliktelse skal inntektsføres. Inntektsføring skal finne sted når, eller etter hvert som, en overføring av en avtalt eiendel i form av en vare eller tjeneste finner sted. Med andre ord vil det være på det tidspunktet leveringsforpliktelsen anses som oppfylt. Tidspunkt for overførsel av eiendelen anses å skje ved kontrolloverføring til kunden (IASB, 2014, pkt. 31). Hva begrepet “kontroll” innebærer følger videre av standarden. I denne vurderingen skal det tas stilling til om leveringsforpliktelsen oppfylles over tid eller på et bestemt tidspunkt (IASB, 2014, pkt. 32). Standarden presenterer i den forbindelse tre kriterier for at oppfyllelse av en leveringsforpliktelse skal kunne anses å skje over tid, hvor kun ett av disse må være oppfylt. Ved overføring over tid skal foretaket måle progresjonen i leveringsforpliktelsen, der et krav til å kunne innregne over tid er at en slik progresjon i rimelig grad kan måles (IASB, 2014, pkt. 39 og 44). Dersom ingen av kriteriene for overføring over tid oppfylles, skal leveringsforpliktelsen anses som oppfylt på et bestemt tidspunkt. Ved fastsettelsen av dette tidspunktet skal det tas stilling til kriteriene for kontrolloverføring, samt at standarden gir noen indikasjoner på når dette kan være (IASB, 2014, pkt. 38).

2.5 Veiledningshierarkiet under IFRS

I situasjoner der de aktuelle regnskapsstandardene medfører behov for tolkning og skjønsmessige vurderinger, fremkommer det punkter i IAS 1 og *IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, som kan brukes til veiledning for å løse de regnskapsmessige problemstillingene (Kvifte, 2008, s. 32). Disse punktene blir også betegnet som et veiledningshierarki, av blant annet Kvifte & Johnsen (2015, s. 48). Hierarkiet er fremstilt i figuren nedenfor.

Veiledningshierarkiet er til for å veilede i de situasjoner der det dukker opp problemstillinger som en ikke finner en klar løsning på ved hjelp av den aktuelle standarden, eller fortolkninger av denne (Kvifte et al., 2016, side. 243). Det bør likevel nevnes at en ifølge nivå 2 i hierarkiet skal løse problemstillingen ved hjelp av aktuelle standarder og fortolkninger, og at en først går videre ned i hierarkiet når den aktuelle standarden og tilhørende fortolkninger ikke gir svar på en problemstilling. Det kan derfor argumenteres for at hierarkiet ikke bare gjelder der standarder og fortolkninger ikke gir en klar løsning, men at det fungerer som en generell veiledning for hvordan en regnskapsmessig problemstilling skal løses under IFRS.



Figur 2. 3: Veiledningshierarkiet (IASB, 2003, pkt. 8.7, 8.10-8.12; IASB, 1997, pkt. 1.15)

Første nivå i modellen krever at regnskapsinformasjonen skal gi en *dekkende fremstilling* (“fair presentation”). I den norske oversettelsen skilles det mellom dekkende fremstilling og *rettviseende bilde* (“true and fair view”), mens IASB anser dette som synonymer (Kvifte & Johnsen, 2015, s. 175). Dermed vil begrepet dekkende fremstilling kunne omfatte begge

begrepene, og benyttes derfor videre i oppgaven. Kravet til dekkende fremstilling kan sies å ha en mer overordnet rolle enn de øvrige nivåene i hierarkiet, fordi en kontinuerlig skal vurdere om informasjonen gir en dekkende fremstilling når en vurdering av en problemstilling gjøres opp mot de øvrige nivåene i veiledningshierarkiet (Kvifte et al., 2016, s. 244). Videre skal standarder og fortolkninger som er benyttet til å løse en problemstilling fravikes dersom en løsning som er gjort i tråd med disse, ikke anses å gi en dekkende fremstilling (IASB, 1997, pkt. 20). Likevel fremkommer det av IAS 1 at en dekkende fremstilling nesten alltid vil oppfylles når regnskapsinformasjonen er i samsvar med de aktuelle standardene (IASB, 1997, pkt. 15 og 17). Å fravike en standard vil derfor i praksis skje ekstremt sjelden (Kvifte, 2008, s. 32). For å oppnå en dekkende fremstilling, stiller IAS 1 videre krav til at regnskapsinformasjonen må være i samsvar med definisjonene av regnskapselementer i det konseptuelle rammeverket (IASB, 1997, pkt. 15). Det gis likevel ikke noe forklaring av hva som legges i begrepet “dekkende fremstilling”, men Kvifte (2008, s. 32) mener det er naturlig å anse begrepet som “et krav om å utøve skjønn og gjøre profesjonelle vurderinger ...”.

Det følger av nivå 2 i hierarkiet at dersom det finnes en standard, og eventuelle fortolkninger, som er gjeldende for den aktuelle problemstillingen, skal disse brukes. Likevel kan en ha utfordringer med å finne en løsning dersom det oppstår tolknings spørsmål i den aktuelle standarden, og dermed vil en kunne dra nytte av øvrige nivåer av veiledningshierarkiet (Kvifte et al., 2016, s. 244).

I hierarkiets tredje nivå fremkommer det at problemstillingen skal løses på en måte som gjør regnskapsinformasjonen relevant og pålitelig, og dermed beslutningsnyttig. Hva som menes med relevant og pålitelig informasjon fremkommer av de grunnleggende kvalitetskravene i det konseptuelle rammeverket, og er beskrevet tidligere i kapittelet. Vedrørende avgjørelsen om hva som anses som relevant, pålitelig og beslutningsnyttig, presenterer hierarkiet tre måter å vurdere dette på. Først kan regnskapsprodusenten se til andre standarder og fortolkninger som dreier seg om tilsvarende eller liknende problemstillinger. Videre kan vurderingen gjøres opp mot kriteriene for innregning og måling i det konseptuelle rammeverket, og dersom de to øvrige ikke gir en tilfredsstillende løsning, kan en se til andre standardsetters anbefalinger, regnskapslitteratur og bransjepraksis. Det pekes imidlertid på at dersom bransjepraksis skal kunne benyttes som vurderingsgrunnlag i veiledningshierarkiet, bør denne praksisen være temmelig forankret (Kvifte, 2008, s. 32).

3. Strømdistribusjonsbransjen

For å kunne besvare oppgavens problemstilling er det, i tillegg til utdypende kunnskap om regnskap og IFRS, nødvendig å inneha kunnskap om selve strømdistribusjonsbransjen. Det er nettopp særtrekk ved bransjen som gjør at problemstillingen med tilkoblingsutgifter er interessant. Vi skal derfor i dette kapitlet først gå litt generelt inn på bransjen hvor vi kort forklarer nettselskapers rolle i energimarkedet, gjør rede for nettselskapers oppgaver og egenskaper i Europa samt hvilke inntekter nettselskapene har. Videre redegjør vi for enkelte særpreg i bransjen som anses relevante for undersøkelsen, hvor vi går inn på nettselskaper som naturlige monopol og regulering av bransjen, herunder inntektsregulering av tilkoblingsutgifter.

3.1 Generelt om bransjen

3.1.1 Roller i energimarkedet

De primære aktørene i energimarkedet er kraftprodusenter, nettselskaper og strømleverandører. Kraftprodusentene produserer strøm, som de så selger på kraftmarkedet. Her opererer strømleverandørene ved å kjøpe strøm, som de selger videre til sluttbrukeren (EnerWE, 2018). I Europa er strømleveranse stort sett en konkurranseutsatt virksomhet, som vil si at leverandørene kan levere strøm i de områdene de ønsker (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2019b). Nettselskaper skal distribuere strømmen gjennom distribusjonsnettet, og er på sin side ikke-konkurranseutsatte virksomheter. I den forbindelse er de i sin rolle pålagt å opptre nøytralt overfor strømleverandørene (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 25(2)). I tillegg til disse aktørene finnes det Transmission System Operators (TSO), som har ansvar for sentralnettet (Renewables Grid Initiative, 2015). Disse er også ikke-konkurranseutsatte virksomheter, og er underlagt krav om å være Eiermessig adskilt fra annen konkurranseutsatt virksomhet (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 14(1)).

Strømnettet kan deles opp i tre ulike nett; sentralnettet, regionalnettet og distribusjonsnettet. De to sistnevnte er, i henhold til EU-regelverk, å anse som distribusjonsnett, og er det nettet som er koblet mellom forbrukeren og sentralnettet (Olje- og energidepartementet, 2019). Sentralnettet er koblet mellom kraftverkene og distribusjonsnettet, og utgjør

høyspenningsnettet i et land (ENTSO-E, u.å). Kort forklart er det nettselskapene som har ansvar for utbygging og vedlikehold av distribusjonsnettet, mens det er TSO-er som driver sentralnettet.

3.1.2 Nettselskaper i Europa

Nettselskaper opererer som siste ledd ved overføring av strøm til sluttbrukere, og anses som en tilbyder av offentlige tjenester (Gómez, 2013b, s. 202 og 208). I den forbindelse presiseres det her at nettselskaper både kan være offentlig eid og privateid (Prettico et al., 2019, s. 10). Nettselskapene får tildelt en områdekonsesjon fra reguleringsmyndigheten i sitt land, for å drive med strømdistribusjon, og for å drive og vedlikeholde strømmettet i bestemte geografiske områder. Gjennom sin tildelte områdekonsesjon får hvert selskap både plikt og rett til å utføre tilkobling av kunder til strømmettet, samt distribuere strøm til kunder i disse avgrensede områdene (Gómez, 2013b, s. 208-209). De omtales internasjonalt som Distribution System Operator (DSO) ettersom de har ansvaret for distribusjonsnettet, som starter i transformatorstasjoner hvor høyspenningsledningene fra transmisjonsnettet blir omgjort til linjer med lavere spenning, og som ender hos forbrukerne (Vadari, 2013, s. 9). Det er viktig å bemerke seg at nettselskapene normalt ikke selger strømmen direkte til sluttbrukeren, men kan ha en midlertidig plikt til å levere strøm dersom kunden står uten strømvtales med en leverandør (EnerWE, 2018).

Det er stor variasjon i henhold til antall og størrelse på nettselskapene rundt i Europa. Flere land har kun ett eller noen få nettselskaper, men for eksempel Tyskland skiller seg ut med sine 880 nettselskaper (i 2013) (Prettico et al., 2019, s. 11). Når en snakker om størrelsen på nettselskapene henvises det som regel til antall kunder de har, hvor nettselskaper med flere enn 100.000 kunder omtales som “større selskaper” i henhold til EU-direktivet 2009/72/EC. Det kan også nevnes at det finnes rundt 2.400 nettselskaper i Europa, hvor over 190 av selskapene har over 100.000 kunder (Eurelectric, 2013, s. 2) I en undersøkelse gjort av Joint Research Centre på vegne av EU, der de tok for seg 99 av disse nettselskapene, fant de at over halvparten av selskapene har antall kunder som strekker seg fra 400.000 til 4 millioner (Prettico et al., 2019, s. 22). Dette tilsier at det er en høy grad av variasjon i henhold til størrelsen på selskapene.

Bransjen har i nyere tider sett voldsomme endringer, der nettselskapene blant annet har blitt bedt om å håndtere endringer som økt produksjon av fornybar energi, integreringen av elektriske kjøretøy og den endrede rollen som fremtidige kunder vil ha (Prettico et al., 2019, s. 38). EU oppfordrer medlemslandene til modernisering som bør fremme desentralisert produksjon og energieffektivitet (The European Parliament and The Council, 2009, pkt 27). Det har derfor i den senere tiden vært investert mye for å forbedre nettverket. I tillegg til de ovennevnte endringene har det vært flere lovmessige og regulatoriske endringer, herunder krav om å være egne juridiske enheter, som utdypes videre under kapittel 3.2.2 (Prettico et al., 2019, s. 10).

3.1.3 Nettselskapers inntekter

Inntektene i strømfordistributionsbransjen kan generelt sies å inneholde to elementer; dekning av tilkoblingsutgifter og betaling for distribusjonstjenester (Gómez, 2013b, s. 207-208). Betaling for distribusjonstjenester tilsvarer *nettleie* her i Norge, (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2019c), og anses som hovedinntektskilden til nettselskapene (Knight, Montez, Knecht & Bouquet, 2005, s. 6). Dermed vil dekning av tilkoblingsutgifter utgjøre en mindre del av selskapenes totale inntekter enn det nettleie utgjør. Tilkoblingsutgifter oppstår når selskapene skal koble nye kunder til strømmettet eller hvis strømmettet skal oppgraderes, og utgiftene til dette skal helt eller delvis dekkes av den aktuelle kunden (Gómez, 2013b, s. 208; (Knight, Montez, Knecht & Bouquet, 2005, s. 6). Kunden som bestiller tilkobling til strømmettet vil som oftest være utbygger (NTEnett, u.å), som blant annet kan være privatpersoner eller boligutbyggere. Dekning av tilkoblingsutgifter kalles også *anleggsbidrag* i Norge, og begrepene vil heretter brukes om en annen i oppgaven (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2019e). Mens dekning av tilkoblingsutgift er en engangsbetaling for kunden, betales nettleien jevnlig, som regel månedlig (Gómez, 2013b, s. 210). Det kan imidlertid nevnes at i noen tilfeller vil strømleverandøren legge ut for nettleien på vegne av kunden, slik at nettselskapet får betalt av strømleverandøren. Likevel krever strømleverandøren denne nettleien fra kunden, slik at det alltid er sluttbrukeren som betaler for nettleien (EnerWE, 2018).

3.2 Særtrekk ved strømfordistributionsbransjen

3.2.1 Naturlig monopol

Et nettselskap anses som et naturlig monopol, og tildeles områdekonsesjoner som opprettholder selskapenes markedsposisjon som monopol (Norges vassdrags- og

energidirektorat, 2017). Naturlig monopol er en markedsform som veldig enkelt kan forklares med at “et enkelt selskap kan levere en vare eller tjeneste til et helt marked til en lavere kostnad enn det to eller flere selskaper kunne ha gjort” (Mankiw, sitert i Cole & Grossman, 2003, s.10). Dermed vil selskapet alltid kunne prise seg under andre selskaper og fremdeles oppnå overskudd, som vil presse de andre selskapene ut av markedet, og et naturlig monopol vil oppstå (Cole & Grossman, 2003 s.10). Dersom nettselskapene ikke hadde hatt monopol måtte andre aktører ha bygget parallelle nettverk til de eksisterende nettverkene. Dette er lite hensiktsmessig, da det ved tilkobling av nye kunder vil være mer kostbart å bygge parallelle strømmnett enn å koble kundene til eksisterende strømmnett. Dette gjelder også til tross for at det i noen tilfeller fører til økte gjennomsnittskostnader per kunde når nye kunder kobles til. Dermed blir det vanskelig for potensielle nye aktører å konkurrere, og resultatet er naturlig monopol (Viljainen, 2005, s. 16).

Sammenlignet med et perfekt marked er effektene ved monopol redusert produksjon og høyere priser, som medfører at det er både ønskelig og nødvendig at slike markeder reguleres. Etersom nettselskap er et naturlig monopol vil ikke en innføring av konkurranseregler være hensiktsmessig, fordi flere aktører på markedet ville medført økte kostnader for samfunnet (Baldwin, Cave & Lodge 2011, s. 16). Dermed vil den beste løsningen være å akseptere at naturlige monopol oppstår, og heller regulere og begrense mulighetene nettselskapene har når det gjelder prising, kvalitet og produksjon (Cole & Grossman, 2003, s. 13). Reguleringen dreier seg dermed hovedsakelig om å forsikre seg om at nettselskapene ikke selger til overpris overfor kundene sine, samt om å sikre driftseffektivitet (Viljainen, 2005, s. 15).

3.2.2 Regulering

Regulering er en form for myndighetsaktivitet som ofte anses som gjenkjennelig og diskret, selv om begrepet “regulering” har blitt definert på mange ulike måter (Baldwin et al., 2011, s. 2). Det er mye diskusjoner og utfordringer vedrørende regulering, men når det kommer til regulering av selskap som tilbyr offentlig tjenester, og som i tillegg er et naturlig monopol, har det i høy grad blitt akseptert at regulering ikke bare er nødvendig, men det spiller også en viktig rolle (Baldwin et al., 2011, s. 9).

Nettselskaper, som tilbydere av offentlige tjenester, skal i sin rolle sørge for tilgang til strømmettet for alle som ønsker det, og en sikker og samfunnsmessig riktig drift av strømmettet

til en samfunnsmessig fornuftig pris (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2017). Dette tyder på at formålet bak reguleringen av nettselskaper samsvarer med ideene i «public interest theory», hvor fokuset er at utviklingen av regulering er relatert til samfunnsinteresse, hvor reguleringsmyndighetene anses som agenter for samfunnsinteressen (Baldwin et al., 2011, s. 40). Videre er formålet med reguleringen ifølge «public interest theory» å oppnå resultater i tråd med det som er offentlig ønskelig i situasjoner hvor for eksempel markedet ikke ville klart å oppnå dette. Det fremkommer at det kan være utfordringer knyttet til denne tilnærmingen, hvor det blant annet pekes på at det kan være utfordrende å komme frem til en felles oppfatning av hva som ligger i samfunnets interesse (Baldwin et al., 2011, s. 41).

Regulering av strømfordistributionsbransjen utføres både på nasjonalt og internasjonalt nivå, hvor EU står for den internasjonale reguleringen i Europa når det gjelder medlemslandene eller andre land som er tilknyttet EU gjennom EØS-avtalen (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2019d). EU jobber med å utforme et felles regelverk for kraftsektoren i Europa, herunder retningslinjer og direktiver, som skal fremme økt koordinering mellom nasjonal lovgivning i Europa (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2019d). Den nåværende internasjonale reguleringen vedrørende ulike krav for nettselskaper i EU følger av Direktiv 2009/72/EC, og kalles også den tredje energimarkedspakken. Direktivet ble vedtatt for å fremme den funksjonelle delen av det interne energimarkedet, samt for å løse strukturelle problemer (European Commission, u.å.). Direktivet har kunders interesser som sitt kjernefokus, hvor det står at de eksisterende rettighetene til kundene bør bli forsterket og garantert, som innebærer en større grad av åpenhet (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 51). Deriblant kommer det frem at medlemslandene må sørge for at kundene enkelt kan bytte til ny strømleverandør. Medlemsland skal også pålegge nettselskapene en forpliktelse til å knytte kunder opp til deres nettverk under de vilkårene, betingelsene og tariffene fastsatt i henhold til gjeldende prosedyre (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 3).

Nasjonalt har en i energibransjen egne reguleringsmyndigheter som skal regulere det nasjonale energimarkedet (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 35(1)). Det er reguleringsmyndighetene som blant annet etterser om nettselskapene oppfyller de lovmessige kravene om atskillelse, samt overvåker tidsbruken ved tilkoblinger og reparasjoner gjort av nettselskaper (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 37 (1)). Det foreligger også krav om at de nasjonale reguleringsmyndighetene skal være

uavhengig av både interesser og ledelse i industrien (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 34).

Regulering av vertikalt integrerte selskaper

Flere av nettselskapene er en del av såkalte «vertically integrated undertakings» (VIU). Det vil si at det er et energiforetak eller en gruppe av energiforetak som inkluderer både konkurranseutsatt og ikke-konkurranseutsatt virksomhet (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 21). Uten en effektiv separering av nettverk fra virksomhet innen produksjon og levering, er det en iboende risiko for diskriminering, ikke bare innad i selve driften av nettverket, men også insentivene for VIU til å investere likt i hele deres nettverk (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 9). Gjennom EUs direktiv 2003/54/EC ble det dermed introdusert krav for atskillelse av enheter, som forpliktet medlemslandene til å sikre separeringen av vertikalt integrerte energiselskaper. Den juridiske og funksjonelle atskillelsen for nettselskapene ble gjeldende 1. juli 2007 (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 26), og er fortsatt et krav etter den tredje energimarkedspakken som ble gjeldende fra 2009 (EU monitor, u.å).

Når et nettselskap er en del av et VIU, må det minst være en egen juridisk enhet, og selve organiseringen og beslutningstakingen må være atskilt fra annen virksomhet enn distribusjon (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 26(1)). Det er altså ikke krav om å holde eierskap av eiendelene i distribusjonsselskapet adskilt fra annen virksomhet, men kun separering på et funksjonelt og juridisk nivå (Prettico et al., 2019, s. 10). Direktivet stiller krav knyttet til størrelsen på nettselskapet. Medlemsland kan bestemme at nettselskaper som er medlem av et konsern kan fravike reglene om juridisk og funksjonell atskillelse dersom de har mindre enn 100.000 kunder (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 26(4)). Dette innebærer at alle nettselskaper i medlemslandene med over 100.000 kunder, må være juridisk og funksjonelt atskilt fra annen virksomhet. Denne grensen er satt for at de mindre nettselskapene ikke skal få for store finansielle- og administrative byrder, relativt sett. Likevel står hvert enkelt land fritt til å bestemme en lavere grense på grunn av ulike nasjonale faktorer (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 29). For eksempel er det på Island og i Sverige plikt til å være juridisk atskilt uavhengig av størrelse (Pöyry Management Consulting, 2015, s. 2) Det bør og nevnes at det er et krav i direktivet om å holde eget regnskap for nettselskap, uavhengig av størrelse (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 29(3))

Inntektsregulering

Som nevnt tidligere i dette kapitlet har nettselskaper hovedsakelig nettleie og dekning av tilkoblingsutgifter som sine inntekter, og begge inntektstypene er gjenstand for regulering.

Det er de nasjonale reguleringsmyndighetene i hvert land som har ansvar for fastsettelse og godkjenning av tariffen, eller de underliggende metodene som benyttes for å kalkulere disse. Ansvarer omfatter i den forbindelse både tariffen for tilkobling og for nettleie. Beslutningene skal tas enten basert på forslag gitt fra nettselskaper, eller basert på et forslag som er fremkommet gjennom enighet mellom nettselskapet og brukerne av nettverket.

Forventningene til reguleringsmyndighetene relatert til disse oppgavene er fremsatt av EU gjennom direktivet, hvor det fremkommer at de skal sørge for at tariffene blant annet er kostnadsreflekterende og ikke-diskriminerende. Tariffene eller metodene skal også sørge for at selskapene gis insentiv til å gjøre de nødvendige investeringene i strømmettet, og at disse blir utført på en måte som tillater disse investeringene å sikre levedyktigheten til strømmettet (The European Parliament and The Council, 2009, pkt. 36-37).

Ved regulering av nettleie fastsetter eller godkjenner reguleringsmyndigheten en tillatt inntekt for nettselskapene, som innebærer at de setter en begrensning i inntektene nettselskapene er tillatt å hente inn gjennom nettleie (Directorate-General for Energy, 2015, s. 42). Den tillatte inntekten baseres på nettselskapenes kostnader i forbindelse med driften av strømmettet, i tillegg til at nettkapitalen ("Regulatory Asset Base") pekes på som en komponent som generelt er viktig i denne beregningen (Directorate-General for Energy, 2015, s. 60 ; Council of European Energy Regulators, 2019, s. 119). Nettkapitalen består i utgangspunktet av nettselskapets eiendeler som er nødvendige for å tilby deres regulerte tjenester, hvor disse eiendelene kan være varige driftsmidler, arbeidskapital og arbeid under utvikling (Council of European Energy Regulators (CEER), 2019, s. 119). Det er noen variasjoner fra land til land i forbindelse med fastsettelse av den tillatte inntekten, der det hovedsakelig er metodikken som varierer (Directorate-General for Energy, 2015, s. 60). Blant annet settes det i noen land en fast pris eller inntekt basert på gjennomsnittskostnader, mens andre beregner inntekten ut fra at den skal dekke det enkelte selskapets kostnader. I tillegg kan det nevnes at det er noe variasjon vedrørende hvilke komponenter som inngår i nettkapitalen (Directorate-General for Energy, 2015, s. 123).

Tidligere ble kostnadsbasert regulering mye brukt ved tariffregulering på nettleie, der en metode var å fastsette en forhåndsbestemt profittmargin basert på selskapets kostnader, såkalt kostpluss (CEER, 2019, s. 112). Gjennom nyere regulatoriske reformer har imidlertid reguleringen generelt sett beveget seg mer i retning av insentivbasert regulering (Jamash & Pollitt, 2003, s. 1609). Formålet er blant annet å gi sterkere insentiver for regulerte selskap til å redusere kostnader, forbedre kvaliteten på tjenester på en kostnadseffektiv måte og å foreta effektive investeringer i regulerte nettverksinfrastruktur-tjenester (Joskow, 2014, s. 291). Blant annet kan insentivbasert regulering dreie seg om at selskapene vurderes på kostnadseffektivitet ut fra et normert gjennomsnitt, der de selskapene som opererer mer effektivt enn dette gjennomsnittet, gis en inntektsramme som er høyere enn selskapets kostnader (Norges vassdrags- og energidirektorat, 2018).

Regulering av tilkoblingsutgifter innebærer hovedsakelig regulering av hva som skal inngå i beregningen av disse utgiftene, samt regulering av hvordan utgiftene skal fastsettes. I forbindelse med hva som skal inngå i beregning av tilkoblingsutgifter er det hovedsakelig to hovedmetoder som benyttes; “deep cost” og “shallow cost” tariffier (Gómez, 2013c, s. 433). Metodene dreier seg om hva kunden skal belastes for i forbindelse med tilkobling til strømmettet. Ved “deep cost” tariffier blir kunden belastet for de kostnadene som er knyttet til sin egen tilkobling, i tillegg til at kostnader tilknyttet til eventuelle nødvendige forsterkninger lenger ute i strømmettet blir belastet denne kunden. Ved “shallow cost” tariffier betaler kunden kun for de kostnadene som er knyttet til sin tilkobling, altså til den del av nettet som ikke er felles for flere brukere av strømmettet. I tillegg til disse to hovedmetodene, eksisterer det også noen alternative metoder som bygger på hovedmetodene, der blant annet kundens størrelse, beliggenhet og spenningsbehov kan være med å avgjøre hva kunden skal betale for i forbindelse med tilkoblingen (Gómez, 2013c, s. 433).

Hva som inngår i tilkoblingsavgifter og hvordan disse fastsettes varierer fra land til land, noe som blant annet fremkommer i en studie gjort for EU-kommisjonens “Directorate-General for Energy”. I studien finner en at det kun er to land der de nasjonale reguleringsmyndighetene fastsetter selve tilkoblingsutgiftene; Tsjekia og Italia. I et fåtall av landene godkjenner eller regulerer de fastsettelsen av selve tilkoblingsutgiftene, mens det i de resterende landene er reguleringsmyndighetenes rolle å godkjenne eller bestemme metoden for fastsettelse av tilkoblingutgiftene, men ikke selve tilkoblingsutgiftene. En av metodene som er relativt utbredt er bruk av standardkost, hvor det gjøres et anslag på kostnadene en tilkobling

medfører, som beløpet på tilkoblingsutgiftene igjen baseres på. Videre nevnes det at i noen land kan reguleringsmyndigheten fastsette prisen dersom kunden ikke er fornøyd med prisestimatet gitt av nettselskapet (Directorate-General for Energy, 2015, s. 570). Et sentralt poeng er at nettselskap ikke skal oppnå fortjeneste i forbindelse med tilkobling. Med andre ord skal anleggsbidraget ikke overstige tilkoblingsutgiftene da det kun er ment å dekke medgåtte utgifter (Knight et al., 2005, s. 6) Det kan likevel variere hvorvidt dette er tilfellet, da tilkoblingskostnadene ofte baseres på estimer, blant annet i forbindelse med standardkost, samt at de i noen få land også baseres på gjennomsnittsberegninger (Directorate-General for Energy, 2015, s. 298 og 420).

Som nevnt over inngår ofte nettkapitalen som en sentral komponent i beregningen av nettselskapenes tillatte inntekt fra nettleie. Det nevnes også at det kan variere noe hvilke komponenter som igjen inngår i nettkapitalen, men når det gjelder kunders dekning av tilkoblingsutgifter er det i de fleste landene krav fra reguleringsmyndighetene om at slike utgifter skal utelukkes fra selskapenes nettkapital. Bakgrunnen for dette kravet er at anleggsbidraget kun er en dekning av kostnader tilknyttet tilkoblingen, og anses derfor ikke som en investering finansiert av selskapet. Dermed skal ikke selskapene godtgjøres for en investering de ikke har finansiert selv (CEER, 2019, s. 120).

4. Metode

I dette kapittelet vil vi gjøre rede for hvilken metode som er lagt til grunn i denne oppgaven. Med metode menes måten vi har valgt å gå frem på ved utarbeidelsen av denne oppgaven, herunder hvilket undersøkelsesdesign som er anvendt, hvilken type data som er innhentet og fra hvor, samt hvordan vi ønsker å analysere dataene. Valg av metode avhenger først og fremst av hva en ønsker å undersøke og besvare (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2010, s. 13-14). Videre vil vi derfor forklare den valgte fremgangsmåten, og hvorfor den anses som mest hensiktsmessig i forhold til problemstillingen vår.

4.1 Undersøkelsesdesign

Med undersøkelsesdesign menes fremgangsmåten i undersøkelsesprosessen, og omfatter datainnsamling, måling og analysering av data (Sekaran & Bougie, 2016, s. 95). Ved fastsettelse av undersøkelsesdesign skal en vurdere ulike faktorer, blant annet hva som er formålet med undersøkelsen, og hvilken kunnskap en har om området fra før av (Gripsrud et al., 2010, s. 38). Før vi kommer frem til undersøkelsesdesign, må derfor formålet med oppgaven først klargjøres.

Formålet med denne oppgaven er å gi en overordnet fremstilling av europeiske nettselskapers inntektsføringspraksis vedrørende kunders dekning av tilkoblingsutgifter etter IFRS 15. Vi vil i denne oppgaven ta utgangspunkt i hvordan denne inntektsføringen praktiseres i virkeligheten slik at hypoteser eller teori kan utvikles på grunnlag av våre funn. Dette taler for en induktiv oppgave, hvor vi går fra empiriske undersøkelser til utledning av teori (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 51). Likevel har vi noen forventninger basert på eksisterende teori, som gjør at vi også til en viss grad har teori som vi ønsker å undersøke om stemmer i praksis. Dermed kan en argumentere for at oppgaven også har innslag av deduksjon (Johannessen et al., 2011, s.55), men det sentrale i oppgaven anses å være de induktive slutningene.

Denne problemstillingen er, som tidligere nevnt, mye diskutert i fagmiljøet, men det er lite kunnskap om hvor stor grad denne uenigheten strekker seg blant europeiske nettselskaper. Mangelen på teori er en del av motivasjonen vår for denne oppgaven, og vi ønsker derfor å utforske praksis og forstå hvordan nettselskapene i Europa har valgt å tolke IFRS 15 når det

gjelder anleggsbidrag. Denne tilnærmingen tilsier at vi har et eksplorativt design, hvor det sentrale er å oppnå større innsikt av det området problemstillingen relaterer seg til (Gripsrud et al., 2010, s. 39). Valg av dette designet støttes også av den induktive tilnærmingen i oppgaven ettersom en under eksplorativt design har lite teori i utgangspunktet, og en vil da ofte utvikle ny teori basert på undersøkelsen, som deretter kan gi grunnlag til hypoteser som videre kan bli testet (Johannessen et al., 2011, s. 58).

Ved et eksplorativt undersøkelsesdesign kan en bruke både kvalitative og kvantitative data, men en vil ofte ha en kvalitativ oppgave (Johannessen et al., 2011, s. 37). For at vi skal kunne kartlegge inntektsføringspraksisen må vi innhente data som kan reflektere hva nettselskapene gjør i realiteten (Johannessen et al., 2011, s. 33). Informasjon om hvilken praksis de bruker vil være i form av tekst, og betegnes dermed som kvalitative data (Gripsrud et al., 2010, s. 79). Denne informasjonen hentes fra selskapenes årsrapporter og eventuelt kvartalsrapporter, og er såkalte sekundærdata, ettersom denne informasjonen er innhentet av andre og allerede eksisterer (Gripsrud et al., 2010, s. 57). I forbindelse med datainnsamlingen har vi undersøkt hvor mange nettselskaper som er registrert i Europa, og hvor mange av disse som har over 100.000 kunder i forbindelse med fastsettelse av utvalg. Videre er det også innhentet informasjon fra noen av selskapene vedrørende størrelsen på anleggsbidraget i forhold til samlet inntekt. Ettersom denne informasjonen kan tallfestes vil disse dataene betegnes som kvantitative (Gripsrud et al., 2010, s. 79). Her er det også snakk om sekundærdata av samme grunn som nevnt over.

4.2 Utvalg

Ovenfor ble det gjort rede for hvilken type data som skal analyseres. Neste steg vil da være å fastslå hvor en ønsker å hente disse dataene fra, som med andre ord betyr at en må fastsette utvalget for undersøkelsen (Gripsrud et al., 2010, s.129).

Populasjonen vår er alle nettselskaper i Europa som rapporterer etter IFRS, ettersom det er disse vi ønsker å si noe om (Gripsrud et al., 2010, s. 129). Det var opprinnelig tiltenkt å se på hele populasjonen, men på grunn av ulike utfordringer har vi ikke kunnet undersøke hele populasjonen i denne oppgaven. Det innebærer at vi ikke vil innhente opplysninger fra alle europeiske nettselskaper som rapporterer etter IFRS, men kun fra de nettselskapene som inngår i utvalget vårt.

Den første utfordringen vi møtte vedrørende populasjonen, var manglende informasjon om hvilke nettselskaper som opererte i de ulike landene. Det var kun noen få land som hadde oversiktlige lister eller kart over alle nettselskapene i deres land. I noen land fant vi informasjon om antall nettselskaper på selskapenes hjemmesider, mens i andre land fant vi informasjon om antall nettselskaper i offentlige dokumenter utgitt av ulike organisasjoner, der det kun var de største nettselskapene som ble navngitt. Vi prøvde også å sende mail til relevante organisasjoner i flere land hvor vi etterspurte en oversikt over nettselskapene, men uten hell. Dermed ble det utfordrende å ta for oss alle nettselskapene i Europa og undersøke om de rapporterte etter IFRS. Med dette som utgangspunkt, valgte vi å avgrense utvalget til kun å omfatte de største selskapene. Bakgrunnen for dette valget var for det første fordi det var disse selskapene vi med høyere sikkerhet hadde mulighet til å finne navngitt på hjemmesider, i tilgjengelige rapporter og i andre dokumenter. For det andre foreligger det en antagelse om at det er disse som med størst sannsynlighet rapporterer etter IFRS. Denne antagelsen bygger på at IFRS i utgangspunktet er lite gunstig for mindre foretak, da regnskapsutarbeidelse etter IFRS er både kostnads- og kunnskapskrevende (Moen & Melle, 2007, s. 23). Begrensningen ble ansett som hensiktsmessig også med tanke på ressursene og tiden vi har hatt tilgjengelig i forhold til hvor mange nettselskaper det finnes i Europa, og mangelen på tilgjengelig informasjon om disse.

I forbindelse med den nevnte begrensningen var det nødvendig å klassifisere hva som menes med de største selskapene. I EU-direktivet 2009/72/EC omtales «de største selskapene» som de med en kundebase på over 100.000 kunder, og som dermed har krav om juridisk atskillelse, som er nærmere forklart i kapittel 3 om regulering av bransjen. I Europa er det omtrent 190 selskaper med over 100.000 kunder (Eurelectric, 2013). Likevel måtte vi også tenke på andre faktorer, herunder befolkning i landet. I land med lavt befolkningstall vil et stort nettselskap muligens ikke ha over 100.000 kunder. Hvis vi kun hadde klassifisert store nettselskaper som de med over 100.000 kunder, måtte vi dermed ha utelukket enkelte land, som for eksempel Island. Ettersom landene selv kan bestemme en lavere grense for krav om juridisk atskillelse, valgte vi derfor å skille mellom de selskapene som har krav om å være juridisk atskilt og de som ikke har krav om det for å få med flest mulig land. Vi anså det som hensiktsmessig å gjøre det slik for å ikke få et skjevt utvalg som kun innebar de selskapene som kom fra større land, da hvilket land selskapet kommer fra ikke er relevant i henhold til utvelgelse av studieobjekter. Det vil også være en fordel at flest mulig land er representert i

undersøkelsen, ettersom vi ønsker å se hvilken praksis som virker å være mest utbredt i Europa.

Videre viste det seg at ikke alle de inkluderte selskapene ga tilstrekkelig informasjon om den regnskapsmessige behandlingen av dekningen av tilkoblingsutgiftene. Det var også noen tilfeller der selskapene rapporterte på språk som vi ikke behersker, og der oversettelse ikke var mulig, eller ble veldig upålitelig. Dette har medført at disse selskapene måtte ekskluderes fra utvalget, slik at det utvalget vi sitter igjen med ikke er like stort som vårt opprinnelige utvalg. Vårt opprinnelige utvalg bestod av 101 selskaper, men på grunn av ovennevnte utfordringer satt vi igjen med 53 selskaper.

Med andre ord har vi bestemt på forhånd hvilke selskaper som skal være med i analysen, og at det ikke er lik sannsynlighet for alle selskapene i vår populasjon til å bli med i undersøkelsen. Dette innebærer at utvalget vårt er et ikke-sannsynlighetsutvalg. Et slikt utvalg kan være hensiktsmessig når undersøkelsen har til hensikt å kartlegge variasjoner i populasjonen, som samsvarer med denne oppgavens formål (Gripsrud et al., 2011, side 140). I tillegg kan det presiseres at oppgaven bygger på et eksplorativt design, og at det mest sentrale i et slikt design er at utvalget er hensiktsmessig med tanke på å besvare problemstillingen, og ikke at det er representativt (Johannessen et al., 2011, s.111).

Videre kan det nevnes at det i forbindelse med undersøkelse om vesentligheten til anleggsbidrag i regnskapet, er det trukket ti selskaper ut fra det ovennevnte utvalget vårt. Det var derimot ikke alle selskapene som rapporterte anleggsbidrag og samlet inntekt for nettvirksomheten hver for seg. Dermed foregikk prosessen slik at vi trakk ut tilfeldige selskaper, og fortsatte å samle inn data vedrørende størrelsen på anleggsbidraget helt frem til vi satt igjen med tallfestet anleggsbidrag hos ti selskaper. Ettersom vi ville benytte de funnene som fremkom fra dette underutvalget til generalisering på utvalget for øvrig, ble tilfeldig trekning ansett som hensiktsmessig (Johannessen et al., 2011, s. 260).

4.3 Mål for datainnsamling

Opgavens problemstilling medfører et behov for informasjon om hvordan europeiske nettselskaper regnskapsmessig behandler anleggsbidrag. I dette kapitlet vil vi derfor gjøre rede for hvilken informasjon vi har vært ute etter når vi har innhentet data fra selskapenes

årsrapporter, og begrunne hvorfor disse dataene anses som mest hensiktsmessig til å besvare problemstillingen.

Ettersom dette er en eksplorativ undersøkelse hadde vi få begreper å gå ut fra når vi først begynte å samle inn data (Gripsrud et al., 2010, s. 39). Det vil si at vi begynte datainnsamlingen med et åpent sinn, og at prosessen gjerne kan klassifiseres som ustrukturert, som er typisk for eksplorative undersøkelser (Gripsrud et al., 2010, s. 41). Det utgangspunktet vi hadde var at selskapene anså tilkoblingen som enten en separat eller en ikke-separat leveringsforpliktelse etter IFRS 15. Mål for datainnsamlingen utover dette ble til etter hvert som vi innhentet data.

Ved innhenting av informasjon om den regnskapsmessige behandlingen av anleggsbidrag ønsket vi å benytte informasjon som fremkom av noteopplysningene i årsrapportene. Informasjonen kunne i utgangspunktet også blitt innhentet gjennom å analysere regnskapstall, men ettersom anleggsbidrag som regel utgjør en liten del av samlet inntekt, kan det medføre at det ikke er mulig å innhente tilstrekkelig informasjon. Dermed anså vi noteinformasjon som mer pålitelig og fullstendig når det gjaldt innhenting av informasjon om regnskapsmessig behandling, blant annet på grunn av at denne informasjonen ville medføre mindre risiko med tanke på misforståelser og eventuell feiltolkning av tallene. Videre anså vi også innhenting av informasjonen fra notene som mer effektivt. Informasjonen vi var ute etter i notene var først og fremst hvilke effekter implementeringen av IFRS 15 hadde medført, herunder beskrivelse av effekten på anleggsbidrag. Siden standarden ble gjeldende fra regnskapsåret 2018, var det krav til noteinformasjon vedrørende hvilke endringer implementeringen medførte (IASB, 2014, pkt. C8), og det ble derfor ansett som hensiktsmessig å ta utgangspunkt i denne informasjonen. Øvrig informasjon vedrørende regnskapsmessig behandling av anleggsbidrag ble også ansett som nødvendig, spesielt der anleggsbidrag ikke fremkom under informasjonen knyttet til implementering av standarden. I den forbindelse så en blant annet i balansen og resultatregnskapet for å sjekke om det forelå poster der som omhandler anleggsbidrag dersom det ikke fremkom nok opplysninger ellers i notene. Videre ønsket vi å se hvor stor del av samlet inntekt anleggsbidrag utgjorde, for å se hvor vesentlig anleggsbidraget er i regnskapet.

4.4 Analyse av data – fremgangsmåte

Ovenfor har vi beskrevet hvordan, og fra hvor, vi har hentet data, samt hvilken informasjon vi har sett etter. Videre vil vi beskrive hvordan vi har tenkt å bruke denne informasjonen for å besvare problemstillingen vår.

Problemstillingen som diskuteres i fagmiljøet når det gjelder tilkoblingsutgifter i strømfordistribusjonsbransjen omhandler hovedsakelig hvorvidt tilkobling skal anses som en separat leveringsforpliktelse eller ikke, etter IFRS 15. Dermed var vi forberedt på at selskapene ville ha valgt en metode for inntektsføring basert på hvorvidt de anså tilkobling som del av én enkelt leveringsforpliktelse sammen med levering av distribusjonstjenester, eller som en separat leveringsforpliktelse. Derfor var utgangspunktet at vi skulle kategorisere selskapene ut fra hvorvidt de anså leveringsforpliktelsen som separat eller ikke-separat. Det fremkom imidlertid under analysen av dataene at det var stor variasjon i hvordan selskapene valgte å opplyse om sin praksis for inntektsføring av anleggsbidrag. Dermed ble det naturlig i første omgang å kategorisere selskapene etter hvilken informasjon som fremkom i årsregnskapene. Bakgrunnen for valget med å kategorisere selskapene følger av formålet med oppgaven, som er å oppnå en oversikt og forståelse av inntektsføringspraksis for anleggsbidrag, hvor kategorisering brukes til å organisere datamaterialet for å oppnå dette (Johannessen et al., 2011, s. 187).

For å få en indikasjon på i hvor stor grad IFRS 15 førte til endringer vedrørende praksis laget vi en oversikt i form av en tabell, der vi kategoriserte selskapene etter deres praksis før og etter IFRS 15. Ettersom vi også ønsket å kartlegge utbredelsen av de ulike praksisene ble det ansett som hensiktsmessig å presentere den benyttede inntektsføringsprofilen i en frekvenstabell, for å kunne sette tall på hvor mange som benyttet hvilken praksis. Med andre ord bruker vi en kvantitativ metode for å analysere kvalitative data i forbindelse med utarbeidelse av frekvenstabeller (Gripsrud et al., 2011, s. 157).

I tillegg til å se etter variasjoner under de ulike praksisene, har vi også sett etter variasjoner på et mer overordnet nivå for å kunne utlede teori ut fra funnene. I den forbindelse har vi valgt å se etter hvilke land selskapene kommer fra, for blant annet å se om det er sammenheng mellom nasjonalitet og valgt praksis. Dette presenterer vi i et kart for å gi en oversikt over den geografiske utbredelsen.

Det er også foretatt en vurdering vedrørende vesentligheten til anleggsbidrag i regnskapet. I den forbindelse har vi ansett forholdstall som hensiktsmessig å bruke ved analysing av vesentligheten. Med andre ord har vi beregnet hvor stor prosentvis andel av samlet inntekt anleggsbidraget utgjør. I denne forbindelse ble det også beregnet et gjennomsnittstall basert på de forholdstallene som fremkom i de ti selskapene, for å si noe om hva som er typisk for selskapene. Dette ble ansett som hensiktsmessig ettersom det ikke fremkom noen ekstreme observasjoner (Johannessen, 2011, s. 300).

4.5 Evaluering av undersøkelsesprosessen

Før vi går videre til selve analysen må vi rette et kritisk blikk mot selve datainnsamlingen. Med andre ord skal vi her vurdere validiteten og reliabiliteten i oppgaven. Reliabilitet handler om hvilken grad av pålitelighet og nøyaktighet dataen inneholder, samt om det gir konsistente resultater. Validitet på sin side handler om at vi faktisk undersøker det vi mener å undersøke, og at resultatene kan generaliseres eller overføres (Gripsrud et al., 2011, s. 51). Vi har tidligere i dette kapittelet valgt å redegjøre for handlinger og valg som er gjort i forbindelse med utførelsen av denne oppgaven da det vil være med å øke validiteten (Sekaran & Bougie, 2016, s. 349).

Hva som menes med validitet er noe ulikt ut fra om undersøkelsen er kvalitativ eller kvantitativ (Sekaran & Bougie, 2016, s. 348). Ved en kvalitativ undersøkelse vil en se etter om kunnskapen kan overføres, og ikke om den kan generaliseres. Det handler om at generalisering hører mer hjemme i kvantitative undersøkelser hvor en har statistisk generalisering. Dermed vil en i forbindelse med validitet i denne oppgaven, se om en kan overføre resultatene til også å gjelde i lignende situasjoner (Johannessen et al., 2011, s. 230-231). En vil kanskje til en viss grad kunne benytte seg av enkelte forklaringer gitt i denne oppgaven i andre lignende situasjoner, men hovedsakelig er dette en oppgave som omhandler et ganske smalt, og spesifikt tema. Det er dermed liten tro på at resultatene i denne oppgaven i stor grad kan overføres til et annet område.

Etttersom generalisering ikke er formålet med oppgavens resultater, vil det sentrale i forhold til utvalget i vår oppgave være at det er mest mulig hensiktsmessig for å løse problemstillingen. Som nevnt er utvalget vårt begrenset til de større nettselskapene, i

utgangspunktet på grunn av utfordringer som nevnt tidligere. Dersom vi hadde hatt med flere europeiske nettselskaper i utvalget vårt, kunne det vært mer hensiktsmessig ettersom vi ønsker å kartlegge utbredelsen av praksis i Europa. Derimot er utfordringen med å finne alle europeiske nettselskaper såpass stor at utvalget med færre nettselskaper enn det potensielle antallet likevel anses som hensiktsmessig. Det kan nevnes at vi har undersøkt flere av selskapene som falt utenfor utvalget etter størrelsesbegrensningen, og fant at de aller fleste enten hadde regnskapet på et fremmed språk, ikke årsregnskap tilgjengelig, eller rapporterte etter nasjonale standarder. Ettersom vi har undersøkt dette, vil validiteten i undersøkelsen økes, ettersom vi har forsøkt å sørge for at relevante data ikke utelukkes (Johannessen et al., 2011, s. 73).

Som nevnt tidligere i kapittelet har vi måttet utelukke noen selskaper som følge av andre grunner enn størrelse. Her kan det nevnes at vi har prøvd å ta kontakt med enkelte av firmaene på mail for å få tak i nødvendig informasjon, men uten respons. Ettersom det er viktig å ha en tilstrekkelig grad av bekreftbarhet i en kvalitativ undersøkelse, er det viktig at vi informerer om hvilke selskaper som er inkludert og ekskludert, slik at andre skal kunne ta stilling til våre valg (Johannessen et al., 2011, s. 232). Spesielt informasjon om hvilke selskaper som er inkludert vil være med å opprettholde påliteligheten i forhold til konsistente resultater (Johannessen et al., 2011, s. 244). Det kan også argumenteres for at data relatert til de ekskluderte selskapene ikke er av god kvalitet, og at det dermed er mest riktig å utelate denne informasjonen (Gripsrud et al., 2010, s. 58).

Dataene som er benyttet i oppgaven er som nevnt sekundærdata, og er hentet fra selskapenes årsregnskap. På den ene side kan det sies at årsregnskap utarbeides for å gi informasjon om blant annet selskapers regnskapspraksis, og at formålet til dels sammenfaller med formålet i denne oppgaven. Likevel vil årsregnskapet utarbeides med formål å gi de primære regnskapsbrukerne nødvendig informasjon, og informasjonsbehovet til disse brukerne er ikke nødvendigvis sammenfallende med informasjonsbehovet i denne oppgaven. Dermed vil sekundærdata, da disse til en viss grad er utarbeidet for et annet formål, kunne redusere validiteten noe (Gripsrud et al., 2010, s. 57). Bruk av disse dataene anses derimot ikke å redusere påliteligheten i undersøkelsen da årsregnskap er reviderte dokumenter, og en vil følgelig kunne anse informasjon hentet fra slike dokumenter som pålitelig. Det eneste unntaket er der informasjon er hentet fra kvartalsrapporter, men disse dataene preger ikke oppgaven i stor grad.

Videre er nettselskapenes årsregnskaper offentlig tilgjengelig informasjon, som er hentet fra selskapenes egne hjemmesider. Bruk av offentlig tilgjengelig informasjon vil være med å opprettholde reliabiliteten knyttet til dataene. Dette begrunnes med at alle vil ha tilgang til nøyaktig samme informasjon som er benyttet i denne undersøkelsen, noe som vil være nødvendig hvis undersøkelsen skulle gjennomføres på nytt, med samme resultat (Johannessen, 2011, s.44). Likevel kan andre ha et annet utgangspunkt, og ettersom vi bruker oss selv til å tolke datamaterialet, vil andre kunne tolke annerledes (Johannessen et al., 2011, s. 229). Dette vil i så tilfelle ha en negativ påvirkning på konsistensen til resultatene (Johannessen et al., 2011, s. 243). Ulik tolkning kan blant annet komme av forskjellig kunnskapsgrunnlag og erfaring, samt fra oversettelser fra andre språk til engelsk eller norsk. På bakgrunn av at vi er studenter, må vi ta stilling til at vår kunnskap og forståelse kan være noe begrenset, sammenlignet med andres. Når det gjelder språk har vi som nevnt måtte oversette noen av selskapenes årsrapporter, dersom disse ikke har vært tilgjengelige på engelsk eller norsk, og som kjent er det muligheter for mistolkning eller at meningen med innholdet forsvinner ved oversettelse. Derimot er majoriteten av årsrapportene til selskapene som er representert i denne oppgaven på et språk vi behersker, og problemet rundt oversettelser av disse er derfor ikke noe som preger denne oppgaven i stor grad. Det kan også nevnes at det i forbindelse med tolkning av praksis opp mot IFRS 15 er brukt en versjon av standarden som er oversatt til norsk. I og med at standarden i utgangspunktet er utgitt på engelsk, åpner det for muligheten til at innholdet kan tolkes ulikt etter den norske standarden sammenlignet med det som ville vært tilfellet ved tolkning av den engelske. Likevel er den benyttede versjonen en offisiell norsk oversettelse av standarden, som anses å gi en mer pålitelig oversettelse enn om vi skulle oversatt den opprinnelige standarden på egenhånd.

Det kan til slutt nevnes at det i oppgaven er tatt utgangspunkt i regulering av nettselskaper som enten følger av EU-regulering, eller av de formene for regulering som fremkom som mest utbredt blant landene. Det er en mulighet for at nasjonal regulering i noen tilfeller kan avvike fra dette, og at bruk av den mest utbredte reguleringen da kan ha påvirket de resultatene som er fremkommet i denne oppgaven. I så tilfelle vil påliteligheten av resultatene reduseres, men ut fra oppgavens tidsperspektiv og omfang ble det ansett som for omfattende å ta stilling til hvert lands spesifikke regulering på hvert enkelt område.

5. Avdekket inntektsføringspraksis

I forbindelse med analyse av de innhentede dataene er det gjort flere funn vedrørende praksis for inntektsføring av anleggsbidrag hos de europeiske nettselskapene, hvor funnene både relaterer seg til hvilken ulik praksis som eksisterer, samt til utbredelsen og fordelingen av denne praksisen. I dette kapittelet vil de ulike funnene presenteres og tolkes.

5.1 Inntektsføringspraksis som presentert i regnskapet

Under analysen av innhentet data ble det avdekket ulik praksis for behandling av anleggsbidrag. Videre ble det også funnet at det var forskjell på hvordan selskapene presenterte sin valgte praksis, herunder hvor mye informasjon som ble gitt i årsregnskapene, samt at det var stor variasjon i begrepsbruken vedrørende anleggsbidrag. For å nevne noen eksempler ble anleggsbidrag omtalt som blant annet “assets transferred from customers”, “customer contributions” og “connection fees”. Det vil imidlertid ikke gis en videre oversikt over begrepsbruken da en kategorisering av dette ikke anses som veldig sentralt i oppgaven. Videre presenteres dermed først funnene i form av en kategorisering basert på hvilken informasjon som var gitt vedrørende inntektsføring av anleggsbidrag. Dette gjøres i tabellen under, før det videre redegjøres for hva de ulike kategoriseringene innebærer.

Anser som del av én enkelt leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lengre periode	Inntektsfører over en lengre periode	Anser som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører på et bestemt tidspunkt	Inntektsfører på et bestemt tidspunkt	Anser som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører over kort periode	Anser som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lengre periode
---	---	---	--	---	--

Figur 5. 1: Oversikt over opplysninger om praksis gitt i regnskapene

Først og fremst skiller selskapene mellom å anse tilkobling som en separat eller en ikke-separat leveringsforpliktelse. Med det menes at når tilkobling anses som en separat leveringsforpliktelse, ser selskapene på tilkobling av kunden til strømmettet som separat fra andre leveringsforpliktelser. De selskapene som anser tilkobling som en ikke-separat leveringsforpliktelse ser på tilkobling og distribusjonstjenester samlet som én enkelt leveringsforpliktelse.

Videre var det et skille mellom hvilke inntektsføringsprofiler selskapene benyttet, hvor skillet i utgangspunktet gikk mellom de som inntektsfører på et bestemt tidspunkt og de som inntektsfører over tid. Med et bestemt tidspunkt menes at anleggsbidraget føres i sin helhet i resultatregnskapet uten fordeling over tid. Av de selskapene som velger å inntektsføre over tid, fremkom det to tidshorisonter; på lengre sikt og på kort sikt. Hos de selskapene der inntektsføring av anleggsbidragene ble gjort over en kortere periode, var det snakk om at inntektsføringen ble gjort etterhvert som arbeidet med tilkoblingen ble utført. Hvor lang periode dette spesifikt er snakk om var det ikke opplyst om, men det er rimelig å anta at det ikke vil være snakk om flere år. Det kan nevnes at et av disse selskapene opplyser om at de ikke har noen gjenværende forpliktelser i slutten av året, og det er heller ikke funnet noe i de øvrige årsregnskapene som tyder på at anleggsbidraget i disse tilfellene tas med til neste årsregnskap via balansen. Det er disse tilfellene tyde på at den regnskapsmessige effekten er tilnærmet lik som ved inntektsføring på et bestemt tidspunkt ettersom vi her ser på årsregnskapet.

Der hvor selskapene inntektsfører anleggsbidragene over en lengre tidsperiode fant vi to ulike grunnlag som de valgte å basere denne perioden på. Det fremkom i regnskapene til de aktuelle selskapene at denne perioden enten ble basert på den underliggende eiendelens forventede levetid, eller basert på den estimerte varigheten til kundekontrakten. I begge tilfeller er det snakk om en periode på flere år. Blant selskapene som baserer perioden på den forventede levetiden til eiendelen, var det for det første variasjon i antall år, samt at det var lite informasjon i regnskapene om hvilken spesifikk eiendel det var snakk om. Inntrykket er at denne perioden varierer fra 10-50 år, der noen selskaper hadde 10-50 år som intervall, mens andre hadde kortere intervaller, som 20-40 eller 30-45 år. Videre opplyste noen selskaper en spesifikk periode, for eksempel 32 år.

Blant selskapene som tok utgangspunkt i estimert varighet av kundekontrakten som grunnlag for inntektsføringsperiode var det kun ett selskap som presiserte hvor lang periode dette var snakk om, som i det tilfellet var 20 år. I tillegg var det ett selskap som presiserte at den estimerte varigheten av kundekontrakten samsvarte med den estimerte levetiden til anlegget, som var 18-40 år. For de resterende selskapene var det ikke oppgitt informasjon om hvor lang periode det var snakk om.

Inntektsføring over en lengre periode innebærer at selskapene fører anleggsbidragene som en langsiktig gjeldspost, ofte benevnt utsatt inntekt, og inntektsfører denne jevnlig over den aktuelle perioden.

5.2 Utbredelse og fordeling av inntektsføringspraksis

Det er nå presentert avdekket praksis på bakgrunn av hva selskapene opplyser om i regnskapet. Nedenfor følger en kategorisering av selskapene basert på dette, for å gi et bilde av hvor mange selskaper som opplyser om hva.

Opplyst i regnskapet	Anser som del av én enkelt leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lengre periode	Inntektsfører over en lengre periode	Anser som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører på et bestemt tidspunkt	Inntektsfører på et bestemt tidspunkt	Anser som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører over kort periode	Anser som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lengre periode
Antall selskaper	14	23	2	10	2	2

Figur 5. 2: Fordeling av selskaper basert på opplysninger i regnskapet

Det en ønsker å få frem med denne oversikten er at det synes å være en sammenheng mellom inntektsføringsprofil og om selskapet anser tilkobling som en separat eller ikke-separat leveringsforpliktelse. Som en kan se er det funnet at alle selskapene som opplyste at de anså tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse inntektsførte anleggsbidraget over en lenger periode, mens et flertall blant selskapene som anså tilkobling som en separat leveringsforpliktelse inntektsførte anleggsbidraget på et bestemt tidspunkt eller over en kort periode. Ingen av selskapene som ser tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse inntektsfører over en kort periode eller på et bestemt tidspunkt, mens kun to selskap som anser tilkobling som separat, inntektsfører over en lenger periode. Dette tyder på at én enkelt leveringsforpliktelse her medfører inntektsføring over en lenger periode. Videre tyder det også på at det å anse tilkobling som en separat leveringsforpliktelse i hovedsak medfører inntektsføring over en kort periode eller på et bestemt tidspunkt. Denne tolkningen av funnene tas med videre i dette kapittelet, som innebærer at de selskapene som kun opplyser om at de inntektsfører over tid heretter vil kategoriseres sammen med selskapene som anser tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse. Videre innebærer det at de selskapene som kun opplyser om at de inntektsfører på et bestemt tidspunkt vil kategoriseres sammen med selskapene som anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse. Dermed vil selskap som opplyser både om at

de anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lenger periode falle utenfor disse kategoriene, og ses på som unntak.

Etter denne kategoriseringen anses fordelingen av selskaper, og dermed praksis å komme tydeligere frem, og presenteres i en ny oversikt under.

Inntektsføringspraksis	Anser tilkobling og distribusjonstjenester som én enkelt leveringsforpliktelse	Anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse	Faller utenfor hovedkategoriene	Totalt
Antall selskaper	37	14	2	53

Figur 5. 3: Fordeling av selskaper basert på separat eller ikke-separat leveringsforpliktelse

Oversikten viser nå tydelig hvilken praksis som er mest utbredt blant selskapene, hvor selskaper som anser tilkobling og distribusjonstjenestene som én enkelt leveringsforpliktelse er i klart flertall med 37 av 53 selskaper.

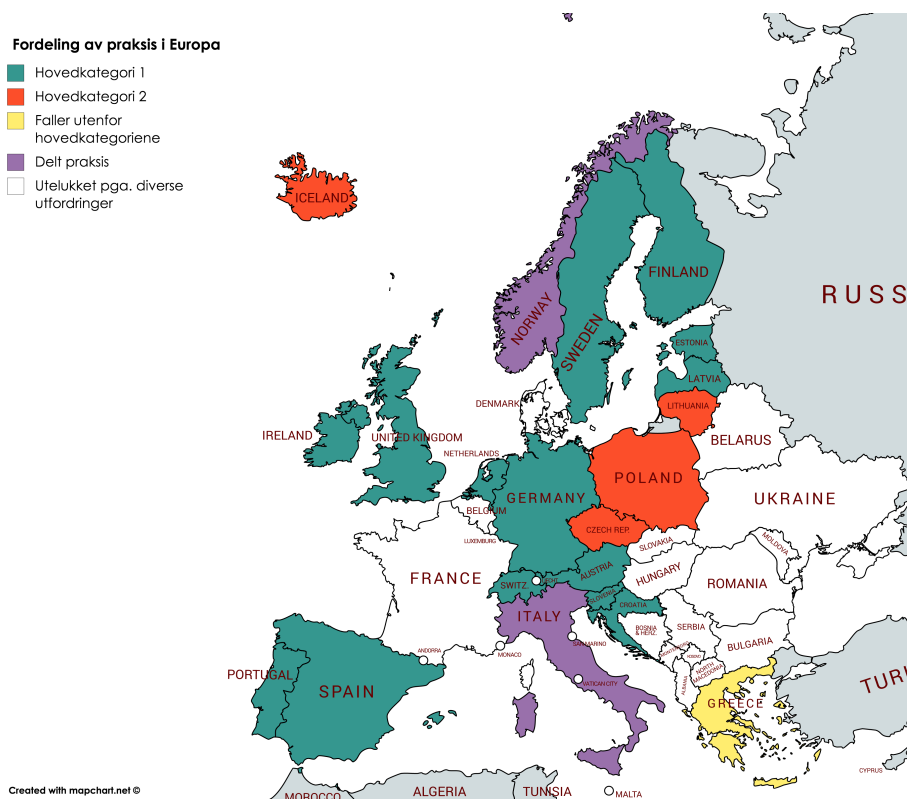
Som nevnt tidligere i kapittelet var det ulik praksis blant selskapene som inntektsførte over en lenger periode vedrørende hva de baserte denne perioden på; levetiden på anlegget eller varigheten av kundekontrakten. Dermed var det også interessant å se hvordan dette fordelte seg blant selskapene, som fremkommer av oversikten nedenfor.

Hva perioden baseres på	Forventet levetid på anlegget	Estimert varighet av kundekontrakt	Ingen opplysning
Antall selskaper	27	4	6

Figur 5. 4: Oversikt over fordelingen for hva perioden for inntektsføring baseres på

Det ble her funnet at 27 av selskapene baserte perioden på den forventede levetiden til anlegget, mens 4 baserte perioden på varigheten av kundekontrakten. Et tydelig overveiende antall selskaper benyttet altså forventet levetid på eiendelen som grunnlag for inntektsføringsperiode for anleggsbidrag.

Videre var det et ønske om å kartlegge hvordan ulike praksiser fordeler seg i hvert enkelt land, og hvordan det igjen fordeler seg geografisk i Europa. For å gi en oversikt over dette presenteres funnene i et kart nedenfor. Kartet er fargekodet slik at i de landene der alle selskapene anser tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse (Hovedkategori 1) er grønne. Landene der alle selskapene anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse (Hovedkategori 2) er røde. Hellas, hvor det kun er ett selskap, og dette benytter løsningen som faller utenfor de to overnevnte hovedkategoriene, er fargekodet gul. Videre er landene der det er blandet praksis innad i landet fargekodet lilla. Til slutt er landene med selskaper som er med i utvalget, men som er utelukkert på grunn av ulike utfordringer, farget hvite.



Figur 5. 5: Kart over utbredelse av praksis i Europa

Som kartet viser er det i de aller fleste land kun en praksis som benyttes av selskapene innad i landene. Som presentert over var det flest selskaper som anså tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse, og av kartet over ser en at dette også gjelder fordelt på land, noe som kan være en naturlig følge av at flest selskaper benytter denne praksisen. Det er kun i 4 land at praksisen under hovedkategori 2, knyttet til tilkobling som separat leveringsforpliktelse, er den eneste som benyttes. Et annet funn i denne forbindelse er at Norge og Italia er de eneste landene hvor det er funnet ulike praksiser blant selskapene innad i landet. I Norge er praksisen delt mellom de to hovedkategoriene, mens i

Italia er praksisen delt mellom de to hovedkategoriene, og den praksisen som faller utenfor disse to.

5.3 Øvrige funn

5.3.1 I hvilket omfang IFRS 15 medførte endring i inntektsføringspraksis

Det var også interessant å undersøke hvilken effekt innføringen av IFRS 15 medførte på inntektsføringspraksisen blant selskapene. Dermed ble nåværende praksis sammenlignet med selskapenes tidligere praksis for å se hvor mange selskaper som endret praksis. Ettersom det med de tidligere inntektsføringsstandardene ikke var et like stort fokus på å identifisere separate leveringsforpliktelser ble det vanskelig å sammenligne selskapenes praksis basert på dette. Dermed ble det i den forbindelse valgt å kategorisere praksis etter hvilken inntektsføringsprofil selskapene benyttet før og etter IFRS 15. Dette er også fremstilt i en oversikt, som er presentert under.

Inntektsføringsprofil etter IFRS 15	Hadde samme praksis før IFRS 15	Endrer praksis etter IFRS 15
Selskaper som nå inntektsfører over en lengre periode	28	11
Selskaper som nå inntektsfører på et bestemt tidspunkt eller over en kortere tidsperiode	9*	5
Totalt antall selskaper	37	16

Figur 5. 6: Oversikt over endringer i inntektsføringspraksis etter IFRS 15

* To av disse inntektsfører over den tiden tilkoblingen utvikles

Som det fremkommer av oversikten var det totalt 16 av de 53 selskapene som har endret sin inntektsføringspraksis ved overgangen til IFRS 15. Av disse 16 er det 5 selskaper som gikk fra å inntektsføre over tid til å inntektsføre direkte eller over en kort periode, mens 11 gikk fra direkte inntektsføring eller inntektsføring over en kort periode til inntektsføring over en lenger periode. Samtidig er det 37 selskaper som da ikke har endret sin praksis som følge av IFRS 15. Dermed vil et klart flertall ha samme praksis som før.

En ser også at det var 33 selskaper som tidligere inntektsførte over en lengre periode, mens det var 20 selskaper som tidligere inntektsførte på et bestemt tidspunkt eller over en kortere periode. Dermed vil det nå være litt flere selskaper som inntektsfører over en lengre periode enn tidligere, og samtidig er det færre selskaper som nå inntektsfører på et bestemt tidspunkt eller over en kortere periode enn før.

De selskapene som tidligere inntektsførte over tid hadde en gjeldspost med tidligere anleggsbidrag. Når disse selskapene endret inntektsføringsprofilen til å inntektsføre direkte, førte de hele denne gjeldsposten over i annen egenkapital. De selskapene som tidligere inntektsførte direkte, men som nå har valgt å benytte seg av inntektsføring over tid oppga endringer som innebar et lavere driftsresultat og lavere egenkapital. Selskapene som fortsatte med samme metode opplevde ingen effekter relatert til anleggsbidrag som fulgte av IFRS 15. Det er dog verdt å nevne at noen opplyste om endring av inntektsføringsprofilen etter at IFRIC 18 trådte i kraft i 2009. Noen av disse byttet da praksis fra inntektsføring over tid til direkte inntektsføring, og fortsatte med direkte inntektsføring etter IFRS 15 kom i 2018. Likevel hadde de en gjeldspost for anleggsbidrag før 2009, som ikke ble ført i egenkapitalen før i 2018.

5.3.2 Anleggsbidrag i regnskapet

Videre ble det undersøkt i hvilken grad problemstillingen knyttet til inntektsføring av anleggsbidrag er adressert av selskapene i deres regnskaper. Med det menes hvorvidt selskapene har opplyst at det er usikkerhet knyttet til hvordan anleggsbidrag skal behandles etter IFRS 15, og at det foregår diskusjoner blant fagfolk vedrørende problemstillingen. Grunnen til hvorfor en ønsket å undersøke dette var fordi en slik adressering tyder på at selskapene er klar over problemstillingen, og at denne gis fokus i utarbeidelsen av regnskapet.

Det som ble funnet var at problemstillingen i veldig liten grad ble adressert i regnskapene i de aller fleste land. Det var kun i Norge og Irland (og Nord-Irland) at det var tilfellet, hvor 5 av 6 selskaper i Norge adresserte dette, samt det eneste selskapet som opererer i Irland (og Nord-Irland), ESB.

Det ble også undersøkt hvor stor del anleggsbidrag utgjør av nettselskapenes inntekter, for å få et bilde av hvilken betydning anleggsbidrag har størrelsesmessig i regnskapet. Dette ble undersøkt ved å se på 10 av selskapene i undersøkelsen, og det ble funnet at anleggsbidrag her utgjorde mellom 0,3 % til 6,78 % av totale inntekter fra nettvirksomhet. Blant disse selskapene fant en at det gjennomsnittlig var snakk om at anleggsbidraget utgjorde 3,57 % av samlet inntekt.

6. Praksis opp mot IFRS 15 og rammeverket

I dette kapitlet vil avdekket praksis drøftes opp mot IFRS 15. I forrige kapittel fant en at selskapene enten anså tilkobling som en separat leveringsforpliktelse eller som en del av en leveringsforpliktelse, og i den forbindelse inntektsførte enten på et bestemt tidspunkt eller over tid. Dermed er det steg 2 og 5 av femstegsmodellen i IFRS 15 som må drøftes her da de omhandler henholdsvis identifisering av separate leveringsforpliktelser og tidspunkt for inntektsføring. I den forbindelse vil sentrale vilkår og kriterier drøftes og vurderes i forhold til hvordan selskapene kan ha tolket disse kriteriene ved valg av praksis for inntektsføring av anleggsbidrag. Ettersom ulik praksis indikerer tolkningsrom i IFRS 15, anses det som hensiktsmessig å ta i bruk veiledningshierarkiet ved videre drøfting. Derfor vil vi, etter å ha drøftet vilkårene i IFRS 15, drøfte de ulike praksisene opp mot kravene om relevant og pålitelig informasjon, herunder rettes det et blikk mot definisjonene av regnskapselementer og innregnings- og målingskriteriene i det konseptuelle rammeverket, samt bransjepraksis som vurderingsgrunnlag i hierarkiet. Avslutningsvis gjøres det en samlet vurdering på bakgrunn av foregående drøftelse i kapitlet.

6.1 Drøfting av avdekket praksis opp mot relevante vilkår i IFRS 15

Problemstillingen dreier seg først og fremst om nettselskapers ytelser knyttet til tilkobling og distribusjonstjenester. Spørsmålet er om tilkobling bør anses som en separat leveringsforpliktelse eller som én enkelt leveringsforpliktelse sammen med distribusjonstjenesten. Det er dette spørsmålet som vil drøftes videre nedenfor, men i forbindelse med en drøfting opp mot IFRS 15, er det først nødvendig å klargjøre hvem som anses som kunden, da IFRS 15 kun omfatter kundekontrakter.

I forbindelse med en tilkobling til strømmettet vil det være en utbygger som søker nettselskapet om en slik tilkobling (NTEnett, u.å). Hvem som er utbygger kan imidlertid variere i den forstand at det kan være en privatperson som skal oppføre egen bolig eller det kan være en boligutbygger som oppfører bolig for salg til privatpersoner. Privatpersonen som skal eie boligen, eller bo i boligen ved utleie, vil være den kunden som mottar distribusjonstjenestene etter at tilkoblingen er utført da det er denne personen som vil motta og bruke strøm. Dersom denne privatpersonen også er utbyggeren, vil kunden som er knyttet til både tilkobling og distribusjonstjenestene være samme juridiske person. Dersom det på en

annen side er en boligutbygger som søker om tilkobling, vil tilkobling og distribusjonstjenesten være tilknyttet ulike kunder. Det kan her vurderes om det vil være mulig å se to kontrakter med ulike kunder sammen. Det fremkommer av standarden at “et foretak skal slå sammen to eller flere kontrakter som det har inngått samtidig eller nesten samtidig med samme kunde ...” (IASB, 2014, pkt. 17) Ordlyden her tyder på at det ikke åpnes for sammenslåing av kontrakter med ulike kunder. Det er rimelig å anta at nettselskapene har situasjoner der samme kunde er knyttet til både tilkobling og distribusjonstjeneste, og der ulike kunder er knyttet til de to. Det er likevel ingen av selskapene i undersøkelsen som skiller mellom slike kundeforhold i sine regnskap, og det kan dermed tyde på at det ikke er ulik praksis vedrørende de ulike kundeforholdene.

6.1.1 Identifisering av separate leveringsforpliktelser

Det fremkommer av IFRS 15 at en vare eller tjeneste som er av særskilt karakter skal identifiseres som en separat leveringsforpliktelse. Spørsmålet om hvorvidt tilkobling skal anses som en separat eller en ikke-separat leveringsforpliktelse etter IFRS 15, dreier seg altså i første omgang om tilkobling kan sies å være av særskilt karakter. For at en leveringsforpliktelse skal kunne sies å være av særskilt karakter, må følgende to vilkår oppfylles.

Det første vilkåret krever at kunden må kunne “dra nytte av varen eller tjenesten enten separat eller sammen med andre ressurser som er lett tilgjengelige for kunden” (IASB, 2014, pkt. 27a).

For å kunne dra nytte av varen separat må varen eller tjenesten kunne “brukes, forbrukes eller selges til et beløp som er høyere enn skrapverdien, eller på annen måte innehas på en måte som genererer økonomiske fordeler” (IASB, 2014, pkt. 28). Det er tvilsomt om en tilkobling kan brukes eller forbrukes separat, ettersom tilkoblingen benyttes til å gi kunden tilgang til strømmettet for å kunne motta strøm. Det må kunne sies at tilkoblingen sett separat fra denne funksjonen, ikke kan brukes til noe. Videre når det gjelder om kunden kan selge varen eller tjenesten eller på annen måte få økonomiske fordeler, kan det argumenteres for at kunden ikke har denne muligheten, ettersom kunden ikke eier den fysiske eiendelen. Selv om kunden betaler nettselskapet for å utføre tilkoblingen, vil den fysiske eiendelen som tilkoblingen

består av, være eid av selskapet. Ut fra denne argumentasjonen vil ikke kunden kunne dra nytte av tilkoblingen separat, og dermed vil ikke den delen av vilkåret være oppfylt.

Med lett tilgjengelige ressurser menes “en vare eller tjeneste som selges separat (av foretaket eller et annet foretak), eller en ressurs som kunden allerede har mottatt fra foretaket” (IASB, 2014, pkt. 28). Spørsmålet her dreier seg om nettselskapet eller et annet foretak selger lett tilgjengelige ressurser som tilkobling kan brukes sammen med. Først kan en vurdere om distribusjon av strøm er en slik ressurs som leveres separat av nettselskapet eller et annet selskap. Det kan argumenteres for at nettselskapet vil være det eneste foretaket i sitt område som kan sørge for at kunden mottar strøm, ettersom de er naturlige monopol. Ut fra denne tankegangen vil en kunne si at det ikke er noen andre foretak som kan selge kunden en lett tilgjengelig ressurs som tilkobling kan brukes sammen med, ettersom en slik ressurs nødvendigvis må være strøm. Dermed må det sees på om kunden kan bruke tilkoblingen sammen med en ressurs som selges separat av nettselskapet, eller som kunden allerede har mottatt fra selskapet. Først og fremst kan det her sies at kunden i forkant av en tilkobling ikke vil ha mottatt noe fra nettselskapet, ettersom tilkobling vil være det som innleder kundeforholdet i et nettselskap. Videre kan det argumenteres for at et nettselskap ikke vil kunne selge denne tjenesten uten først å ha utført en tilkobling, og at levering av strøm dermed ikke vil være noe nettselskapet selger separat. Med det som utgangspunkt, vil ikke denne delen av vilkåret være oppfylt.

Samtidig kan det påpekes at en eiendom med tilkobling antageligvis vil ha høyere verdi enn en bolig uten tilkobling ettersom tilgang til strømmettet da foreligger, og kostnaden dette medfører allerede er betalt. Dermed vil kunden kunne oppnå økonomiske fordeler i form av økt verdi på boligen. I det tilfellet vil kunden kunne dra nytte av tilkoblingen sammen med boligen, og da vil vilkåret være oppfylt. Videre kan det i tilfeller der boligutbygger er kunden som betaler for tilkobling, argumenteres for at boligutbyggeren kan benytte tilkoblingen sammen med andre lett tilgjengelige ressurser i form av nødvendig utstyr for å ferdigstille boligen for salg, som han kan kjøpe separat fra andre foretak. Dermed kan han oppnå økonomiske fordeler, og vilkåret vil i slike tilfeller anses som oppfylt.

Det andre vilkåret for hvorvidt en vare eller tjeneste kan anses som særskilt krever at “foretakets løfte om å overføre varen eller tjenesten til kunden kan identifiseres atskilt fra andre løfter i kontrakten” (IASB, 2014, pkt. 27b).

I den forbindelse vil en faktor være om foretaket bruker varen eller tjenesten, altså tilkoblingen, som en innsatsfaktor for å produsere eller levere det samlede produktet som er angitt av kunden. Her vil det samlede produktet naturligvis være å få strøm. For at nettselskapene skal kunne distribuere strøm til en kunde, må følgelig kunden først ha tilgang til strømmettet, noe som oppnås gjennom tilkobling. Ut fra dette kan en argumentere for at tilkoblingen vil kunne anses som en innsatsfaktor for den videre levering av strøm, som antyder at tilkobling ikke vil være av særskilt karakter. Denne oppfatningen synes også å fremkomme iblant annet årsregnskapet til Agder Energi, hvor det sies at “byggingen av anlegget eller forsterkningen ikke medfører en levering til kunden på tidspunktet for ferdigstillelse. Det kunden får levert er en mulighet til å kunne få levert strøm i fremtiden ...”.

På en annen side er det slik at et nettselskap er pliktig til å koble en kunde til strømmettet dersom kunden krever dette, men kunden har mulighet til å avstå fra strømlevering etter tilkobling. Hvorvidt kunden ønsker fremtidig levering av strøm kan sies å være mer usikkert i de tilfellene der det er en boligutbygger som krever tilkobling, og dermed ikke er kunden som eventuelt skal få levert strøm. Med det menes at det kan være usikkert hvem som egentlig vil være den kunden som potensielt vil benytte seg av distribusjonstjenesten, og dermed vil en ikke kunne ta høyde for boligkjøpers ønsker. Nettselskapet må altså utføre tilkoblingen uavhengig av om kunden ønsker levering av strøm etterpå. Det kan dermed argumenteres for at en tilkobling ikke vil være en innsatsfaktor, og følgelig indikere at tilkoblingen kan anses å være av særskilt karakter.

Videre under samme vilkår fremkommer det som en faktor hvorvidt varen eller tjenesten er svært avhengig av, eller innbyrdes forbundet med, andre varer eller tjenester som er avtalt i kontrakten. Det må her vurderes hvorvidt kunden kan avstå fra levering av strøm uten at dette vesentlig påvirker tilkoblingen, eller ta en beslutning om ikke å få utført tilkoblingen uten at dette vesentlig påvirker leveringen av strøm. Som nevnt over vil ikke levering av strøm til kunden være mulig uten at en tilkobling utføres først. Dermed vil en kunne si at en beslutning om å ikke få utført en tilkobling vil påvirke distribusjonstjenesten, og følgelig indikere at tilkobling ikke er av særskilt karakter. Når det gjelder å få utført tilkoblingen for så å velge

bort levering av strøm, kan kunden i prinsippet gjøre dette. På den ene siden kan det argumenteres for at en slik beslutning fører til at tilkoblingen ikke vil ha en brukbar funksjon for kunden i form av at tilkoblingen “bare er der”, og at den dermed blir påvirket. Dette vil også indikere at tilkoblingen ikke er av særskilt karakter. På den andre siden kan det argumenteres for at tilkoblingen er av særskilt karakter ettersom en slik beslutning rent fysisk ikke vil påvirke tilkoblingen, da tilkoblingen vil være uforandret. Samtidig kan det også påpekes at det ikke vil påvirke verdien av tilkoblingen, da det at denne foreligger fortsatt vil kunne medføre økt boligverdi for kunden. Ut fra en slik vurdering vil vilkåret oppfylles.

Oppsummering

Som det fremkommer av drøftingen er det muligheter for å tolke vilkårene begge veier. Dersom en vurderer det slik at kunden kan bruke tilkoblingen sammen med boligen eller andre nødvendige ressurser for å ferdigstille boligen, for å oppnå økonomiske fordeler i form av økt verdi på eiendommen, vil det første vilkåret være oppfylt. Hvis en i tillegg vurderer det slik at en beslutning fra kunden om ikke å få levert strøm i etterkant ikke vil påvirke tilkoblingen fysisk og ei heller påvirke verdien av tilkobling, i tillegg til at nettselskapene er pliktig til å utføre tilkobling uavhengig av hva kunden ønsker i ettertid, vil en også oppfylle det andre vilkåret. I slike tilfeller vil tilkobling kunne sies å være av særskilt karakter.

På en annen side kan det derimot være vanskelig å argumentere for at tilkoblingen kan brukes separat ettersom nytten av tilkoblingen henger såpass tett sammen med distribusjonstjenesten, samt at kunden ikke eier den fysiske eiendelen og dermed heller ikke vil oppnå økonomiske fordeler fra denne. Dersom en videre vurderer det slik at ingen foretak kan selge distribusjonstjenesten separat, enten på grunn av monopolvirksomhet eller at en er avhengig av at det foreligger en tilkobling, vil ikke det første vilkåret være oppfylt. Det andre vilkåret vil heller ikke være oppfylt dersom en anser tilkobling som en innsatsfaktor, på bakgrunn av at det samlede produktet er å få strøm, og at kundene først må ha tilgang til strømmettet for at nettselskapene kan distribuere strøm. Dette gjelder også dersom en anser en beslutning om å avstå fra strømlevering eller fra tilkobling som en vesentlig påvirkning på henholdsvis tilkoblingen og distribusjonstjenesten, slik at de må anses å være avhengig eller innbyrdes forbundet med hverandre.

Dersom en kommer til den konklusjonen at tilkobling er av særskilt karakter vil dette medføre at tilkoblingen anses som en separat leveringsforpliktelse. Hvis konklusjonen blir at tilkobling

ikke kan anses å være av særskilt karakter, som kan medføre at denne, sammen med andre varer eller tjenester, regnskapsføres som én enkelt leveringsforpliktelse (IASB, 2014, pkt. 30). Med andre ord vil en slik konklusjon medføre at nettselskapene anser tilkoblingen og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse, hvor distribusjonstjenesten vil være den sentrale tjenesten, og tilkobling anses som en integrert del av den samlede tjenesten.

Etter en vurdering av vilkårene foreligger det her flere argumenter mot at tilkobling er av særskilt karakter enn for, som kan tyde på at en tolkning i retning av å anse tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse er mest nærliggende. Det kan og poengteres at dersom en tilkobling skal anses som en separat leveringsforpliktelse må begge vilkårene oppfylles, men for at tilkobling og distribusjonstjeneste skal anses som én enkelt leveringsforpliktelse holder det at kun ett av vilkårene ikke er oppfylt.

6.1.2 Inntektsføring ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen

Etter en vurdering av om tilkobling skal anses som en separat leveringsforpliktelse eller ikke, må selskapet vurdere om leveringsforpliktelsen oppfylles over tid eller på et bestemt tidspunkt. Denne vurderingen er sentral i henhold til inntektsføringsprofilen ettersom selskapet, i følge IFRS 15, “skal innregne driftsinntekter når (eller etter hvert som) foretaket oppfyller en leveringsforpliktelse ved å overføre den avtalte varen eller tjenesten (dvs. en eiendel) til en kunde” (IASB, 2014, pkt. 31). Tidspunktet for oppfyllelse av leveringsforpliktelsen vil videre vurderes opp mot tilkobling som en separat leveringsforpliktelse, og opp mot tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse.

Ved fastsettelse av tidspunkt for oppfyllelse av leveringsforpliktelsen må det, i henhold til det ovennevnte vilkåret, foreligge en overførsel av en eiendel til en kunde. I de tilfeller en anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse vil en altså vurdere tidspunkt for når overførselen av tilkoblingen finner sted. Der en anser tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse, må en vurdere tidspunkt for overføringen av den samlede tjenesten, som vil være levering av strøm. I henhold til standarden anses overføring av en eiendel å finne sted “når (eller etter hvert som) kunden oppnår kontroll over eiendelen” (IASB, 2014, pkt. 31). Med andre ord må en først vurdere om en kontrolloverføring til

kunden kan anses å foreligge både når tilkobling anses som en separat leveringsforpliktelse, og når tilkobling ses i sammenheng med distribusjonstjenesten.

For at kontrolloverføring skal anses å foreligge, må kunden for det første ha “mulighet til å styre bruken av, og få så godt som alle gjenværende fordeler ved eiendelen” samt ha “muligheten til å hindre at andre foretak styrer bruken av og får fordelene ved en eiendel” (IASB, 2014, pkt. 33).

Når tilkobling er ansett som en separat leveringsforpliktelse kan det argumenteres for at kunden kan styre bruken av tilkoblingen ettersom kunden kan bestemme hvordan denne skal benyttes. Med det menes at en tilkobling til strømmettet ikke vil kunne styres mot en annen bruk enn å gi kunden tilkobling til strømmettet, men kunden kan i prinsippet bestemme hvorvidt eller hvor lenge tilkoblingen skal brukes. Med gjenværende fordeler menes “mulige kontantstrømmer, både inngående eller besparelser ved utgående kontantstrømmer, som kan mottas direkte eller indirekte på mange måter” (IASB, 2014, pkt. 33). Kunden vil som nevnt kunne oppnå en verdiøkning av boligen, slik at dette kan anses som en indirekte inngående kontantstrøm for kunden. Videre innebærer kontroll at kunden har mulighet til å hindre at andre foretak styrer bruken av, og får fordelene ved, tilkoblingen. Nettselskapene har plikt til å utføre en tilkobling dersom kunden krever det. Kunden kan derimot velge å ordne denne tilkoblingen selv, for deretter å overføre eiendelen til nettselskapet. Likevel vil ikke fordelene i form av å få en eiendel overført kostnadsfritt være tilgjengelig for andre selskaper enn nettselskapet på grunn av nettselskapets markedsposisjon. Det er derfor vanskelig å argumentere for at det er kunden som har mulighet til å hindre andre foretak fra å oppnå fordeler ved tilkoblingen. Kunden kan dog hindre andre foretak fra å styre bruken av eiendelen i form av at kunden kan hindre andre foretak fra å kjøpe boligen. En vil altså her kunne forsvare at det foreligger en overføring av kontroll over tilkoblingen til kunden.

Der tilkobling og distribusjonstjenesten anses som én enkelt leveringsforpliktelse kan det argumenteres for at strømleveringen er noe kunden kan styre bruken av, da kunden blant annet kan bestemme om strøm skal leveres, og hvor mye strøm som forbrukes. Det kan argumenteres for at det er nettselskapet som sitter igjen med fordelene ettersom det er nettselskapet som vil motta nettleie som følge av tilkobling og distribusjonstjenesten, som kan indikere at kontroll ikke overføres. Likevel kan verdien som strøm gir til kunden anses som en fordel kunden mottar, og det kan dermed sies at kunden får rett til så godt som alle

gjenværende fordeler ved tilkoblingen. Dermed vil en kunne forsvare at det foreligger overføring av kontroll knyttet til levering av strøm til kunden. Vedrørende distribusjon av strøm kan også nettselskapenes markedsposisjon pekes på, da de har enerett på denne tjenesten til kunden i sitt område. Det vil dermed rent praktisk ikke være mulig for andre selskaper å styre bruken av og få fordeler ved distribusjon av strøm. Det vil i så fall måtte dreie seg om at et nettselskap opphører driften og et annet tar over. Med andre ord er det ikke kunden som kan hindre at andre foretak tar over virksomheten ettersom det er en konsekvens av nettselskapets markedsposisjon.

Oppfyllelse av leveringsforpliktelse over tid eller på et bestemt tidspunkt

Etter å ha fastslått at det foreligger overføring av kontroll over eiendelen til kunden i begge tilfellene er neste steg å fastsette tidspunktet for når leveringsforpliktelsen oppfylles. Med andre ord må en fastsette tidspunktet for når kontrolloverføring anses å foreligge, og dermed inntektsføre anleggsbidraget på grunnlag av dette. Det fremkommer av IFRS 15 at “dersom en leveringsforpliktelse ikke oppfylles over tid, oppfyller et foretak leveringsforpliktelsen på et bestemt tidspunkt” (IASB, 2014, pkt. 38). Dermed må en videre drøfte hvorvidt leveringsforpliktelsen oppfylles over tid. I den forbindelse angir standarden tre kriterier, som presenteres i figuren nedenfor, hvor overføring av kontroll anses å skje over tid dersom ett av disse oppfylles.

1. Kunden mottar og forbruker samtidig fordelene ved foretakets ytelse etter hvert som foretaket oppfyller forpliktelsen	2. Foretaket ytelser skaper eller forbedrer en eiendel som kunden kontrollerer etter hvert som eiendelen skapes eller forbedres	3. Foretakets ytelser skaper ikke en eiendel med en alternativ bruk for foretaket, og foretaket har en håndhevbar rett til betaling for ytelser som er utført til dato	
1.1 Foretaket fastslår at et annet foretak ikke i vesentlig grad vil måtte utføre det arbeidet foretaket har utført til dato, på nytt dersom det andre foretaket skulle oppfylle den gjenstående leveringsforpliktelsen	2.1 Vurderes i henhold til kriterier for kontrolloverføring	3.1 Vesentlige kontraktsmessige begrensninger og praktiske begrensninger i form av betydelig økonomisk tap	3.2 Rett til et beløp som minst kompenserer foretaket for dets ytelser utført til dato, dvs. et beløp som er tilnærmet likt salgsprisen for det som er overført

Figur 6. 1: Kriterier for oppfyllelse av en leveringsforpliktelse over tid (IASB, 2014, pkt. 35-37)

Det første kriteriet for overføring over tid krever at “kunden mottar og forbruker samtidig fordelene ved foretakets ytelser etter hvert som foretaket oppfyller forpliktelsen” (IASB, 2014, pkt. 35a).

For tilkobling som separat leveringsforpliktelse må en vurdere om kunden mottar og forbruker fordelene ved utvikling av tilkoblingen etter hvert som tilkoblingen tilvirkes. På den ene siden kan det her pekes på at kunden ikke oppnår den faktiske tilkoblingen til strømmettet før tilkoblingen er ferdigstilt. Dette kan peke i retning av at kunden ikke mottar og forbruker samtidig fordelene ved foretakets ytelser, ettersom fordelene, i form av tilgang til strømmettet, først oppstår ved ferdigstilling. Da vil ikke dette kriteriet være oppfylt. På den andre siden kan det argumenteres for at foretaket utfører en tjeneste ved utførelsen av tilkoblingen, og at kunden mottar og forbruker fordelene som følger av denne tjenesten samtidig som foretaket utfører tilkoblingen. En indikasjon på at dette vilkåret er oppfylt er “dersom et foretak fastslår at et annet foretak ikke i vesentlig grad vil måtte utføre det arbeidet foretaket har utført til dato, på nytt dersom det andre foretaket skulle oppfylle den gjenstående leveringsforpliktelsen overfor kunden” (IASB, 2014, pkt. B4) Det er nærliggende å tenke her at dersom et annet foretak skulle oppfylle den gjenstående leveringsforpliktelsen i form av tilkobling, ville det ikke være nødvendig å utføre arbeidet gjort til dato på nytt ettersom tilkoblingen nødvendigvis skal kobles til samme punkter både hos kunden og i strømmettet uavhengig av hvem som utfører den. Dermed vil vilkåret kunne anses som oppfylt, og vil medføre inntektsføring over tid.

Når det kommer til tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse, der levering av strøm anses som den primære samlede leveransen, vil det kunne sies at dette er en tjeneste som mottas og forbrukes samtidig, begrunnet i at distribusjonstjenesten er en tjeneste som kunden mottar kontinuerlig. Det må kunne sies at et annet foretak, dersom de skulle oppfylle den gjenstående leveringsforpliktelsen, ikke måtte ha utført arbeidet som er gjort til dato på nytt, da distribusjonstjenestene som er gjort til dato ikke kan utføres på ny. En kan også tenke seg at siden nettselskapet har monopol, vil uansett ikke nettselskapet kunne overføre dette arbeidet til et annet foretak. Derimot skal en se bort i fra slike begrensninger ved vurdering av dette punktet (IASB, 2014, pkt. B4a). Vilkaåret vil likevel ut fra den øvrige drøftingen anses som oppfylt.

Neste kriterium er at “foretakets ytelser skaper eller forbedrer en eiendel (f.eks. arbeid under utføring) som kunden kontrollerer etter hvert som eiendelen skapes eller forbedres” (IASB, 2014, pkt. 35b). For å vurdere om dette vilkåret er oppfylt må en dermed vurdere tidspunkt for kontrolloverføring basert på de ovennevnte kriteriene for om kontroll foreligger (IASB, 2014, pkt. B5).

Tilkobling som separat leveringsforpliktelse innebærer at det i realiteten ikke skapes eller forbedres en eiendel som kunden kontrollerer etter hvert, ettersom det er nettselskaper som vil være eieren av eiendelen som skapes eller forbedres. Ettersom det i drøftingen av kontrolloverføring er kommet frem til at en kontrolloverføring er til stede fordi kunden kan bestemme varigheten og omfanget av bruken av tilkoblingen, samt oppnå fordeler i form av verdiøkning på bolig, tyder det på at kontroll i dette tilfellet ikke er overført før tilkoblingen er ferdigstilt. Ut fra dette vil ikke kriteriet være oppfylt.

I vurderingen av dette kriteriet opp mot tilkobling og distribusjonstjeneste som samlet leveringsforpliktelse kan det argumenteres for at kontrolloverføring til kunden skjer over tid ettersom det er en kontinuerlig levering til kunden. Med andre ord vil kunden kontinuerlig oppnå de gjenværende fordelene tilknyttet forpliktelsen, som er levering av strøm, så lenge kunden mottar strøm. Samtidig kan det også argumenteres for at fordelene tilknyttet levering av strøm ikke oppstår før en tilkobling er ferdigstilt, fordi det er da kunden oppnår den virkelige muligheten til å få levert distribusjonstjenesten. Dermed kan ikke kontroll overføres før etter at tilkobling er ferdigstilt.

Siste kriterium er at “foretakets ytelse skaper ikke en eiendel med en alternativ bruk, og foretaket har en håndhevbar rett til betaling for ytelser som er utført til dato” (IASB, 2014, pkt. 35c). Videre vil en eiendel ikke ha alternativ bruk for foretaket “dersom foretaket enten i henhold til kontrakten er forhindrede fra enkelt å styre eiendelen mot en annen bruk mens den skapes eller forbedres, eller i praksis har begrensede muligheter til enkelt å styre eiendelen mot en annen bruk etter at den er ferdigstilt” (IASB, 2014, pkt. 36).

Der en anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse vil tilkobling kunne være en eiendel som i henhold til kontrakten ikke kan selges til andre. I slike tilfeller vil det foreligge kontraktuelle begrensninger, som hindrer nettselskapet å tillegge eiendelen en alternativ bruk. Videre vil nettselskapet i praksis ha vanskeligheter for å tilordne en alternativ bruk enn å gi

kunden tilgang til strømmettet. Dette begrunnes med at en spesifikk tilkobling vil være fysisk knyttet til den spesifikke kundens eiendom og ikke har en annen bruk. Likevel er det i tilfeller der tilkoblingsutgiftene består av såkalte “deep cost” tariffen, slik at kunden da også dekker eventuelle forsterkninger i den delen av strømmettet som er felles for flere strømbrukere, hvis slike forsterkninger er nødvendige for å koble den aktuelle kunden på strømmettet. Den delen av tilkoblingsutgiftene som da knytter seg til en felles del av strømmettet kan sies å ha en alternativ bruk for nettselskapet, da forsterkningen medfører at kapasiteten øker og gir rom for flere nye tilkoblinger. Dette vil derimot ikke gjelde i de tilfellene der tilkoblingsavgifter består av “shallow cost” tariffen, hvor kunden kun dekker kostnader relatert til sin spesifikke tilkobling.

I denne vurderingen må det også tas stilling til om det å styre en eiendel mot en alternativ bruk vil “medføre betydelige økonomiske tap” og om det foreligger “begrensede muligheter til å bestemme en annen bruk for eiendeler som ... har utformingsspesifikasjoner som er unike for en kunde ...” (IASB, 2014, pkt. B8).

Først og fremst har en spesifikk tilkobling kun ett bruksområde så endring av bruk vil eventuelt dreie seg om å flytte tilkoblingen til en annen kunde, hvis den nåværende kunden skulle ønske sin tilkobling fjernet. Hvor kostbart det vil være for et nettselskap å endre bruk på denne måten kan en ikke si noe klart om, men det er rimelig å anta at kostnadene vil utgjøre et beløp av samme størrelse som ved tilvirkningen av tilkoblingen. Dermed kan det være mer lønnsomt for nettselskapet å la være å flytte tilkoblingen, som gjør at det vil foreligge en praktisk begrensning i selskapets mulighet til enkelt å styre tilkoblingen mot en annen bruk. Det kan argumenteres for at eiendelen ikke er unik i den forstand at kontrakten med den aktuelle kunden høyst sannsynlig ikke innebærer en avtale om en spesifikk eiendel. Med andre ord vil ikke kontrakten innebære en avtale om spesifikke kabler, men heller en avtale om at tilkobling skal utføres, uavhengig av hvilke kabler som benyttes. I den forbindelse vil en kunne si at eiendelen har en alternativ bruk, og at denne delen av vilkåret følgelig ikke oppfylles. Det kan imidlertid være deler av denne tilvirkningen som kan anses som unike for en spesifikk kunde. I de tilfeller hvor tilkoblingen er underjordisk, medfører det behov for utgraving inn til eiendommen, og det må kunne sies at denne grøften er unik for den spesifikke kunden da det er vanskelig å tilordne denne en annen bruk. Dette taler for at den første delen av vilkåret oppfylles, og en må dermed drøfte den andre delen av vilkåret videre.

Med en håndhevbar rett til betaling menes at “foretaket skal imidlertid til enhver tid under hele kontraktens varighet ha rett til et beløp som minst kompenserer foretaket for ytelser utført til dato, dersom kontrakten sies opp av kunden eller en annen part av andre grunner enn at foretaket har unnlatt å utføre det som var avtalt” (IASB, 2014, pkt. 37). Spørsmålet her er altså ikke hvorvidt nettselskapet har rett til betaling når leveringsforpliktelsen er oppfylt, men om de har rett til betaling for arbeid utført til dato dersom kunden eller en annen part skulle si opp kontrakten før oppfyllelse.

Ved tilkobling som separat leveringsforpliktelse er det vanskelig å argumentere for at selskapet har en gjenstående leveringsforpliktelse etter ferdigstillelse av tilkoblingen, ettersom kunden da har fått det den bestilte. Spørsmålet retter seg dermed mot tilvirkningsperioden. Nettselskaper har rett til å få dekket pådratte tilkoblingsutgifter relatert til tilkoblingen. Ordlyden taler dermed for at kunden må dekke de pådratte tilkoblingsutgifter uavhengig av om tilkoblingen ferdigstilles eller ikke. Med andre ord indikerer dette at nettselskapet har rett til betaling for ytelser utført til dato.

Videre må det beløpet det er snakk om, minst kompensere for ytelsen utført til dato. En kompensasjon av disse ytelsene “ville vært et beløp som er tilnærmet likt salgsprisen for varene eller tjenestene som er overført til dato (for eksempel inndekking av de utgiftene som et foretak har pådratt seg ved oppfyllelse av leveringsforpliktelsen (pluss en rimelig fortjenestemargin))” (IASB, 2014, pkt. B9).

I denne sammenheng peker Oppi (2015, s. 50) på at en rett til kostnadsdekning ikke er tilstrekkelig for å ha en håndhevbar rett til betaling, det må også foreligge en rett til en rimelig profittmargin. Ettersom anleggsbidraget skal dekke pådratte tilkoblingsavgifter, vil dette tale for at nettselskapet vil få inndekket disse utgiftene. Nettselskapene skal imidlertid ikke oppnå fortjeneste knyttet til tilkobling, og det kan dermed stilles spørsmålstegn til hvorvidt nettselskapet har rett til en rimelig fortjenestemargin. Dermed kan det problematiseres hvorvidt nettselskaper i slike tilfeller har mulighet til å oppnå en håndhevbar rett på betaling. Her kan det likevel tolkes slik at “rimelig” kan avhenge av hva som anses som vanlig for en leveranse. Ettersom nettselskaper ikke skal oppnå fortjeneste ved tilkobling, vil da kostnadsdekning alene kunne anses å være tilstrekkelig for å oppnå en håndhevbar rett på betaling.

Når det gjelder leveringsforpliktelsen der en ser tilkobling og distribusjonstjenester samlet, vil kriteriet dreie seg om hvorvidt den tjenesten som foretaket yter, nemlig distribusjon av strøm til kunden, har en alternativ bruk for foretaket, og om foretaket har en håndhevbar rett til betaling for denne tjenesten før leveringsforpliktelsen anses som oppfylt. Først og fremst kan det påpekes at selskapet ikke kan styre den samlede strømleveransen mot en annen bruk uten at det medfører de samme utfordringene knyttet til unike kundespesifikasjoner og økonomiske tap som det er redegjort for under drøftelsen av tilkobling som en separat leveringsforpliktelse. En alternativ bruk for foretaket må her dreie seg om distribusjon av strøm til andre. Foretaket kan distribuere strømmen til andre kunder dersom den aktuelle kunden ikke ønsker å få levert strøm. Likevel må diskusjonen ta utgangspunkt i tjenesten til den aktuelle kunden, og det er vanskelig å argumentere for at foretaket har lov til å vurdere det slik at de kan utføre distribusjonstjenesten som er tilegnet den aktuelle kunden, til noen andre.

Ved vurdering av hvorvidt nettselskapene har en håndhevbar rett på betaling for det arbeidet som er gjort til dato ved et eventuelt kontraktsbrudd, kan det som nevnt over argumenteres for at nettselskapene uansett vil ha rett til dekning av medgåtte kostnader i forbindelse med tilkoblingen. I tillegg kan det her, hvor tilkobling og distribusjonstjenesten ses som én enkelt leveringsforpliktelse, pekes på at det foreligger en faktisk fortjenestemargin i tilknytning til nettleie. Vurdert med tanke på en spesifikk kunde, kan det argumenteres for at nettselskapet ikke har en håndhevbar rett på betaling, ettersom kunden kan velge å koble seg av strømmettet, og at nettselskapet i den forbindelse ikke kan kreve at denne kunden må dekke en eventuell profittmargin. Hvis en kunde kobler seg av strømmettet vil imidlertid nettleien øke for de andre kundene, for å sikre at nettselskapet får innbetalt det de skal i forbindelse med distribusjonstjenestene. Hvis en dermed gjør en kollektiv vurdering her, vil en kunne argumentere for at nettselskapet vil kunne oppnå kompensasjon i form av dekning av medgåtte tilkoblingsutgifter, samt at nettselskapet ikke vil tape fremtidige nettleieinntekter ettersom disse dekkes inn av andre. Hvis en derimot vurderer dette ut fra en spesifikk kunde, kan det dermed argumenteres for at selskapet ikke vil ha en håndhevbar rett på betaling ved kontraktsbrudd med en kunde.

Ut fra en vurdering av kriteriene for inntektsføring over tid, fremkommer det at der hvor tilkobling og distribusjonstjenesten anses som én leveringsforpliktelse, oppfyller denne flere av kriteriene for oppfyllelse av leveringsforpliktelse over tid, som vil medføre inntektsføring

over tid for denne leveringsforpliktelsen. Der tilkobling anses som en separat leveringsforpliktelse er det imidlertid mulig å komme frem til at denne enten kan inntektsføres over tid i takt med utførelsen av tilkoblingen, eller at den ikke oppfyller kriteriene for inntektsføring over tid, som medfører inntektsføring på et bestemt tidspunkt.

Nedenfor følger en drøftelse av tidspunktet for inntektsføring, der det først vurderes tidspunkt for når tilkobling anses som en separat leveringsforpliktelse, etterfulgt av en vurdering av tidspunkt for når tilkobling og distribusjonstjeneste anses som én enkelt leveringsforpliktelse.

Tidspunkt for inntektsføring og måling av progresjon

For selskapene som anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse er det som nevnt kommet frem til at leveringsforpliktelsen enten kan oppfylles etter hvert som tilkoblingen tilvirkes, eller på et bestemt tidspunkt. Det må her tas stilling til når kontrolloverføring anses å skje, som skal vurderes ut fra de ovennevnte kriteriene. Kriteriene for kontrolloverføring er tatt stilling til tidligere i denne drøftingen, hvor en på den ene siden kommer frem til at kontrolloverføring kan anses å skje på et bestemt tidspunkt, som vil være på det tidspunktet tilkoblingen er ferdigstilt. Begrunnelsen er at det er da kunden faktisk kan styre bruken av tilkoblingen, samt oppnår fordelen relatert til tilkoblingen, herunder tilkobling til strømmettet. Da vil dette også være tidspunktet for inntektsføring.

I de tilfellene hvor selskapene anser den separate leveringsforpliktelsen som oppfylt etter hvert som tilkoblingen utvikles, vil en tenke at kunden oppnår kontroll over tjenesten som utføres ved tilkobling etter hvert som den mottas, som følge av at andre selskaper ikke måtte ha utført det arbeidet som nettselskapet har utført til dato. Dermed vil selskapene kunne inntektsføre anleggsbidraget over tilvirkningsperioden. I den forbindelse må selskapene måle progresjonen. Basert på begrunnelsen for kontrolloverføring over tilvirkningsperioden, kan det tenkes at progresjonen måles basert på mengden utført arbeid til dato. En vil kunne anta at en måling av progresjon i form av prosentvis måling av arbeid utført til dato, kan være utfordrende å anslå med høy grad av sikkerhet. I slike tilfeller vil målingen være en utfordring i henhold til å innregne driftsinntektene over tid ettersom IFRS 15 sier at en skal innregne driftsinntekter over tid “bare dersom foretaket i rimelig grad kan måle sin progresjon i leveringsforpliktelsen” (IASB, 2014, pkt. 44). Likevel kan en argumentere for at en tilkobling til en viss grad er en standardisert utførelse, som vil gjøre det lettere for nettselskapene å oppnå en rimelig måling ved bruk av utført arbeid til dato.

Selskapene som anser tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse må vurdere når kontrolloverføring til kunden skjer, og hvilket grunnlag denne inntektsføringen bør baseres på. Det er i praksis funnet to ulike grunnlag som disse selskapene velger å basere denne inntektsføringsperioden på; forventet levetid på det tilknyttede anlegget og estimert varighet av kundekontrakten. Spørsmålet er om nettselskapet skal basere denne perioden på det anlegget tilkoblingen er knyttet til, eller på kunden som juridisk person. En vil kunne argumentere for at fordelen som kunden oppnår er såpass nært tilknyttet det anlegget som strømmen føres gjennom, ettersom fordelen her anses som muligheten til å få levert strøm. I den forbindelse vil den estimerte økonomiske levetiden på anlegget kunne være det estimatet som representerer denne kontrolloverføringen best mulig.

På en annen side kan det være fornuftig å basere denne perioden på kundekontrakten, fordi denne sier noe om hvor lenge selskapet forventer å ha en leveringsforpliktelse overfor nettopp denne kunden. Det kan dog være vanskeligere å estimere varigheten av kundekontrakten enn å estimere den forventede levetiden til anlegget, ettersom en her må anslå hvor ofte en eiendom skifter eier, og følgelig hvor lenge den aktuelle kunden vil ta i bruk fordelen. Samtidig vil det i mange tilfeller være en boligutbygger som er kunden for tilkoblingen, mens eiendomskjøper vil den som mottar fordelene ved leveringsforpliktelsen - nemlig leveranse av distribusjonstjenester. Dette innebærer et eierskifte når eiendomskjøper overtar boligen, som kan gjøre det utfordrende å beregne et pålitelig estimat for varigheten av den aktuelle kundekontrakten. Likevel vil nettselskapet fortsette å oppfylle forpliktelsen uavhengig av hvilken kunde som bruker den aktuelle tilkoblingen. Derimot tyder ordlyden i IFRS 15 på at en ikke kan se to kontrakter med ulike kunder under ett, og selskapet må dermed vurdere den aktuelle kunden for seg selv når inntektsføringsperioden baseres på kundekontrakten.

I tillegg til å fastslå hvilket grunnlag en vil basere inntektsføringsperioden på, må selskapene ta stilling til hvordan de skal måle progresjon. IFRS 15 krever en rimelig måling av progresjon, som vil sammen med utgangspunktet om å gi en dekkende fremstilling, tyde på at målingen skal best mulig gjenspeile foretakets ytelse. I dette tilfellet vil ytelsen bestå av både tilkoblings- og distribusjonstjeneste. Fordelene kunden her oppnår vil være muligheten til levering av strøm, som en med rimelighet kan påstå er en kontinuerlig levering. Med andre ord vil nettselskapet levere det samme hvert år. Dermed vil en rimelig måling kunne sies å være tilnærmet en lineær avskrivning. Selskapene som da baserer denne perioden på forventet

levetid til anlegg vil dermed kunne knytte den lineære inntektsføringen sammen med den lineære avskrivningen av anlegget. Som nevnt over er det vanskeligere å estimere varigheten av kundekontrakten, og dermed vil det være vanskeligere å estimere den perioden inntektsføringen bør fordeles over. I den forbindelse vil det kunne argumenteres for at bruk av levetid for eiendelen ofte vil være det mest pålitelige estimatet da progresjon kan måles i sammenheng med avskrivningene av eiendelen. Av funnene fremkommer det at det også er denne løsningen som er mest utbredt blant selskapene i undersøkelsen.

Som det fremkommer av drøftingen over er det rom for tolkning flere steder i standarden, og standarden gir ikke en klar løsning på problemstillingen. Videre vil vi derfor drøfte problemstillingen opp mot neste nivå av veiledningshierarkiet, hvor en må ta stilling til om regnskapsinformasjonen som fremkommer er pålitelig og relevant.

6.2 Pålitelig og relevant informasjon

Formålet med at informasjonen skal være pålitelig og relevant er at dette anses å gi beslutningsnyttig informasjon. Som nevnt i kapittel 2 er pålitelig informasjon fullstendig, nøytral og inneholder ikke feil, mens relevant informasjon innehar egenskapen til å utgjøre en forskjell ved beslutningstaking blant brukerne. Det fremkommer av veiledningshierarkiet at når det gjøres en vurdering av pålitelig og relevant informasjon, skal selskapene vurdere problemstillingen opp mot andre standarder og fortolkninger, det konseptuelle rammeverket, samt bransjepraksis.

Tidligere hadde en flere standarder og fortolkninger som omhandlet inntektsføring, men et av målene med IFRS 15 var å samle dette området inn under samme standard, og dermed ble de tidligere standardene og fortolkningene ikke lenger gjeldende. Det kunne vært interessant å vurdere hvorvidt IFRIC 18 *Transfers of Assets from Customers*, som forsvant ved innførelsen av IFRS 15, inneholdt en klarere løsning tilknyttet denne problemstillingen. Imidlertid fremkommer det av analysen at det også forelå ulik praksis når denne var gjeldende, som tyder på at heller ikke denne fortolkningen ga en klar løsning på problemstillingen. Per dags dato foreligger ikke andre standarder og fortolkninger å se til. Dermed blir det videre nødvendig å vurdere problemstillingen opp mot definisjonene av eiendel og inntekt, i tillegg til kriterier for innregning, som fremkommer av det konseptuelle rammeverket.

6.2.1 Drøfting av avdekket praksis opp mot det konseptuelle rammeverket

Et spørsmål som reiser seg er hvordan tilkobling og anleggsbidrag stiller seg i forhold til definisjonen av en eiendel etter det konseptuelle rammeverket. For å kunne defineres som en eiendel må den aktuelle ressursen være noe som selskapet kontrollerer som følge av en tidligere hendelse. Fra denne ressursen må det videre være forventet at fremtidige økonomiske fordeler vil tilflyte selskapet.

Ved tilkobling skal kundene kun dekke de kostnadene som oppstår i forbindelse med tilkoblingen, som vil si at selskapene ikke skal oppnå profitt på tilkoblingen. Videre skal ikke eiendelen som oppstår i forbindelse med tilkobling inngå i nettkapitalen etter reglene i de fleste europeiske land. Ettersom nettkapitalen er en del av grunnlaget som benyttes til beregning av tillatt inntekt, begrunnes utelukkingen av anleggsbidrag med at selskapene ikke skal godtgjøres for kapital som de selv ikke har finansiert. På bakgrunn av disse to faktorene kan det dermed diskuteres hvorvidt ressursen, som oppstår i forbindelse med tilkobling, egentlig oppfyller definisjonen til en eiendel i det konseptuelle rammeverket.

Det er ingen tvil om at det foreligger en fysisk eiendel, men det er usikkert hvorvidt en økonomisk eiendel egentlig eksisterer her. Når tilkobling ses separat fra distribusjonstjenesten, kan en argumentere for at det ikke foreligger en økonomisk eiendel da anleggsbidraget ikke vil føre til at fremtidige økonomiske fordeler tilflyter selskapet gjennom økt nettleie. Likevel får selskapet penger inn som følge av anleggsbidraget, som vil være en økonomisk eiendel. Videre skal anleggsbidraget dekke utgiftene selskapet har i forbindelse med tilkoblingen, som vil frigjøre kapital hos selskapet. Det må dermed kunne argumenteres for at det dreier seg om en økonomisk fordel.

Når en ser tilkobling sammen med distribusjonstjenesten, vil en kunne anse anleggsbidraget som en økonomisk eiendel i form av at tilkoblingen gir kunden rett på fremtidig levering av strøm. Med andre ord vil anleggsbidraget føre til at nettselskapene vil tilegnes nettleie gjennom levering av strøm, og at selskapenes dermed får fremtidige økonomiske fordeler fra denne aktuelle kunden isolert sett. Det kan i denne sammenheng poengteres at flere tilkoblinger vil føre til en forsterkning av nettet, som vil bidra til at kapasiteten økes. Her kunne det vært naturlig å tenke at en slik kapasitetsøkning vil føre til økt fremtidig nettleie, men ettersom nettselskaper har en inntektsramme vil ikke et større antall kunder medføre en økning i inntekter, da det kun medfører at den samlede nettleien fordeles på flere kunder.

Likevel er det fremtidige økonomiske fordeler tilknyttet en kunde isolert sett som bør vurderes her, og en kan dermed anse anleggsbidraget som en økonomisk eiendel.

Når det gjelder definisjon av inntekt innebærer det en økning eller tilførsel av eiendeler, eller reduksjon av gjeld, som fører til økning av egenkapitalen, og motsatt for definisjon av kostnad.

De som anser leveringsforpliktelsen som oppfylt på et bestemt tidspunkt, vil ikke, på noen tidspunkt, ha en gjenstående leveringsforpliktelse overfor kunden. Dermed vil ikke selskapene i dette tilfellet kunne balanseføre anleggsbidraget. På grunn av mangelen på fokus på direkte måling av inntekt i rammeverket, er det vanskelig å finne veiledning på hva en da skal gjøre. I den forbindelse argumenterer Fardal (2007, s. 7) for at dersom elementet ikke kan balanseføres, må det i henhold til rammeverket føres direkte inn i resultatregnskapet. I dette tilfellet vil heller ikke selskapene kunne klassifisere kostnadene som en eiendel etter definisjonen i rammeverket, ettersom en da anser kontroll som overført til kunden og leveringsforpliktelsen som oppfylt, som vil si at de ikke forventer å få fremtidige økonomiske fordeler tilknyttet tilkoblingen. Når en anser anleggsbidraget separat fra kostnadssiden, vil det klassifiseres som en inntekt etter definisjonen i rammeverket. Det må likevel påpekes at kostnadene sammenstilles med inntekten i resultatregnskapet, som resulterer i at disse elementene samlet ikke utgjør en effekt på egenkapitalen.

For de som tolker dithen at leveringsforpliktelsen oppfylles under tilvirkningsperioden, vil de kunne balanseføre et tidlig mottatt anleggsbidrag som utsatt inntekt ettersom de da konkluderer med at de har en gjenstående leveringsforpliktelse under hele tilvirkningsperioden. I den forbindelse kan en balanseføre den tilhørende kostnaden som en eiendel ettersom de enda ikke anser kontroll som overført, og at de forventer fremtidige økonomiske fordeler som følge av at leveringsforpliktelsen ikke enda er oppfylt. Likevel kan det diskuteres hvorvidt selskapet egentlig får en fremtidig økonomisk fordel når det i dette tilfellet anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse. Anleggsbidraget vil være en regnskapsmessig inntekt, men det er usikkerhet rundt om et allerede mottatt anleggsbidrag vil være en økonomisk fordel i fremtiden, slik at en kan rettferdiggjøre inntektsføring over tid. Vederlaget er allerede betalt, og på tidspunktet for betaling vil selskapene ha mottatt en økonomisk eiendel. Dersom det skal forsvares at det foreligger en fremtidig økonomisk fordel i dette tilfellet, vil det måtte relateres til at det handler om dekning av tilkoblingsutgifter –

som vil være et gode for selskapet. I dette tilfellet vil selskapet sammenstille inntektsføringen med tilvirkningen av tilkoblingen. Sagt med andre ord vil inntektsføringen skje etter hvert som selskapet pådrar seg tilkoblingsutgifter. Videre vil en også her kostnadsføre utgiftene samtidig som en inntektsfører anleggsbidraget, og effekten i resultatregnskapet, og da følgelig på egenkapitalen, er lik som over.

I tilfellene der tilkobling og distribusjonstjenesten er vurdert til å være én enkelt leveringsforpliktelse kan det som nevnt argumenteres for at det foreligger en økonomisk eiendel. Argumentasjonen for at disse selskapene vil kunne balanseføre både tilkoblingsutgiftene og anleggsbidraget bunner ut i det samme som nevnt over. Her kan en også stille spørsmål til om det balanseførte, allerede mottatte anleggsbidraget egentlig vil være en fremtidig økonomisk fordel. Etersom en i dette tilfellet ser tilkobling sammen med distribusjonstjenesten, vil en kunne si at anleggsbidraget fører til fremtidige økonomiske fordeler relatert til nettleie. I dette tilfellet vil også kostnaden og inntekten sammenstilles, men ettersom en anser anleggsbidrag og nettleie som å tilhøre samme leveringsforpliktelse, vil det, samlet sett, ha egenskapen til å øke egenkapitalen.

For at et regnskapselement skal kunne innregnes etter rammeverket må det, i tillegg til å oppfylle definisjonene i rammeverket, også oppfylle rammeverkets innregningskriterier. Med andre ord må det være sannsynlig at fremtidig økonomiske fordeler relatert til regnskapselementet vil tilflytte nettselskapet, og at en må kunne foreta en pålitelig måling av verdien. Hva som ligger i “sannsynlig” er derimot ikke gitt en ordentlig forklaring på i rammeverket. Likevel peker Kvifte & Johnsen (2015, s. 119) på at denne formuleringen må kunne ses i sammenheng med kriteriet om forventning gitt i eiendelsdefinisjonen. Det vil dermed kunne tyde på at det handler om en sannsynlighetsovervekt. Når kunden betaler for tilkoblingsutgiften vil selskapet få penger inn, og dermed er det helt sikkert at selskapet får en økonomisk fordel relatert til tilkoblingen i form av anleggsbidrag. Med andre ord vil en i de tilfeller hvor en ser tilkoblingen uavhengig av distribusjonstjenesten, anse dette vilkåret som oppfylt når selskapet mottar anleggsbidraget.

Dersom en ser på tilkobling og distribusjonstjenestene under ett må en poengtere at tilkobling er nødt til å være tilstede for at nettselskapene skal kunne generere inntekt fra strømleveranse. Når tilkoblingen er levert, vil sannsynligheten for at nettselskapet får disse inntektene økes betraktelig, og det må kunne argumenteres at det er mer sannsynlig enn ikke at selskapene vil

få fremtidige økonomiske fordeler i form av nettleie når tilkoblingen er ferdigstilt. Videre vil nettselskapet kontinuerlig levere distribusjonstjenesten, og følgelig få inntekter kontinuerlig. Det må kunne sies at det er sannsynlig at nettselskapet får økonomiske fordeler relatert til nettleie så lenge de distribuerer strøm til kunden.

Når det gjelder pålitelig måling av verdien, varierer det litt hvordan selskapene estimerer kostnaden tilknyttet tilkoblingen. Ofte vil faktorene bestå av graden av spenning og typen tilkobling, hvor graden av spenning skilles mellom lav, middels og høy, mens type tilkobling som regel dreier seg om kundens behov, hvor det ofte skilles mellom private husholdninger og større eller mindre bedrifter. Flertallet av selskapene bruker standardkost ved beregning av estimat, som kan anses å gi et godt utgangspunkt for måling (IASB, 2003a, pkt. 21). I tillegg blir estimatene i de fleste land godkjent av reguleringsmyndigheten, som vil være med å bygge troverdigheten til estimatene da de vil være etterkontrollert av en objektiv tredjepart. Dermed vil en kunne konkludere med at vilkåret om pålitelig måling i de fleste tilfeller vil være møtt.

6.2.2 Bransjepraksis

Dersom et selskap, i en vurdering av et tolkningsspørsmål, ikke klarer å finne en klar løsning gjennom de ovennevnte vurderingene, kan det blant annet se til bransjepraksis. Det fremkommer i noen av kvartalsregnskapene at selskapene avventer med å ta en beslutning angående inntektsføring av anleggsbidrag til i årsrapporten, hvor de vil vurdere denne beslutningen basert på hvilken retning bransjepraksis ser ut til å ta. Likevel påpeker Kvifte (2008, s. 32) at bransjepraksis må anses som rimelig etablert og utbredt for å kunne benyttes som vurderingsgrunnlag i veiledingshierarkiet. Ettersom IFRS 15 trådte i kraft 1. januar 2018, vil det enda ikke foreligge etablert bransjepraksis på dette området, og det er dermed lite å hente her.

6.3 En samlet vurdering

I IFRS 15 fremkommer det som nevnt rom for tolkning som medfører uenighet om praksis vedrørende behandling av anleggsbidrag. Det er likevel gjennom drøftingen i dette kapittelet kommet frem til at det å anse tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse kan se ut til å være den løsningen som er mest nærliggende ut fra en vurdering av vilkårene og kriteriene i IFRS 15, ettersom argumentene for en slik løsning her

er overveiende. Videre fremkommer det også at denne løsningen medfører inntektsføring over en lengre periode, hvor perioden basert på den forventede levetiden til anlegget ser ut til å kunne være det mer pålitelige estimatet. Dersom tilkobling på en annen side anses som en separat leveringsforpliktelse, åpner standarden her for at dette kan medføre både inntektsføring over tilvirkningsperioden eller på et bestemt tidspunkt. Likevel synes argumentene her å tale for løsningen med inntektsføring på et bestemt tidspunkt. Selv om det gjennom drøftingen fremkommer indikasjoner på hva som kan være den mest nærliggende løsningen, gir som nevnt ikke standarden en klar løsning.

I vurderingen av problemstillingen opp mot rammeverket fremkommer det at rammeverket ikke gir ytterligere veiledning i stor grad. Nettopp det at rammeverket inneholder for dårlig veiledning vedrørende hvilke regnskapselementer som bør innregnes, og hvordan en bør måle disse, er det tidligere rettet kritikk mot. Når det gjelder måling av anleggsbidrag er det snakk om avtalte priser som baseres på regulerte tariffer. Det rettes ikke særlig oppmerksomhet mot eventuelle utfordringer rundt måling av anleggsbidrag, og det er derfor ikke sentralt i denne oppgaven. Det som imidlertid fremkommer gjennom vurderingen av anleggsbidrag opp mot rammeverkets definisjoner av eiendeler og inntekter er at det kan diskuteres hvorvidt anleggsbidrag oppfyller definisjonen av en eiendel, i henhold til om anleggsbidraget medfører fremtidige økonomiske fordeler. Det er derimot lettere å argumentere for at anleggsbidraget medfører en fremtidig økonomisk fordel i form av nettleie når tilkobling og distribusjonstjenesten anses som én enkelt leveringsforpliktelse.

I bunn og grunn kan diskusjonen over sies å være et resultat av balanseorienteringen i rammeverket. Det er tidligere rettet kritikk mot det konseptuelle rammeverket om at direkte måling av inntekt ikke diskuteres, og at inntekten dermed kun blir en konsekvens av måling av balanseposter. Dersom rammeverket hadde hatt mer fokus på direkte måling av inntekt, ville ikke ovennevnte problemstilling vært en konseptuell utfordring - i hvert fall ikke i like stor grad. Det må dog poengteres at det i denne oppgaven er brukt rammeverket fra 2010, og at det nå er utarbeidet et revidert rammeverk. Selv om det nye rammeverket også er balanseorientert, kan det tenkes at noen av problemstillingene ovenfor forsvinner.

En kan også her diskutere hvorvidt rammeverket har vært til hjelp for den primære brukergruppen - nemlig standardsetterne. Periodiseringsprinsippet i rammeverket kan sies å ha blitt ivaretatt i IFRS 15 ettersom standarden har et gjennomgående krav om

kontrolloverføring ved inntektsføring. Det kan imidlertid påpekes at IFRS 15 i utgangspunktet var utarbeidet som en relativt balanseorientert standard, men som gjennom to høringsutkast til slutt endte opp som en mer resultatorientert standard, i likhet med de foregående inntektsføringsstandardene. Dette kan tyde på at rammeverket ikke har oppnådd sitt angitte formål, og at det kan være vanskelig å søke veiledning i rammeverket når standarden, som i utgangspunktet ikke gir tilstrekkelig veiledning, selv har måtte gå bort fra den konseptuelle balanseorienteringen. Det kan samtidig nevnes at ettersom IFRS 15 ikke er like balanseorientert som rammeverket, vil det konseptuelle ikke i like stor grad være utfordrende under standarden.

Mangelen på en klar løsning på problemstillingen i standarden og rammeverket kan som nevnt føre til at det blir nødvendig å vurdere blant annet bransjepraksis. At noen av selskapene har uttalt at de ønsker å se hvilken retning bransjepraksis ser ut til å ta før de tar en endelig beslutning, tyder på at disse selskapene ikke har lyktes i å finne et klart svar på problemstillingen i veiledningshierarkiets øvrige nivå.

I den aktuelle problemstillingen kan det diskuteres om relevans er et mindre sentralt kriterium for regnskapsinformasjonen, spesielt med tanke på at investorer og kreditorer er ansett som primærbrukerne under IFRS. Dette fordi nettselskaper i flere europeiske land er offentlig eid, hvor eierne ofte er kommuner, fylker eller tilsvarende som tilhører området hvor det aktuelle nettselskapet har sin områdekonsesjon. Nettselskaper bedriver samfunnsnyttige tjenester i den forstand at de skal sørge for en sikker strømforsyning til samfunnet, uten å ha profittmaksimering som formål. Her kan det også nevnes at de nasjonale reguleringsmyndighetene fastsetter eller godkjenner inntektstariffer, som begrenser nettselskapers potensielle inntekt. Samtidig vil inntektene til nettselskapet i de fleste tilfeller være avhengig av effektivisering av driften. Sett i lys av dette, kan det argumenteres for primærbrukerne i dette tilfellet anses å være reguleringsmyndighetene og eiere, som ønsker å overvåke selskapets forvaltning av ressurser. Det medfører at formålet med regnskapet til nettselskaper i hovedsak knytter seg til kontrollformålet. Dermed vil ikke informasjonen gitt i nettselskapers årsregnskap nødvendigvis sammenfalle med beslutningsformålet i IFRS, som kan tyde på at det som er relevant i nettselskapenes regnskap nødvendigvis ikke anses som relevant etter IFRS.

Videre kan det også nevnes at anleggsbidrag ofte ikke vil utgjøre en stor del av selskapenes øvrige inntekter. Det fremkommer av funnene i undersøkelsen at anleggsbidrag utgjør i gjennomsnitt 3,57 % av totale inntekter fra nettvirksomhet. Det må dermed med rimelighet kunne sies at informasjon vedrørende anleggsbidrag, uavhengig av regnskapsmessig fremstilling, ikke vil fremstå som informasjon som utgjør en vesentlig forskjell i beslutningstaking. For å få et bedre bilde av den regnskapsmessige effekten av anleggsbidrag, er det utformet tre illustrative eksempler ved inntektsføring henholdsvis på et bestemt tidspunkt, over tilvirkningsperioden og over lengre tid.

Eksempel 1: Inntektsføring på et bestemt tidspunkt

La oss si at vi har et nettselskap som utfører en tilkobling for en kunde. Denne tilkoblingen ble ferdigstilt 08.10.x0. For enkelthetens skyld sier vi at mottatt anleggsbidrag fra den aktuelle kunden beløper seg til kr. 100.000, som tilsvarer påløpte tilkoblingsutgifter for nettselskapet. I dette tilfellet anser nettselskapet tilkoblingstjenesten som en separat leveringsforpliktelse som oppfylles på et bestemt tidspunkt, og kostnadsfører tilkoblingsutgiftene samtidig som de inntektsfører anleggsbidraget. I tillegg til anleggsbidraget, har også nettselskapet driftsinntekter på 1.000.000, og andre driftskostnader på 850.000. For enkelthetens skyld utelater vi skatt og ser bort fra avskrivningskostnader i eksemplene. Resultatregnskapet for år x0 blir dermed:

Driftsinntekter	Cr		1.000.000
Anleggsbidrag	Cr		100.000
Tilkoblingsutgifter	Dr	100.000	
Andre driftskostnader	Dr	850.000	
Resultat for år x0		150.000	

La oss si at selskapet ikke hadde annen egenkapital tidligere. Øvrige balanseposter er fiktive. Etter kreditering blir dermed balansen for år x0 slik:

Bankinnskudd	420.000	Annen egenkapital	150.000
Anleggsmidler	540.000	Aksjekapital	300.000
		Langsiktig gjeld	510.000
Sum eiendeler:	960.000	Sum EK og gjeld:	960.000

Som en ser, vil effekten av anleggsbidraget viskes ut allerede i resultatregnskapet da dette sammenstilles med kostnaden. Følgende vil ikke egenkapitalen påvirkes av anleggsbidraget. Dette er dog gitt at selskapet kostnadsfører på samme tid som de inntektsfører. Dersom selskapet hadde aktivert tilkoblingsutgiftene, og typisk kostnadsført de over en periode på 10 år, ville anleggsbidraget utgjort en effekt på egenkapitalen tilsvarende et beløp på 90.000. Dette ville ført til et større overskudd i år x0, mens det hadde ført til et lavere overskudd i de resterende ni årene.

Eksempel 2: Inntektsføring over tilvirkningsperioden

Her antar vi at vi har et nettselskap som anser tilkoblingstjenesten som en separat leveringsforpliktelse, og inntektsfører i takt med utviklingen av tilkoblingen. Med andre ord vil selskapet føre anleggsbidraget som utsatt inntekt, samt aktivere kostnaden i balanseregnskapet. For sammenlignbarhetens del, bruker vi samme regnskapstall som i det første eksempelet. Her vil også skatt og avskrivningskostnader ses bort fra. La oss først si at tilvirkningsperioden tilsvarer en periode på to måneder, som strekker seg fra 01.06.x0 til 01.08.x0. Ved denne forutsetningen vil årsregnskapet for år x0 være tilsvarende som under forrige eksempel, og vil dermed ikke vises i dette eksempelet.

Ut fra analysen fant en ikke indikasjon på at selskapene tok med seg balansepostene i dette tilfellet med over i neste år. Likevel er det interessant å se effekten, og en vil videre her anta at tilvirkningsperioden tilsvarer en periode på åtte måneder, som strekker seg fra 01.09.x0 til 01.05.x1. Dermed vil resultatregnskapet for år x0 se annerledes ut. I den forbindelse antar en at selskapet beregner progresjonen i forhold til fullføringsgrad, og sammenstiller inntekten med kostnaden. For enkelthetens del antar vi at selskapet anser tilkoblingen å være halvveis på tidspunktet 31.12.x0. Dermed vil resultatregnskapet for år x0 bli:

Driftsinntekter	Cr		1.000.000
Anleggsbidrag	Cr		50.000
Tilkoblingsutgifter	Dr	50.000	
Andre driftskostnader	Dr	850.000	
Resultat for år x0		150.000	

Som en ser vil resultatet for år x0 bli identisk med resultatet i det første eksempelet. Videre vil balanseregnskapet for år x0 bli:

Bankinnskudd	420.000	Annen egenkapital	150.000
Anleggsmidler	540.000	Aksjekapital	300.000
Aktiverte utgifter	50.000	Utsatt inntekt	50.000
		Langsiktig gjeld	510.000
Sum eiendeler	1.010.000	Sum EK og gjeld	1.010.000

Her ser en at balansen for år x0 stiller seg litt annerledes enn balansen i første eksempel. En ser at balansesummen er økt med 50.000, som tilsvarer beløpet på den resterende leveringsforpliktelsen. Hvis en videre antar at alle andre regnskapstall er de samme neste år, blir resultatregnskapet for år x1 likt som årsregnskapet for år x0. For å gi et klarere bilde setter vi annen egenkapital for år x0 lik null, slik at det kun er resultatet for år x1 som vises i annen egenkapital for år x1. Balanseregnskapet for år x1 vil dermed bli:

Bankinnskudd	420.000	Annen egenkapital	150.000
Anleggsmidler	540.000	Aksjekapital	300.000
		Langsiktig gjeld	510.000
Sum eiendeler	960.000	Sum EK og gjeld	960.000

Som en ser vil balansesummen for år x1 her være lik som balansesummen for år x0 i eksempel 1. Når anleggsbidrag sammenstilles med kostnaden vil det ikke medføre en økning i egenkapitalen, men når tilkoblingsutgiftene aktiveres, og anleggsbidraget balanseføres, vil det medføre økt balansesum helt til leveringsforpliktelsen anses som oppfylt.

Eksempel 3: Inntektsføring over lengre tid

I de forrige eksemplene tok vi for oss tilfeller der selskapene anså tilkobling som en separat leveringsforpliktelse. I dette eksempelet vil vi ta for oss et selskap som anser tilkobling og distribusjonstjenesten som én enkelt leveringsforpliktelse, og inntektsfører over en lenger tidsperiode. Det vil likevel bli brukt samme regnskapstall som i de foregående eksemplene, for å gjøre det lettere å sammenligne praksisene. Andre regnskapsmessige transaksjoner og hendelser vil også ses bort fra her, samt skatt vil også utelukkes.

Her antar en at vi har et selskap som inntektsfører anleggsbidraget over en periode på 25 år (fra og med år x0), som tilsvarende det tilhørende anleggets estimerte levetid. Resultatregnskapet for år x0 blir dermed:

Driftsinntekter	Cr		1.000.000
Anleggsbidrag	Cr		4.000
Tilkoblingsutgifter	Dr	4.000	
Andre driftskostnader	Dr	850.000	
Resultat for år x0			150.000

Som en ser vil resultatet for år x0 bli likt som resultatet for år x0 i de øvrige eksemplene. Med andre ord vil ikke dekning av tilkoblingsutgifter påvirke annen egenkapital, gitt at en bruker samme periode for både kostnaden og inntekten. Balanseregnskapet for år x0 blir følgende:

Bankinnskudd	420.000	Annen egenkapital	150.000
Anleggsmidler	540.000	Aksjekapital	300.000
Aktiverte utgifter	96.000	Utsatt inntekt	96.000
		Langsiktig gjeld	510.000
Sum eiendeler	1.056.000	Sum EK og gjeld	1.056.000

Det fremkommer at balansesummen for år x0 i dette tilfellet vil være høyere enn balansesummen for år x0 i de øvrige eksemplene. Dette begrunnes med at selskapet her inntektsfører en mindre del av anleggsbidraget i år x0. Det er lite vits å ta for oss regnskapene i alle 25 årene, men det poengteres at balansesummen vil reduseres for hvert år, hvor balansesummen i år x24 vil tilsvare balansesummen i år x0 i eksempel 1, og balansesummen i år x1 i eksempel 2.

Etter en gjennomgang av alle tilfellene, ser en blant annet at bruttoinntekten er høyest der selskapene inntektsfører på et bestemt tidspunkt. En ser likevel at hvor mye som inntektsføres (og kostnadsføres) i resultatregnskapet, ikke har betydning for egenkapitalen. Derimot har det betydning for balansesummen. I den forbindelse poengteres det at selskapet viser større ressurser til forvaltning i dette tilfellet (til og med år x23) enn i de foregående tilfellene.

Som det fremkommer av eksemplene over vil ikke anleggsbidraget utgjøre en effekt på resultatet, og da heller ikke på egenkapitalen, gitt at anleggsbidrag sammenstilles med de tilhørende kostnadene. Med andre ord vil det ikke oppstå fortjeneste i forbindelse med tilkoblingen. Videre ser en at balansesummen øker i de tilfeller selskapene inntektsfører over tid. Det kan diskuteres om en slik regnskapsmessig løsning vil være i høyere grad forenlig med kontrollformålet, hvor formålet knytter seg til at eiere og reguleringsmyndighet vil overvåke selskapets forvaltning av ressurser. Likevel vil en i forbindelse med kontrollformålet være i høyere grad opptatt av størrelsen på egenkapitalen som selskapet forvalter. Som en ser, vil ikke anleggsbidrag påvirke egenkapitalen i noen av tilfellene. Vedrørende de primære regnskapsbrukerne, kan det nevnes at reguleringsmyndighetene vil ha ytterligere rapportering

fra selskapene, som innebærer at årsregnskapet ikke vil være den eneste informasjonskilden deres. Det vil i rapporteringen om nettkapitalen utelukkes informasjon vedrørende anleggsbidrag, men reguleringsmyndighetene vil blant annet i forbindelse med godkjenning av tariffen vedrørende tilkobling få innsikt i det meste av informasjon tilknyttet anleggsbidrag. En fremstilling av anleggsbidrag i balansen vil også neppe ha noe mer å si for eierne enn at balansesummen er større enn det den kunne ha vært. Dermed kan en argumentere for at regnskapsinformasjon vedrørende anleggsbidrag er lite relevant, uavhengig av regnskapets formål.

I situasjoner hvor det oppstår tolkningsproblemer i forbindelse med en standard, og veiledningshierarkiet kommer til nytte, krever hierarkiet at vurderingen av en regnskapsmessig løsning alltid skal kontrolleres opp mot hvorvidt løsningen gir en dekkende fremstilling. Det fremkommer i IAS 1 at en i de aller fleste tilfeller vil oppfylle kravet om dekkende fremstilling dersom løsningen ligger innenfor rammen av standarden og det konseptuelle rammeverket. Likevel er det påpekt at opprettholdelse av kravet om dekkende fremstilling bør vurderes ved bruk av profesjonell vurdering og skjønn, og at en i enkelte ekstreme tilfeller skal fravike den aktuelle standarden og rammeverket dersom løsningene som fremkommer her, ikke anses å gi en dekkende fremstilling. Ingen av løsningene er vurdert til å falle utenfor tillatte løsninger, i verken standarden eller rammeverket, og det må dermed kunne være rimelig å påstå at informasjonen som fremkommer, uavhengig av hvilken praksis selskapene benytter, kan anses å gi en dekkende fremstilling.

Før vi går videre til neste kapittel må det nevnes at det i drøftelsen over ikke er tatt særlig stilling til den praksisen hvor selskapene anser tilkobling som en separat leveringsforpliktelse, og inntektsfører over en lengre tidsperiode. Dette begrunnes med at det kun er to selskaper som har valgt å gjøre det slik, og at denne tolkningen anses som et unntak. Vi har med andre ord valgt å fokusere på de mest utbredte praksisene i dette kapitlet. Det kan likevel kommenteres at det i dette tilfellet er vanskelig å anse en inntektsføring over lenger tid som mer nærliggende enn inntektsføring på et bestemt tidspunkt eller over tilvirkningsperioden, basert på drøftelsen i dette kapitlet. Herunder kan det pekes på at det er noe uklart om en slik tolkning er i tråd med rammeverket. I den forbindelse kan en diskutere om anleggsbidraget er en økonomisk fordel om for eksempel 20 år. Anleggsbidraget vil kunne være en økonomisk fordel på tidspunktet selskapene mottar det, men det er tvilsomt om en kan komme frem til at anleggsbidraget medfører en fremtidig økonomisk fordel gjennom hele

perioden dette inntektsføres over. Det er altså utfordrende å argumentere for at denne løsningen er i større grad forenlig med både IFRS 15 og rammeverket enn øvrige løsninger.

7. Bakgrunn for og endring av praksis

Som en har sett, er det flere måter å tolke standarden på, og ulik praksis har forekommet. I forrige kapittel ble det drøftet ulike tolkninger med utgangspunkt i IFRS 15 og veiledningshierarkiet. I dette kapitlet vil det videre drøftes hvorfor ulik praksis kan forekomme, hvor dette ses i forhold til utbredelsen av praksisen, samt mønstre i utbredelsen som er avdekket.

7.1 Ulik tolkning som bakgrunn for valg av praksis

At standarden inneholder en del rom for tolkning begrunnes blant annet med at standarden anses som prinsippbasert. Dette medfører ifølge Rosenblad (2014, s. 24) at en må ta flere beslutninger basert på profesjonelle vurderinger og bruk av skjønn, enn ved mer regelbaserte standarder. Med et større behov for bruk av skjønn åpnes det også for mer ulik tolkning. Videre poengterer Kvifte, Tofteland & Bernhoft (2016, s. 287) at det kan være en krevende prosess å opparbeide seg kompetanse rundt hvordan en ny standard skal tolkes, og spesielt når det gjelder en prinsippbasert standard med mye tillegglitteratur slik som IFRS 15. Det kan derfor være at ulike tolkninger i større grad vil eksistere den første tiden etter en ny standard har tredd i kraft.

Et annet funn i undersøkelsen er at selskapene bruker mye ulike begreper, og det er lite konsistens i hvordan selskapene velger å presentere anleggsbidrag. Det er blant annet flere som bruker “assets transferred from customers”, som ser ut til å henge igjen fra den tidligere IFRIC 18. Det kan tenkes at ulik begrepsbruk kan medføre at det blant regnskapsprodusenter gjøres ulike tolkninger i forbindelse med vurdering av den regnskapsmessige behandlingen etter IFRS 15, og kan dermed være en mulig grunn til hvorfor det er uenighet om praksis. Videre er det mange land som velger å oversette standarden til det nasjonale språket. Dette kan føre til misforståelser og at innhold i standarden fremstår med en annen betydning slik at meningsinnholdet endres. Dette kan derimot ikke sies sikkert ettersom det ikke har vært anledning til å undersøke dette noe nærmere, men denne ideen støttes av blant annet Nobes (2006, s. 237) som sier at språkforvirring kan føre til ulik tolkning. Til tross for at det benyttes ulike begreper og ulik presentasjon av informasjonen ser en likevel fra funnene at det i flertallet av selskapene, på tvers av landegrenser er valgt samme praksis. Dermed gir funnene

lite bevis for at språkforvirring har vært en påvirkende faktor i vurderingen av den aktuelle problemstillingen.

7.2 Dagens dominerende praksis og fremtidig praksis

Et av formålene med denne undersøkelsen var å undersøke hvilken praksis som ser ut til å bli den fremtidige dominerende praksisen, og i den forbindelse var det nødvendig å undersøke hvilken praksis som er dominerende i dag. Som det fremkommer i funnene er det et klart flertall av selskapene som anser tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse. Videre er det også avdekket at det blant selskapene som har valgt denne praksisen og dermed inntektsfører over tid, er det et klart flertall som baserer inntektsføringsperioden på den forventede levetiden til anlegget, og ikke på den estimerte varigheten av kundekontrakten. I forrige kapittel ble det drøftet hvordan en eventuelt velger å tolke IFRS 15 for å lande på den ene eller andre praksisen som er avdekket, hvor det fremkom flere argumenter i favør av den ovennevnte tolkningen enn øvrige tolkninger, ut fra en vurdering av standardens kriterier og veiledning.

Det kan likevel tenkes at det finnes andre årsaker til hvorfor flertallet av selskapene tolker standarden på denne måten. Herunder kan det pekes på at bransjepraksis ofte kan ha innvirkning på valg av regnskapspraksis, samt at bransjepraksis nevnes i veiledningshierarkiet som en av faktorene selskaper kan se til ved usikkerhet. På tidspunktet for utarbeidelsen av regnskapene kan det derimot sies at bransjepraksis relatert til standarden ikke vil være særlig etablert, ettersom 2018 er første regnskapsår hvor IFRS 15 er gjeldende for fleste selskaper. Det kan da argumenteres for at bransjepraksis har hatt liten innvirkning på valg av regnskapspraksis i dette tilfellet. Samtidig ser en at selskaper innad i samme land i de aller fleste tilfeller benytter samme praksis, noe som kan tyde på at selskapene muligens ser til andre selskaper i samme land når de gjør denne vurderingen. Denne tankegangen støttes også av observasjoner som er gjort i noen av selskapenes kvartalsrapporter fra 2018, hvor selskapene som nevnt opplyser at de velger å avvende med sin beslutning angående valg av praksis til de har sett hvilken retning bransjepraksis ser ut til å ta.

Med en så klar overvekt av en praksis, taler dette for at å anse tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse vil bli den dominerende praksisen i tiden fremover. Det at bransjepraksis allerede nå viser seg å ha en viss grad av betydning,

tyder på at den vil få enda større påvirkning på valg av praksis i fremtiden. Dette gjelder spesielt med tanke på at det i første regnskapsår med IFRS 15 har vist seg å være en del usikkerhet knyttet til inntektsføring av anleggsbidrag, og at bransjepraksis i den forbindelse utgjør en del av veiledningshierarkiet som kan benyttes ved usikkerhet. Dermed vil også bransjepraksis kunne støtte opp om påstanden om at dagens dominerende praksis vil bli den dominerende i fremtiden, i den forstand at usikre selskaper vil se til den mest utbredte praksisen. Det bør også nevnes at påstanden om hvilken praksis som ser ut til å bli den dominerende er basert på informasjon og kunnskap som eksisterer på dette tidspunkt. Dersom det skulle skje endringer i IFRS 15 eller at det eventuelt kommer fortolkninger som behandler denne problemstillingen, kan dette påvirke hva som blir den fremtidige dominerende praksisen.

I tillegg til at selskapene har en tendens til å se til bransjepraksis ved utarbeidelse av regnskap, kan det også argumenteres for at bransjen vil forsøke å påvirke regelverket i retning av det majoriteten av bransjen anser som den beste løsningen i praksis. Med det menes at IASB i prosessen med å utforme standarder og ved eventuelle andre spørsmål relatert til implementering og tolkning, åpner for innspill fra blant annet praktiserende regnskapsprodusenter i ulike bransjer med det formål å utforme standarder som er i tråd med praksis, samt oppnå konsistens i forbindelse med implementering. Dermed vil regnskapsprodusentene kunne påvirke IFRS til å trekke mot den regnskapsmessige løsningen som de anser som best egnet, som igjen vil støtte teorien om at den fremtidige dominerende praksisen tyder på å bli der selskapene anser tilkobling og distribusjonstjenester som én enkelt leveringsforpliktelse.

7.3 Internasjonal fordeling av praksis

I forbindelse med undersøkelsen av de enkelte praksisenes utbredelse har vi funnet noen mønstre som kan være med på å forklare den ulike praksisen. Et av de mest interessante funnene her er at praksis blant selskapene i samme land som nevnt er lik i de aller fleste tilfeller. Med de aller fleste tilfeller menes i denne undersøkelsen alle de 21 landene, med unntak av Norge og Italia. Det at en ser at praksis hovedsakelig er lik innad i landene kan tyde på at nasjonalitet i dette tilfellet er en påvirkningsfaktor vedrørende valg av regnskapsprinsipp. Dette støttes også av Kvaal & Nobes (2012, s. 334), hvor nasjonalitet, herunder den ovennevnte nasjonale bransjepraksisen, samt regulatoriske, juridiske og

finansielle systemer, fremkommer som en faktor med sterk påvirkning på valg av regnskapspraksis.

Funnene i undersøkelsen gir ikke nok informasjon til å kunne peke på hvilke spesifikke faktorer som gjør at nasjonalitet ser ut til å ha en påvirkning, men den internasjonale reguleringen av bransjen kan tale for at nasjonale regulatoriske systemer ikke utgjør en sterk påvirkningsfaktor. Dette begrunnes med at den internasjonale reguleringen kan medføre at bransjen på dette området ikke skiller seg betraktelig fra land til land. Likevel foreligger det noen forskjeller i nasjonal regulering, så regulatoriske systemer kan ikke utelukkes i sin helhet som påvirkningsfaktor. Andre faktorer kan som nevnt være juridiske og finansielle systemer, men dette har på grunn av oppgavens omfang ikke blitt nærmere undersøkt, og en kan derfor ikke si noe særlig om eventuell påvirkning. Det bør imidlertid nevnes at flere av landene som er inkludert i denne undersøkelsen kun er representert av ett eller to selskaper i vårt utvalg, og at en dermed kan stille seg kritisk til beviskraften til en påstand om nasjonale mønstre basert på et så lite utvalg. Likevel foreligger disse mønstrene også i land som er representert med flere selskaper.

Formålet med et sett av internasjonale standarder er blant annet å oppnå økt sammenlignbarhet av regnskapsinformasjon på tvers av landegrenser, noe som viser seg å være en utfordring. Nobes (2006, s. 234) peker blant annet på at ulike nasjonale faktorer medfører utfordringer ved innføring av et felles sett av regnskapsstandarder. For innføringen av IFRS 15 har Yeaton (2015, s. 50), i forbindelse med nasjonale faktorer, pekt på utfordringer knyttet til at standarden inneholder én inntektsføringsmodell som skal gjelde for alle selskaper på tvers av bransjer og landegrenser. Likevel kan det argumenteres for at selve modellen ikke vil medføre like store utfordringer for nettselskaper på tvers av landegrenser på grunn av den internasjonale reguleringen. Med tanke på nettselskapenes hovedoppgaver, og at de anses som naturlig monopol, er det rimelig å anta at nettselskapene opererer relativt likt fra land til land. Gitt dette, vil det tale for at konsistens av regnskapspraksis bør være oppnåelig. Andre nasjonale faktorer som de juridiske og finansielle systemene kan imidlertid medføre utfordringer ved bruk av modellen.

Samtidig er det uttrykt ønske om et samlet effektivt energimarked i Europa, som indikerer at strømbransjen etterhvert vil bli mer integrert og at landegrenser dermed vil ha mindre

betydning. Dermed kan det tenkes at nasjonale faktorer etter hvert vil viskes ut, som potensielt vil gjøre praksisen mer konsistent på tvers av landegrensene.

7.4 Ulik praksis innad i et land

Som nevnt over er Norge og Italia de eneste landene i undersøkelsen hvor det er funnet ulik praksis innad i landet. I Norge har tre av seks selskaper valgt å anse tilkobling som én enkelt leveringsforpliktelse sammen med distribusjonstjenesten, mens de tre resterende selskapene velger å anse tilkobling som en separat leveringsforpliktelse. I Italia er det praksis splittet mellom to selskaper som anser tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lengre periode, to selskaper som anser tilkobling som separat leveringsforpliktelse og inntektsfører på et bestemt tidspunkt, mens ett selskap anser tilkobling som separat og inntektsfører over en lengre periode. Dermed må det her foreligge faktorer som gjør at selskapene innad i et land beslutter å bruke ulik regnskapspraksis.

Først og fremst kan som nevnt rom for tolkning i standarden være en grunn for at ulik praksis foreligger, noe som også kan trekkes inn her når det er snakk om påvirkningsfaktorer innad i et land. Videre er det gitt inntrykk av at den nevnte problemstillingen er mye diskutert i Norge, ettersom flere av de norske selskapene adresserer denne problemstillingen i deres årsregnskap. Det er derimot i liten grad funnet selskaper i andre land som diskuterer dette tolkningsspørsmålet i årsregnskapet. Det irske selskapet ESB er det eneste selskapet utenom de norske som adresserer problemstillingen i årsregnskapet. Imidlertid er ESB det eneste selskapet som opererer i Irland, og det er vanskelig å anta mønstre basert på kun ett selskap. I tillegg er det ulik mengde av informasjon om behandlingen av anleggsbidrag i regnskapet til de ulike selskapene i undersøkelsen. De selskapene som har lite informasjon om anleggsbidrag gir inntrykk av at dette området heller ikke er noe de fokuserer veldig på, eller at de ikke er veldig engasjerte i diskusjonen. Det er interessant å se at Norge, som er det landet hvor problemstillingen i størst grad adresseres, også er et av landene hvor praksis i størst grad er ulik.

Det kan i den forbindelse tenkes at selskapene i Norge er i større grad engasjert i diskusjonen angående behandling av anleggsbidrag, og at de dermed tar beslutninger om praksis basert på egne vurderinger og oppfatninger. Likevel finner en i noen av kvartalsrapportene til de norske

selskapene at de ønsker å se an bransjepraksis. I andre land, der problemstillingen ikke tas like mye stilling til, baserer selskapene muligens sin beslutning heller på det som ser ut til å være den generelle oppfatningen, og da med mindre grad av egen vurdering. På den ene siden kan en tolke det slik at med mer diskusjon kommer mer usikkerhet. I den forbindelse kan en argumentere for at ettersom problemstillingen ikke diskuteres i like stor grad av selskapene i de andre landene, vil det heller ikke føre til like stor grad av usikkerhet. Likevel fremkommer det også en del ulik praksis i Italia, hvor problemstillingen ikke adresseres, og dermed indikerer at usikkerhet også eksisterer til tross for tilsynelatende lite diskusjon.

På den andre siden kan større grad av usikkerhet rundt problemstillingen føre til et større behov for diskusjon. Det er naturlig å tenke at dersom det er mindre usikkerhet rundt en problemstilling, så vil det ikke være like stort behov for diskusjon rundt dette. Ut fra denne tankegangen kan en argumentere for at det er mindre usikkerhet knyttet til inntektsføring av anleggsbidrag i de landene der problemstillingen ikke adresseres. Likevel vil tilfellet i Italia også her tale litt mot argumentasjonen. Hva som faktisk er grunnen til at problemstillingen adresseres relativt lite i andre land sammenlignet med Norge kan en ikke si noe sikkert om, men som vi har nevnt tidligere vil anleggsbidrag ikke nødvendigvis utgjøre en vesentlig størrelse i selskapenes regnskaper, og at hvordan det fremstilles muligens anses som lite vesentlig. Dermed kan det tenkes at flere selskaper har valgt å ikke rette særlig oppmerksomhet til denne problemstillingen på grunn av anleggsbidragenes uvesentlighet.

I forbindelse med denne drøftingen kan en også peke på kompetanse som en mulig faktor. I den forbindelse kan det tenkes at dersom en har lav kompetanse kan det enten føre til at en tolker feil, uten å adressere dette videre, eller at en har problemer med å tolke det, som vil føre til diskusjon. Det kan og tenkes at dersom en har høy kompetanse, vil en lettere kunne komme frem til en konklusjon uten noe særlig behov for diskusjon, eller at en har behov for diskusjon ettersom en finner flere ulike tolkningsalternativer. Det er derimot et kjent faktum at det er tolkningsrom i standarden, og det er dermed vanskelig å argumentere for at en lav grad av usikkerhet kan relateres til høy kompetanse. Hvilken grad av kompetanse som foreligger i de ulike landene, og da de ulike selskapene, er derimot ikke noe vi kan si noe sikkert om, men vi ønsker å poengtere at det kan være en faktor.

7.5 Endring som følge av overgang til IFRS 15

Overgangen til IFRS 15 har medført en endring av praksis hos omtrent en tredjedel av alle selskapene. Kvaal & Nobes (2012, s. 344) argumenterer for at selskaper ofte vil ha tendenser til å ønske en videreføring av sin tidligere regnskapspraksis, blant annet for å opprettholde konsistens i denne praksisen. Følgelig vil selskapenes tidligere praksis kunne påvirke valg av praksis ved overgang til ny standard, i den forstand at de vil ønske å unngå endringer i regnskapspraksis dersom det gis rom for det. Funnene i denne undersøkelsen vil til en viss grad samsvare med denne påstanden, da 37 av 53 selskaper velger å beholde sin praksis selv ved overgang til IFRS 15. Likevel er det 16 selskaper som endrer praksis, og det må kunne argumenteres for at dette utgjør et såpass stort antall selskaper at funnene i undersøkelsen tyder på at en generell teori om at selskaper vil videreføre sin praksis, ikke kan støttes fullt ut. Det som er særlig interessant i denne sammenheng er at det eksisterer selskaper som, ved overgang til IFRS 15, velger å gå bort fra å inntektsføre over tid til å inntektsføre direkte når majoriteten av selskapene velger å inntektsføre over tid etter IFRS 15. Med andre ord ville en ha forventet at selskapene som tidligere inntektsførte over tid, også ville ha tolket det slik at de kunne videreført sin praksis ettersom det er så mange andre selskaper som har tolket det slik. Dermed vil disse selskapene stå i sterk kontrast til teorien om at selskaper vil unngå å endre regnskapsprinsipp dersom de gis muligheten til det.

Hvorfor selskapene har valgt å endre praksis kan diskuteres. Som en ser ut fra kartet i kapittel 5, er det stort sett konsistent praksis blant selskaper i samme land. For eksempel var det kun ett selskap på Island som gikk fra å inntektsføre over tid til å inntektsføre på et bestemt tidspunkt, hvor de andre islandske selskapene også tidligere hadde inntektsført på et bestemt tidspunkt. I tillegg var det hele tre av fire polske selskaper som valgte det samme. Dette kan tyde på at bransjepraksis innad i landet allerede har gitt effekt på valgt praksis. Likevel er det vanskelig å slå fast den egentlige grunnen til hvorfor selskaper generelt velger å endre praksis. Det er dog nærliggende å anta at dette henger sammen med hvordan selskapene faktisk velger å tolke standarden, og dette funnet vil dermed være med å underbygge det faktum at det er knyttet stor usikkerhet rundt hvordan en skal tolke IFRS 15 når det gjelder dekning av tilkoblingsutgifter.

Avslutningsvis er det interessant å trekke frem at i forkant av overgang til IFRS 15 var det 33 selskaper som inntektsførte over en lengre periode, og 20 som inntektsførte på et bestemt

tidspunkt eller over en kortere periode. Etter innføringen av den nye standarden fordeler praksisen seg på 39 selskaper som inntektsfører over en lengre periode, og 14 selskaper som inntektsfører på et bestemt tidspunkt eller over en kortere periode. En ser dermed at overgangen har medført at et større antall inntektsfører over tid etter IFRS 15 ble innført, men at det er snakk om lite endring. Praksisen må kunne sies å være tilnærmet likt fordelt før IFRS 15 som etter, og det kan sies at IFRS 15 i forbindelse med inntektsføring av anleggsbidrag ikke har klart å oppnå en mer konsistent praksis i stor grad. Flere mulige forklaringsfaktorer på hvorfor det foreligger ulik praksis er nevnt tidligere i dette kapitlet. Samtidig kan det at en ser omtrent samme splittelse i praksis før og etter, tyde på at det er egenskaper ved bransjen, eller nærmere sagt tilkoblingstjenesten, som medfører at det er utfordrende å finne en god løsning på dette området. Det at fortolkningen IFRIC 18, som knyttet seg spesifikt til dette området, heller ikke klarte å oppnå en konsistent praksis vil også indikere at det er egenskaper relatert til tilkoblingstjenesten som gjør det utfordrende. Dermed kan det spekuleres rundt hvorvidt IFRS 15, som er en relativt generell inntektsføringsstandard, vil kunne oppnå konsistent praksis vedrørende inntektsføring av anleggsbidrag.

8. Avslutning og konklusjon

8.1 Konklusjon

Vi har i denne oppgaven undersøkt hvordan 53 europeiske nettselskaper har behandlet dekning av tilkoblingsutgifter etter IFRS 15, ettersom dekning av tilkoblingsutgifter er et tema som har vært gjenstand for diskusjon i forbindelse med ikrafttredelsen av den nye standarden. Ønsket var å finne ut om uenigheten vedrørende tolkning av standarden gjenspeiles i praksis. For å svare på problemstillingen som dreier seg om hvordan den regnskapsmessige behandlingen av dekning av tilkoblingsutgifter praktiseres, vil vi først besvare undersøkelsesspørsmålene.

Ettersom vi var klar over at ulik praksis eksisterte, var det først og fremst nødvendig å avdekke hvilke praksiser dette dreide seg om. Det ble avdekket at praksis hovedsakelig skilte seg mellom to løsninger. Den første innebærer at tilkobling og distribusjonstjenester anses som én enkelt leveringsforpliktelse og at anleggsbidrag dermed inntektsføres over en lengre periode, som hovedsakelig er over den forventede levetiden til anlegget. Den andre innebærer at tilkobling anses som en separat leveringsforpliktelse, og dermed inntektsføres på et bestemt tidspunkt eller over en kort periode, som tilsvarer tilvirkningsperioden. Dermed var det videre interessant å undersøke hvordan ulik praksis fordelte seg blant selskapene i undersøkelsen, blant annet for å avdekke hvilken praksis som så ut til å bli den dominerende. Her ble det funnet at et klart flertall av selskapene, nærmere bestemt 37 av 53 selskaper, anser tilkobling og distribusjonstjeneste som én enkelt leveringsforpliktelse og inntektsfører over en lengre periode. Ettersom det foreligger en klart dominerende praksis i dag, ble det konkludert med at denne praksisen mest sannsynlig også vil være den dominerende fremover, blant annet med tanke på at usikre selskaper vil se til bransjepraksis, og at det da antageligvis er den mest utbredte praksisen som vil benyttes. I tillegg vil regnskapsprodusenter og andre i fagmiljøet ha mulighet til å påvirke fremtidige fortolkninger eller revidert utgave av standarden, hvor det er rimelig å anta at flertallet ønsker å videreføre den mest utbredte løsningen.

Da ulik praksis for inntektsføring av anleggsbidrag i stor grad begrunnes med at IFRS 15 inneholder tolkningsrom, var det interessant å drøfte avdekket praksis opp mot standarden. Her ønsket vi å undersøke hvor i standarden det foreligger rom for tolkning, samt å undersøke hvorvidt en av de avdekkede praksisene så ut til å samsvare med IFRS i større grad. Det ble

funnet at både i vurderingen av om tilkobling er å anse som en separat eller ikke-separat leveringsforpliktelse, og vurderingen av om dekning av tilkoblingsavgifter skal inntektsføres over tid eller på et bestemt tidspunkt, forelå det rom for tolkning. Flere av vilkårene og kriteriene åpner for tolkning i begge retninger, og det ble heller ikke funnet begrensninger vedrørende regnskapsmessig løsning i verken rammeverket eller bransjepraksis. Likevel ble det gjennom denne drøftingen vurdert slik at vilkårene knyttet til identifisering av leveringsforpliktelser i IFRS 15, kan tale for at den mest nærliggende løsningen er å anse tilkobling og distribusjonstjenester som én enkelt leveringsforpliktelse, da argumentene i favør av denne tolkningen var overveiende i denne oppgaven.

I forbindelse med at fordelingen av praksis blant selskapene ble undersøkt, var det også interessant å se på hvordan denne fordelingen fordelte seg i forhold til land. Det ble funnet at alle selskapene i 14 land benyttet seg av den mest utbredte regnskapspraksisen, men det kun var 5 land der alle selskapene kun anså tilkobling som en separat leveringsforpliktelse. Videre var det kun i 2 av 21 land hvor selskapene innad i landet benyttet seg av ulik praksis. At praksis i hovedsak er lik blant selskapene i et land, kan blant annet komme av at nasjonalitet har en påvirkning på valg av regnskapspraksis. Herunder fremkommer nasjonal bransjepraksis på som en faktor som muligens spiller en større rolle, mens nasjonale regulatoriske systemer argumenteres for å spille en mindre rolle for nettselskaper. Hvorfor praksis er til en viss grad ulik på tvers av landene er også diskutert. Dette kan blant annet tenkes at skyldes mistolkninger ved oversettelser av standarder til nasjonalt språk, hvor ulike begreper står i fare for å bli tillagt en annen betydning. Likevel beveger Europa seg mot et mer samlet energimarked, noe som kan tale for at nasjonale forskjeller muligens vil få mindre og mindre betydning fremover.

Landene hvor det ble funnet at det foreligger ulik praksis blant selskapene innad i landet, er Norge og Italia. I Norge ble det funnet at problemstillingen vedrørende inntektsføring av anleggsbidrag i stor grad ble adressert i regnskapene, og det ble argumentert for at større grad av diskusjon rundt en problemstilling både kan komme av, og føre til, større usikkerhet. Likevel adresseres ikke problemstillingen hos selskapene i Italia, som da tyder på at usikkerhet foreligger selv om problemstillingen tilsynelatende ikke diskuteres noe særlig. Det var også variasjon i hvorvidt selskapene i både Norge og Italia endret praksis som følge av at IFRS 15 trådte i kraft, så ulikheten i praksis kan dermed heller ikke begrunnes med at selskapene har ønsket å videreføre sin tidligere praksis.

Det kan også tenkes at ulik grad av kompetanse, og ulik tolkning av standarden, kan føre til ulik praksis - både innad i landet og mellom land. Kompetanse som påvirkningsfaktor er dog ikke noe en kan verken avkrefte eller bekrefte basert på funnene i denne undersøkelsen, men det kan poengteres at kompetansen antageligvis vil bli mer lik mellom selskaper og land etterhvert som tiden går da IFRS 15 på dette tidspunktet er relativt fersk. Ulik tolkning av standarden er sentralt i denne oppgaven, og vil være naturlig å tenke på som utslagsgivende ved valg av praksis. Det er ikke gjort funn i denne undersøkelsen som kan, med høy sikkerhet, bekrefte grunnen til hvorfor det foreligger ulik praksis. Det vil antageligvis være en blanding av ulike faktorer, men faktorene som virker å påvirke i størst grad er hvordan selskapene selv velger å tolke standarden, og i hvilken retning bransjepraksis innad i landet har beveget seg.

I forbindelse med undersøkelse av dagens praksis var det også interessant å se på hvilken effekt innføringen av IFRS 15 medførte. Her ble det avdekket at omtrent en tredjedel av selskapene endret sin inntektsføringspraksis som følge av den nye standarden. Dermed vil en totalt sett kunne si at IFRS 15 ikke medførte endringer for flertallet av selskaper, samtidig som en basert på tidligere teori forventet at dette antallet skulle vært enda lavere. Dagens praksis ble sammenlignet med praksisen før IFRS 15, hvor det fremkom at det etter overgangen til IFRS 15 er flere selskaper som inntektsfører over en lengre periode, men at fordelingen av praksis ikke har endret seg i stor grad. Dette tyder dermed på at IFRS 15 ikke har klart å løse alle problemene med inkonsistens i praksis, og at det fortsatt eksisterer usikkerhet rundt tolkningen av standarden. Videre nevnes det at splittelse i praksis både før og etter IFRS 15 trådte i kraft kan tyde på at det er egenskaper med bransjen og særlig tilkoblingsavgifter som medfører utfordringer i forhold til å finne en god løsning.

Den overordnede konklusjonen blir dermed at det blant europeiske nettselskaper eksisterer en splittelse i praksis vedrørende inntektsføring av dekning av tilkoblingsavgifter. Det er imidlertid avdekket en klart dominerende praksis, som også ser ut til å være den praksisen som samsvarer i høyere grad med IFRS 15. Praksis er imidlertid relativt likt fordelt etter ikrafttredelsen av IFRS 15 som før, som tyder på at den nye standarden ikke har medført en klarere løsning enn tidligere standarder. Samtidig har som nevnt standarden kun vært gjeldende i halvannet år på dette tidspunktet, og det kan argumenteres for at praksis vil bevege seg mot å bli mer konsistent etter hvert, når det blant annet er opparbeidet seg mer kompetanse, og bransjepraksis begynner å bli mer etablert.

8.2 Forslag til videre forskning

Denne oppgaven er utført med et eksplorativt design, hvor formålet var å få en overordnet innsikt og forståelse for inntektsføringspraksisen av anleggsbidrag etter IFRS 15. Dermed er det i forbindelse med denne undersøkelsen ikke utført intervjuer, som kunne gitt en dypere forståelse av problemområdet. Grunnen til dette er som nevnt det overordnede formålet, samt at vi ønsket å undersøke problemstillingen på et vidt område, og dermed inkludere flest mulig selskaper. Det ble derfor med tanke på antallet selskaper som er inkludert, ansett som for tidkrevende og omfattende i forhold til oppgavens omfang å utføre dybdeintervjuer. Det er flere av funnene i undersøkelsen som i den forbindelse kunne vært interessante å undersøke videre, på et dypere plan.

Først og fremst er det i denne undersøkelsen vurdert påvirkningsfaktorer for valg av den aktuelle praksisen basert på vår tolkning av IFRS 15, samt basert på tidligere teori. Det ville her vært interessant å utføre en undersøkelse knyttet til hva som påvirker valg av praksis ved bruk av dybdeintervjuer eller spørreskjema. Både spørreskjema og intervjuer kunne da blitt brukt for å avdekke, og gi dypere innsikt i, hva selskapene selv anser som påvirkningsfaktorer i deres valg av regnskapspraksis. Dersom dette skulle gjøres i forbindelse med en masteroppgave, eller en annen undersøkelse av liknende omfang ville det nok være nødvendig å begrense utvalget til et mindre antall selskaper, mens en større undersøkelse kunne tatt for seg selskapene i denne undersøkelsen. I den forbindelse ville det også vært aktuelt å dykke dypere inn i de representerte landenes regulering av nettselskaper, for å se om nasjonal regulering spiller en rolle på inntektsføringen av anleggsbidrag.

Videre er det kun i Norge og Italia at det er avdekket ulik praksis innad i landet i denne undersøkelsen. Her ville det vært interessant å ta for seg selskapene i enten Norge eller Italia, og undersøkt i større grad hvorfor de har valgt den praksisen de har ved å gjennomføre dybdeintervjuer. Det ville også vært interessant å undersøke hvorvidt den ulike praksisen i Norge har en sammenheng med at det er her problemstillingen knyttet til inntektsføring av anleggsbidrag i størst grad adresseres i regnskapene. Ettersom dette er selskaper innad i samme land ville det vært interessant å undersøke nærmere hvilke faktorer som spiller inn på valg av praksis når nasjonalitet ikke er inkludert. Ut fra funnene gjort i de norske selskaperes årsregnskaper er det utledet følgende hypotese:

H1: Større engasjement i regnskapsmessige problemstillinger fører til økt ulik praksis

Ettersom Norge og Italia er de eneste landene hvor det er avdekket ulik praksis innad i landet, vil det følgelig i de resterende landene foreligge lik praksis blant selskapene. Dette kan som nevnt tyde på at nasjonalitet på en eller annen måte har en påvirkning på valg av praksisen vedrørende inntektsføring av anleggsbidrag. I den forbindelse er det utledet følgende hypotese:

H2: Nasjonalitet har en påvirkning på valg av praksis vedrørende inntektsføring av anleggsbidrag

Her ville det i undersøkelsen av hypotesen være interessant å undersøke hvilke faktorer som faller inn under “Nasjonalitet”, som faktisk har en påvirkning. Slike faktorer kan være den nasjonale reguleringen, bransjepraksis og juridiske og finansielle systemer.

Videre kunne det vært interessant å gjennomføre en dypere undersøkelse av de selskapene som går bort i fra inntektsføring over tid ved overgang til IFRS 15. Her kunne en undersøkt nærmere hva som gjør at disse selskapene velger å gå bort fra den regnskapspraksisen som etter IFRS 15 er dominerende, da dette tyder på at standarden gir rom for at disse selskapene kunne fortsatt sin tidligere praksis. Dette er spesielt interessant sett i lys av tidligere teori hvor det fremkommer at selskaper, for eksempel ved overgang til ny standard, vil ha en tendens til å fortsette sin tidligere regnskapspraksis dersom det er rom for det.

Litteraturliste

- Baldwin, R., Cave, M. & Lodge, M. (2011) *Understanding Regulation: Theory, Strategy, and Practice* (2.utg). Oxford, United Kingdom: Oxford University Press. Hentet fra <http://web.a.ebscohost.com/ehost/ebookviewer/ebook/bmxlYmtfXzQwNjAyMF9fQU41?sid=1b851906-0971-47f5-9495-352ae754a613@sdc-v-sessmgr01&vid=0&format=EB&rid=1>
- Barker, R. & Teixeira, A. (2018) Gaps in the IFRS Conceptual Framework. *Accounting in Europe*, 15(2), 153-166. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1476771>
- Cole, D.H. & Grossman, P. (2003) *The end of a natural monopoly: Deregulation and competition in the electric power industry*. Oxford: Elsevier Science. Hentet fra https://books.google.no/books?id=jyqQAqAAQBAJ&pg=PP8&lpg=PP8&dq=the+end+of+natural+monopoly+grossman&source=bl&ots=sgWwiz7_8Y&sig=ACfU3U0NGTupJDFIvn1LoOYZpfnATpQqug&hl=no&sa=X&ved=2ahUKEwiO68Pf85fiAhVIY5oKHUkzCZoQ6AEwDnoECAgQAQ#v=onepage&q=the%20end%20of%20natural%20monopoly%20grossman&f=false
- Council of European Energy Regulators (2016) Status Review on the Implementation of Distribution System Operators' Unbundling Provision of the 3rd Energy Package. Hentet fra <https://www.ceer.eu/documents/104400/-/-/882514d5-c57f-86f8-50a3-90185e270f15>
- Council of European Energy Regulators (2019) *Report on Regulatory Frameworks for European Energy Networks* (C18-IRB-38-03). Hentet fra <https://www.ceer.eu/documents/104400/-/-/9665e39a-3d8b-25dd-7545-09a247f9c2ff>
- Council of European Energy Regulators (u.å) About the European energy regulators. Hentet fra https://www.ceer.eu/eer_about

Directorate-General for Energy (2015) *Study of tariff design for distribution systems*. Hentet fra

https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/20150313%20Tariff%20report%20final_revREF-E.PDF

E.DSO (u.å) What is a DSO?. Hentet fra <https://www.edsoforsmartgrids.eu/home/why-smart-grids/>

EnerWE. (2018, 02.03). Slik tjener strømselskaper som Fjordkraft pengene sine. Hentet fra <https://enerwe.no/slik-tjener-stromselskaper-som-fjordkraft-pengene-sine/154310>

ENTSO-E (u.å) ENTSO-E Member Companies. Hentet fra <https://www.entsoe.eu/about/inside-entsoe/members/>

Ernst & Young (EY) (u.å) Regnskapsnyheter juni 2014: IFRS: Ny standard om Inntektsføring. Hentet fra <https://www.ey.com/no/no/services/assurance/act-ey-nyhetsbrev-regnskap-juni-ifrs-15>

EU Monitor (u.å) Common rules for the internal market in electricity. Hentet fra <https://www.eumonitor.eu/9353000/1/j9vvik7m1c3gyxp/vi8rm3019vzj>

Eurelectric (2013) *Power Distribution in Europe: Facts and Figures*. Hentet fra https://www3.eurelectric.org/media/113155/dso_report-web_final-2013-030-0764-01-e.pdf

European Commission (u.å.a) Market legislation. Hentet fra <https://ec.europa.eu/energy/en/topics/markets-and-consumers/market-legislation>

European Commission (u.å.b) Clean energy for all Europeans. Hentet fra <https://ec.europa.eu/energy/en/topics/energy-strategy-and-energy-union/clean-energy-all-europeans>

- Fardal, A. (2007) IFRS og norske regnskapsregler. *Magma* 2007(3), 7-11. Hentet fra <https://www.magma.no/ifrs-og-norske-regnskapsregler>
- Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A. & Hamilton, J. (2010) *Accounting Theory* (utg. 7) Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Gómez, T. (2013a) Monopoly Regulation. I I.J. Pérez-Arriaga (Red.), *Regulation of the Power Sector* (151-198). London: Springer-Verlag
- Gómez, T. (2013b) Electricity Distribution. I I.J. Pérez-Arriaga (Red.), *Regulation of the Power Sector* (199-250). London: Springer-Verlag
- Gómez, T. (2013c) Electricity Tariffs. I I.J. Pérez-Arriaga (Red.), *Regulation of the Power Sector* (397-442). London: Springer-Verlag
- Gripsrud, G., Olsson, U.H. & Silkoset, R. (2010) *Metode og dataanalyse: Beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- IASB (1997) *IAS 1 Presentation of Financial Statements*. Hentet fra <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS1.pdf>
- IASB (2003a) *IAS 2 Inventories*. Hentet fra <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS2.pdf>
- IASB (2003b) *IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Hentet fra <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/IAS8.pdf>
- IASB (2010) *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Hentet fra <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
- IASB (2014) *IFRS 15 Driftsinntekter fra kontrakter med kunder* [norsk oversettelse]. Hentet fra <https://min.rettssdata.no/Dokument/gIFRSz2D15z20z28Nz29>

- Jamasb, T. & Pollitt, M. (2003) International benchmarking and regulation: an application to European electricity distribution utilities. *Energy Policy*, 31(15), 1609-1622.
[https://doi.org/10.1016/S0301-4215\(02\)00226-4](https://doi.org/10.1016/S0301-4215(02)00226-4)
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011) *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt Forlag.
- Joskow, P.L. (2014). Incentive Regulation in Theory and Practice: Electricity Distribution and Transmission Networks. I N.L. Rose (red.), *Economic Regulation and Its Reform: What have we learned?* (s.291-344). Chicago: University of Chicago Press.
- Knight, R.C., Montez, J.P., Knecht, F. & Bouquet, T. (2005). Distributed generation connection charging within the European Union: Review of current practices, future options and European policy recommendations (EIE/04/175/S07.38664). Hentet fra <https://www.ceer.eu/documents/104400/-/-/cacc41c3-7177-7652-71f7-b2b2ef3472a9>
- Kvifte, S. S (2012) Hva er egentlig en inntekt?. *Praktisk økonomi og finans*, 28(1), 5-12.
Hentet fra <https://www.idunn.no/pof/2012/01/art08>
- Kvifte, S. S. (2008) Regnskapstilsynets kompetanse til tolknings og skjønnsutøvelse. *Revisjon og Regnskap*, 2008(2), 26-32. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2008/2/revisjon-02-08-14>
- Kvifte, S. S. (2014) IFRS og “misforståelser”. *Revisjon og Regnskap*, 2014(2), 18-19. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/2-18-9.pdf>
- Kvifte, S. S. & Johnsen, A. (2015) *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Kvifte, S. S. & Kristiansen, M.L. (2017) Observasjoner fra praksis. *Revisjon og Regnskap*, 2017(7), 29-35. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/7-29-35.pdf>
- Kvifte, S. S. & Puri, A. (2014) Ny inntektsføringsstandard. *Revisjon og Regnskap*, 2014(6), 20-24. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-20-4.pdf>

- Kvifte, S. S., Tofteland, A. & Bernhoft, A. -C. (2016) *God regnskapsskikk og IFRS* (2.utg). Bergen: Fagbokforlaget.
- Moen, S. & Melle, F. (2007) God regnskapsskikk for ikke-børsnoterte foretak i Norge i fremtiden. *Magma* 10(6), 21-31. Hentet fra <https://www.magma.no/god-regnskapsskikk-for-ikke-boersnoterte-foretak-i-norge-i-fremtiden>
- Nobes, C. (2006) The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36(3), 233-245. <https://doi.org/10.1080/00014788.2006.9730023>
- Nobes, C. (2013) The continued survival of international differences under IFRS. *Accounting and Business Research*, 43(2), 83-111. <https://doi.org/10.1080/00014788.2013.770644>
- Nobes, C. & Kvaal, E. (2012) IFRS Policy Changes and the Continuation of National Patterns of IFRS practice. *European Accounting Review*, 21(2), 343-371. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.611236>
- Norges vassdrags- og energidirektorat (2017, 20.03) Nettjenester. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/nettjenester/?ref=mainmenu>
- Norges vassdrags- og energidirektorat (2018, 10.10) Reguleringsmodellen. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/okonomisk-regulering-av-nettselskap/reguleringsmodellen/>
- Norges vassdrags- og energidirektorat (2019a, 30.04) Nett. Hentet fra <https://www.nve.no/energiforsyning/nett/?ref=mainmenu>
- Norges vassdrags- og energidirektorat (2019b, 23.04) Reguleringsmyndigheten for energi (RME) - marked og monopol. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/?ref=mainmenu>

Norges vassdrags- og energidirektorat (2019c, 07.02) Nettleie. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/nettjenester/nettleie/>

Norges vassdrags- og energidirektorat (2019d, 26.02) Europeisk regelverksutvikling. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/europeisk-regelverksutvikling/>

Norges vassdrags- og energidirektorat (2019e, 02.01) Anleggsbidrag. Hentet fra <https://www.nve.no/reguleringsmyndigheten-for-energi-rme-marked-og-monopol/nettjenester/nettilknytning/anleggsbidrag/>

NTEnett (u.å) For deg som bygger hus eller hytte. Hentet fra <https://ntenett.no/bygge/bygge-hus-hytte#tilknytning-til-ntes-stromnett>

Olje- og energidepartementet. (2019, 10.04) Strømnettet. Hentet fra <https://energifaktanorge.no/norsk-energiforsyning/kraftnett/>

Oppi, N.S. (2015) Nye regler for inntektsføring for børsnoterte foretak. *Magma* 2015(1), 47-54. Hentet fra <https://www.magma.no/nye-regler-for-inntektsforing-for-borsnoterte-foretak>

Picker, R. (2016) *Applying International Financial Reporting Standards*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

Pöyry Management Consulting (Norway) AS (2015) *Mapping the TSOS' and DSOS' roles and responsibilities related to market design to enable energy services* (R-2015-002). Hentet fra https://www.ksbedrift.no/media/1222/mapping20of20tsos20and20dsos20role20and20responsibilities_v200-1.pdf

Prettico, G., Flammini, M. G., Andreadou, N., Vitiello, S., Fulli, G., Masera, M. (2019). *Distribution System Operators observatory 2018 - Overview of the electricity distribution system in Europe*. <https://doi.org/10.2760/104777>

Renewables Grid Initiative (2015) *Factsheet Transmission System Operators*. Hentet fra https://renewables-grid.eu/fileadmin/user_upload/Files_RGI/RGI_Publications/Factsheets/RGI_Factsheet_TSO.pdf

Rosenblad, S. C. (2014) Omfattende og detaljerte regler. *Revisjon og Regnskap*, 2014(7), 24-28. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/7-24-8.pdf>

Sekaran, U. & Bougie, R. (2016) *Research Methods for Business*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.

The European Parliament and The Council of the European Union (2009) *Directive 2009/72/EC of the European Parliament and of The Council*. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32009L0072&from=EN>

The European Parliament and The Council of the European Union (2002) *Regulation (EC) No. 1606/2002 of The European Parliament and of The Council*. Hentet fra <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/063990c7-2ce2-4e5c-b0cc-5eba713d7d08/language-en>

The IFRS Foundation (u.å.e) How we set IFRS Standards. Hentet fra <https://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-standards/#standards>

The IFRS Foundation. (u.å.a) Who uses IFRS Standards? Hentet fra <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/>

The IFRS Foundation. (u.å.b) Why global accounting standards? Hentet fra <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>

The IFRS Foundation. (u.å.c) Conceptual Framework for Financial Reporting. Hentet fra <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>

The IFRS Foundation. (u.å.d) IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. Hentet fra <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>

Tofteland, A. (2014). *Finansregnskap - Vurdering og analyse*. Bergen: Fagbokforlaget.

Vadari, M. (2013). *Electric System Operations: Evolving to the Modern Grid*. Norwood: ARTECH HOUSE. Hentet fra <https://ebookcentral.proquest.com/lib/agder/reader.action?docID=1075920>

Viljainen, S. (2005). *Regulation design in the electricity distribution sector - Theory and practice*. (Doktoravhandling) Lappeenranta University of Technology, Lappeenranta. Hentet fra <https://www.lut.fi/documents/10633/138922/2005-Viljainen-Thesis.pdf/e9581d34-fbe3-4d7e-9e5d-66c5830f630e>

Yeaton, K. (2015) A New World of Revenue Recognition. *The CPA Journal*, 50-53. Hentet fra <https://www.nysscpa.org/news/publications/the-cpa-journal/article-preview?ArticleID=9524#sthash.nG5KUQVO.dpbs>

Vedlegg 1: Oversikt over selskaper som er inkludert i undersøkelsen

Land	Selskap
Estland	Eesti Energia (Group)
Finland	Caruna Networks Oy (Group) Elenia Oy (Group)
Hellas	Public Power Corporation S.A. (PPC)
Irland*	Electricity Supply Board (ESB)
Island	HS Veitur hf Veitur ohf. RARIK ohf.
Italia	Acea Group Enel SpA IREN A2A Hera
Kroatia	HEP Operator Distribucijskog Sustava (HEP ODS) (H2018)
Latvia	AS "Sadales tīkls"
Litauen	Energijos Skirstymo Operatorius AB (ESO AB)
Nederland	Stedin Netbeheer (Enduris)

	<p>Enexis Netbeheer</p> <p>Liander</p>
Norge	<p>Lyse</p> <p>Agder Energi</p> <p>Hafslund</p> <p>Skagerak Energi</p> <p>TrønderEnergi</p> <p>Eidsiva Energi</p> <p>BKK</p>
Polen	<p>Energa-Operator</p> <p>PGE Dystrybucja</p> <p>Tauron Dystrybucja (2017, H18)</p> <p>Enea Operator</p>
Portugal	<p>EDP (Group)</p>
Slovenia	<p>Elektro Celje (2017)</p> <p>Elektro Maribor</p> <p>Elektro Primorska (2017)</p> <p>Elektro Gorenjska (2017)</p>

Spania	Naturgy Endesa Iberdrola
Storbritannia	SSE Northern Powergrid
Sveits	BKW
Sverige	Vattenfall Ellevio
Tsjekkia	CEZ Distribuce
Tyskland	E.ON EnBW EWE GASAG innogy MVV
Østerrike	EVN (2017/18) Energie AG (2017/18) KELAG (2017)

Vedlegg 2: Selskaper i utvalget som er utelukket fra undersøkelsen

Andorra	FEDA
Belgia	Fluvius ORES Assets
Bosnia	EPBiH
Bulgaria	CEZ Bulgaria
Estland	VKG Group
Frankrike	EDF Strasbourg Electricite Reseaux
Italia	AcegasApsAnga Edison S.P.A Dolomiti Energia Ascopiave Acsm-Agam CVA S.P.A Group Alto Garda Servizi S.P.A
Montenegro	EPCG
Polen	Innogy Stoen Operator
Portugal	Galp Energia

Romania	Electrica
Serbia	EPS Distribution
Slovakia	SSE ZSE VSE
Spania	Hidrocantábrico
Storbritannia	Scottish Power Ltd. Western Power Distribution
Sveits	CKW Romande Energie Services industriels de Geneve
Sverige	LKAB Nät AB
Tyskland	Uniper Enercity Netz
Ukraina	Nikolaioblenergo Rivneoblenergo Zakarpattyaoblenergo Zaporizhziaoblenergo Vinnitsajoblenergo Lvivoblenergo

	<p>Prikarpattiaoblenergo</p> <p>Chernigioblenergo</p> <p>DTEK Dniprovski</p> <p>DTEK Donetsk</p> <p>DTEK PEM-Energy Agency</p> <p>Kyivoblenergo</p> <p>Sumyoblenergo</p> <p>Chernigivoblenergo</p>
Ungarn	ELMÜ Halozati Kft.
Østerrike	Wiener Stadtwerke

Vedlegg 3: Refleksjonsnotat - Oda Tuntland Melby

I forbindelse med levering av masteroppgaven er det også stilt krav til å skrive et refleksjonsnotat, hvor oppgavens tema og funn skal kobles opp mot begrepene internasjonalisering, innovasjon og ansvarlighet. Innledningsvis vil dermed oppgavens tema og funn kort gjøres rede for, før det redegjøres for de nevnte begrepenes betydning i denne sammenheng.

Oppgavens tema og hovedfunn

Hovedtemaet i masteroppgaven vår knyttet seg til en problemstilling vedrørende inntektsføring etter den nye inntektsføringsstandarden *IFRS 15 Inntekter fra kontakter med kunder*. Problemstillingen dreier seg om hvordan nettselskaper skal inntektsføre kunders dekning av tilkoblingsutgifter, i forbindelse med at nettselskapet kobler en kunde til strømmettet. Bakgrunnen for denne problemstillingen var at det har vært mye diskusjon knyttet til dette, blant revisorer, regnskapsførere og andre i fagmiljøet den siste tiden. Derfor ønsket vi å undersøke hvordan praksis vedrørende inntektsføring av dekning av tilkoblingsutgifter faktisk var blant europeiske nettselskaper, og i den forbindelse vurdere hvordan tolkning av standarden kunne føre til den avdekkede praksisen, samt vurdere ulike faktorer som kan påvirker valg av praksis. Funnene i oppgaven viste at det forelå ulik praksis, men at det var én som var klart dominerende. Vurdering av funnene opp mot IFRS 15 viste at standarden åpner for disse ulike tolkningsmulighetene, men at det kan se ut som den dominerende praksisen kan være den mest nærliggende løsningen ut fra en vurdering av standardens vilkår og kriterier. Videre ble det funnet at valg av praksis så ut til å være påvirket av nasjonalitet, herunder nasjonal bransjepraksis, da de fleste selskaper innad i et land benyttet samme praksis.

Internasjonalisering

Nettselskaper kan på den ene siden sies å ikke operere særlig internasjonalt, da disse selskapene har i hovedoppgave å distribuere strøm og vedlikeholde og bygge strømmett i sine konsesjonsområder. Disse områdene vil som regel være avgrensede områder innad i land, som for eksempel Agder Energi, som har ansvaret for de nevnte oppgavene i Agder. Likevel opererer nettselskapene i en bransje som er preget av regulering, både på nasjonalt og internasjonalt nivå. Den nåværende reguleringen på internasjonalt nivå fremkommer av EU Direktiv 2009/72/EC, den såkalte *Tredje energimarkedspakken*, hvor det blant annet stilles

forventinger og krav til de nasjonale reguleringsmyndighetene som regulerer nettselskapene. Som følge av den Tredje energimarkedspakken kom også CEER og ACER, som er internasjonale organisasjoner som blant annet skal sikre bedre internasjonalt samarbeid mellom nasjonale reguleringsmyndigheter og bedre internasjonal regulering generelt. Dette er en del av et ønske EU har om å oppnå et mer samlet og effektivt energimarked i Europa, så internasjonalisering preger også denne bransjen.

Oppgaven knytter seg som nevnt til de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS) som per dags dato kan sies å være rimelig utbredt i Europa, da alle europeiske land enten tillater eller krever bruk av IFRS. Formålet med IFRS er å utvikle et felles internasjonalt sett av regnskapsstandarder for blant annet å oppnå økt sammenlignbarhet i regnskapsinformasjon på tvers av landegrenser. Økt sammenlignbarhet menes å ville føre til bedre investeringsmuligheter og knytte markeder tettere sammen. Det viser seg at et felles sett av regnskapsstandarder på tvers av landegrenser medfører flere utfordringer, der blant annet ulike nasjonale faktorer vil spille inn og gjøre det vanskelig å faktisk oppnå sammenlignbarhet. Likevel ser vi at dagens samfunn preges mer og mer av internasjonalisering, blant annet som nevnt over, og dermed vil et felles sett av internasjonale standarder muligens møte på færre utfordringer knyttet til nasjonale faktorer i fremtiden, i tillegg til at de vil kunne være med å støtte opp på veien mot økt internasjonalisering og at det sannsynligvis vil bli større og større behov for et slikt sett med internasjonale regnskapsregler.

Innovasjon

Det fremkommer at det, av nettselskaper i mange av de europeiske landene, i dag gjøres store investeringer i strømmettet i forbindelse med såkalte Smartgrids. Smartgrids er en ny generasjon av strømmett, hvor ny teknologi skal hjelpe til å gjøre strømmettet mer tilpasset dagens bruk og produksjon av strøm. Dette innebærer blant annet at strømmettet skal gjøres med fleksibelt og effektivt, slik at strømforsyningen både effektiviseres og gjøres enda sikrere. Samtidig er det kjent at strømforsyning ikke bare gjøres på nasjonalt nivå, men også over landegrenser, hvor blant annet de sentrale strømmettene i et land ofte er tilknyttet strømmettet i landene det grenser til. På denne måten sendes strøm gjennom hele Europa på tvers av landegrenser. I denne forbindelse oppstår det imidlertid et stort tap av energi når denne eksporteres og så mye som 40% av energien kan forsvinne. Her er det også påpekt at nye løsninger må til i den forstand å gjøre eksport av energi mye mer effektivt for å kunne begrense dette tapet mest mulig. Slike løsninger jobbes med, men her er det rom for

ytterligere innovasjon. Til slutt kan også bærekraftige kilder til energi nevnes i tilknytning til innovasjon. Blant nettselskaper i Europa ser det ut til at flere og flere får større fokus på det å hente strøm fra bærekraftige kilder til energi, som vannkraft, vindkraft og sol, og dermed går mer bort fra fossile kilder. I flere av landene er energimarkedet mest preget av bærekraftige kilder til energi i dag, mens noen land enda henger litt igjen. Overgangen til nye energikilder er også noe av bakgrunnen for at Smartgrids utvikles.

Regnskapsstandardene under IFRS har et relativt prinsippbasert preg, eller er i hvert fall ment til ha det. En av grunnene for prinsippbaserte regnskapsregler er nettopp innovasjon, og at verden i dag stadig er i endring. Dette medfører et behov for regnskapsregler som enklere kan tilpasse seg ulike omgivelser som endrer seg raskt, noe prinsippbaserte standarder kan påstås å klare i større grad enn de veldig regelbaserte standarder som ofte kan være rigide og som kan kreve en omfattende omstillingsprosess når endringer oppstår. En ser derfor at innovasjon og en verden i stadig endring også preger utformingen av nyere regnskapsstander og regelsett.

Ansvarlighet

Nettselskaper har som nevnt en markedsposisjon som naturlige monopol og er dermed veldig preget av regulering. Regulering av selskaper med monopol anses som en nødvendighet, i den forstand at slike markedet ikke kan fungere på egenhånd, da profittmaksimering ofte vil komme i veien for det som anses som optimalt samfunnsmessig, da i form av redusert produksjon og økte priser. For nettselskapene innebærer reguleringen å sikre strømforsyning på en mest mulig sikker, effektiv og rimelig måte for samfunnet. Her er blant annet insentivbasert regulering blitt mer og mer utbredt, noe som innebærer at nettselskapene får insentiver til å drive mest mulig effektivt ved at effektiv drift gir økt fortjeneste. En kan på den måten si at nettselskapene har et samfunnsmessig ansvar i form av strømforsyning på en sikker og effektiv måte, men samtidig kan det også sies at dette ansvaret egentlig ligger hos reguleringsmyndighetene på grunn av nettselskapenes markedsposisjon. Til slutt kan også bærekraftige kilder til energi nevnes her, da i forhold til klimaansvar. Nettselskaper som en aktør i energimarkedet vil kunne sies å ha et ansvar for at strøm i størst mulig grad skal komme fra bærekraftige kilder og sørge for at forsyningen også gjøres på en mest mulig effektiv måte, slik at nettselskapene her også har et ansvar i forhold til dagens problematikk knyttet til klima.

Vedlegg 4: Refleksjonsnotat – Nina Kittelstad

Tema, funn og konklusjon

Temaet for denne oppgaven er inntektsføring av dekning av tilkoblingsutgifter etter den internasjonale inntektsføringsstandarden IFRS 15. Bakgrunnen for valg av oppgaven har utgangspunkt i at dette temaet skaper usikkerhet og diskusjoner i fagmiljøet, der det er splittede meninger om hvordan en bør tolke standarden når det gjelder dekning av tilkoblingsutgifter. I den forbindelse er det i oppgaven gjort en studie av europeiske nettselskapers bransjepraksis ettersom det gjerne er i monopolvirksomhet denne diskusjonen relaterer seg i høyere grad til.

Fra analysen kom en frem til flere ulike praksiser, som hovedsakelig handlet om hvorvidt selskapene anser tilkoblingen som en separat leveringsforpliktelse eller en ikke-separat leveringsforpliktelse, samt hvorvidt selskapene, basert på type leveringsforpliktelse, besluttet å inntektsføre over tid eller på et bestemt tidspunkt. Videre fant en tre ulike måter å beregne inntektsføringsperioden på. I tillegg forelå det noen sammenhenger, herunder at selskapene i samme land gjerne anvendte lik praksis. Det var også ulikhet relatert til effekten av IFRS 15. Med det menes at det var noen selskaper som valgte å endre praksis etter IFRS 15, mens andre fortsatte som før. Dette gjaldt forøvrig uavhengig av hvilken praksis de anvendte tidligere. Dette var et særlig interessant funn, ettersom tidligere teori antyder at selskaper vil fortsette egen praksis når de har mulighet til det.

Basert på funn og drøfting kunne en dermed konkludere med at det var et forholdsvis stort tolkningsrom i IFRS 15, og følgelig var det vanskelig å påstå med stor sikkerhet at en praksis var bedre enn en annen. Likevel var det flest argumenter for at tilkobling skal anses som en samlet leveringsforpliktelse sammen med distribusjonstjenesten. Videre kunne en konkludere at de fleste selskapene anså tilkobling som en ikke-separat leveringsforpliktelse, og da inntektsførte over tid. Samtidig valgte majoriteten her å basere inntektsføringsperioden på det tilhørende anleggets estimerte levetid. Med utgangspunkt i veiledningshierarkiet og teorien om at bransjen vil kunne påvirke fremtidig praksis, vil en dermed konkludere med at det også er denne praksisen som virker å bli den dominerende.

Internasjonale trender

Det må for det første påpekes at nettselskaper driver en relativ ensartet virksomhet. Med det menes at oppgavene til nettselskapene ikke varierer i stor grad fra land til land, eller fra område til område. Dermed vil eventuelle internasjonale trender og utfordringer muligens påvirke de fleste av nettselskapene. I utgangspunktet kan det også tenkes at graden av påvirkning er relativ lik fra nettselskap til nettselskap.

Nettselskapenes oppgaver relaterer seg hovedsakelig til distribusjon av strøm. Det er vanskelig å se for seg at strøm vil bli overflødig i fremtiden, men heller tvert i mot. Det er for eksempel allerede en del elektriske kjøretøy ute på veiene, og det er vanskelig å tenke at disse ville forsvinne i nærmeste fremtid. Elektriske kjøretøy vil en antageligvis bare se mer av i fremtiden, og dermed må nettselskapene kunne holde følge med denne utviklingen. Med det menes at de må legge til rette for flere ladestasjoner rundt forbi i landene, i den grad at de må sørge for å distribuere strømmen til ladestasjonene. Det er vanskelig å se utfordringer som kan påvirke nettselskapene i den forstand at de kan bli overflødige. Derimot er det, i tillegg til trenden med elektriske kjøretøy, et større fokus på andre miljøtiltak, herunder hvor strømmen kommer fra. Strøm vil antageligvis bare bli mer og mer viktig fremover, og dette må nettselskapene måtte ta høyde for. Dette medfører at nettselskapene må utvikle strømmettet til et mer moderne strømmett som må tilpasses økt grad av fornybar energi, samt økt forbruk av strøm. I den forbindelse kan det nevnes at installasjon av smartmålere er en av tiltakene som allerede er satt i gang som følge av moderniseringen. En mer pålitelig måling som gir et bedre estimat på hvor mye strøm kundene faktisk forbruker, samt at nettselskapene fortere kan få vite om brudd på linjene vil nok bare bli enda viktigere fremover. Nettselskapene har monopol, og er påkrevd å drifte effektivt og yte en samfunnsnyttig tjeneste i form av sikker og effektiv levering av strøm til kundene. Dersom nettselskapene ikke henger med i tiden, vil det høyst sannsynlig få konsekvenser for den tillatte inntekten deres, ettersom den i de fleste tilfeller er forbundet med driftseffektivitet.

Innovasjon

Når det gjelder forslag til hvordan nettselskapene kan dra nytte av innovasjon og nytenkning, har jeg allerede adressert noen innovative løsninger over, som er gjort på bakgrunn av internasjonale trender. Jeg har dog for lite informasjon om typisk hvor lang tid ting tar, og alt det tekniske som relateres til strømmettet, til at jeg kan kunne si hvordan selve strømmettet kan forbedres.

Nettselskapene har som sagt monopol i markedet. I den forbindelse kan det nevnes at konkurranse ofte er sunt i markedet for å fremme økt effektivitet og for å unngå overprising. Det vil likevel ikke anses som hensiktsmessig å innføre konkurranse i markedet da dette antageligvis vil skade samfunnet mer enn det gjør nytte, ettersom nettselskap antas å være naturlig monopol. Med det menes at det for det første vil koste samfunnet mer å ha mer enn én aktør som driver distribusjonsnett. I tillegg vil det ikke være særlig miljøvennlig å legge parallelle linjer rundt forbi, da dette som regel innebærer nedhogging av skog, og kan potensielt gjøre skade på dyreliv i både skogen og i lufta.

Når det gjelder IFRS 15 er det uten tvil noen gap som kan dekkes. Dersom det ikke hadde vært det, ville dette antageligvis ikke vært et tema å skrive om. Det hadde vært greit om en bare kunne satt én regel som gjaldt for alle, for eksempel om IFRS sa at slik skal det gjøres ved dekning av tilkoblingsutgifter i nettselskaper. Sjansen for at det skjer er dog minimal da IFRS anses å være mer prinsippbasert enn regelbasert. Samtidig ville det muligens ikke ha hjulpet heller dersom det ble tilfellet. Transaksjoner og hendelser er ofte komplekse og varierer veldig fra selskap til selskap, og fra situasjon til situasjon. Det er derfor vanskelig å argumentere for at det hadde vært mulig å lage regelbaserte standarder som ville ha løst all usikkerhet. Det viktigste vil nok derfor være økt fokus på kompetanse og utdanning innen hvordan en skal løse en regnskapsmessig problemstilling etter prinsippene i IFRS. Dersom en hadde fått til en mer konsistent praksis med bred enighet i fagmiljøet, ville det vært lettere for både regnskapsprodusentene og revisorene. Det ville også kunne vært lønnsomt for selskapene, da regnskapsprodusentene og revisorene muligens ikke vil bruke like lang tid på å utarbeide og undersøke regnskapet hvis de slapp å stille seg tvilende til enkelte løsninger.

Ansvarlighet

Jeg tenker på ansvarlighet som at selskapene gjør det de kan for å bidra med sitt til samfunnet, både i form av kontantstrømmer, generering av arbeidsplasser, minimumsutslipp i miljøet, samt utføre arbeidsoppgaver som er nyttige for samfunnet. Ettersom nettselskaper er monopol og samtidig utøver en samfunnsnyttig tjeneste, er det viktig at de stiller seg nøytrale overfor strømselskaper i markeder, samtidig som de må oppfylle plikten sin overfor kundene. De er underlagt regulering, som gjør at nettselskapene fra før av blir stilt ansvarlige på enkelte ting. Med det menes for eksempel plikten til å koble til de kundene som ønsker tilkobling til strømmnett. Videre gjør inntektsreguleringen det slik at nettselskapene ikke kan pålegge kunder

eller samfunnet store kostnader, og i de fleste tilfeller gir inntektsreguleringen insentiv til å drive effektivt. Dersom nettselskapene driver effektivt, vil det igjen tenkes at det er positivt for samfunnet. Ettersom nettselskapene allerede er under streng regulering, er det vanskelig å foreslå enkelte handlinger eller beslutninger som kan gjøre nettselskapene mer ansvarsbevisste.

Det eneste jeg har kommet over er at det kan foreligge konkurransemessige skjevheter der nettselskaper har avtaler med kun de største strømleverandørene om å fakturere kunden for både nettleie og strømforbruk samtidig. I slike tilfeller vil ikke nettselskapet opptre nøytralt overfor strømleverandørene, som vil kunne skade konkurransen blant strømleverandørene. Det kan tenkes at flere kunder favoriserer en slik løsning fremfor å få to ulike fakturaer vedørende strøm. Dette kan da medføre at de større strømleverandørselskapene vil kunne ha et konkurransefortrinn da de kan tilby en fakturaløsning som de mindre selskapene nødvendigvis ikke kan tilby. Dette vil jeg kunne påstå er et område hvor nettselskapene bør være bevisst sitt ansvar, og enten tilby slik løsning til alle eller ingen. Dette handler dog ikke direkte om problemstillingen i oppgaven, men det handler likevel om studieobjektet.