

# Regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter

- en analyse av regnskapspraksis

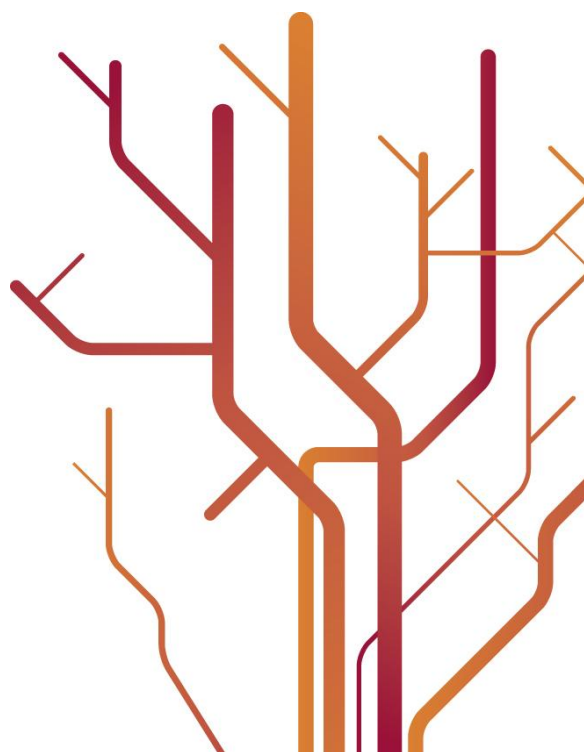


**Sondre Pedersen**

Mastergradsoppgave i økonomi og administrasjon

- studieretning bedriftsøkonomi (30 stp)

Juni 2012



## FORORD

Dette forskningsarbeidet markerer slutten på min siviløkonomgrad ved Handelshøgskolen i Tromsø, og er skrevet innen studieretningen bedriftsøkonomi (30 studiepoeng).

Min fordypning på mastergradsstudiet har vært finansregnskap. Det var derfor naturlig å velge et tema som faller inn under det aktuelle fagfeltet. Siden jeg har bakgrunn og erfaring fra byggebransjen som faglært murer falt valget på *regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter* i bygg- og anleggsbransjen. I den forbindelse vil jeg rette en stor takk til de selskapene som tok seg tid å stille opp i denne undersøkelsen til tross for hektiske arbeidsdager.

Arbeidet med denne studien har vært krevende, men samtidig enormt lærerikt og spennende. Jeg har tilegnet meg ny kunnskap som jeg både håper og tror vil være nyttig i årene som kommer. I denne sammenheng ønsker jeg å takke mine veiledere, førstelektor Henning Sollid og universitetslektor II Hallgeir Hemmingsen. Underveis i denne prosessen har jeg fått konstruktive tilbakemeldinger og oppmuntrende ord. Dette setter jeg stor pris på.

Til slutt vil jeg rette en spesiell takk til min nærmeste familie og mine venner for deres støtte gjennom hele studieforløpet, det har vært av ubeskrivelig betydning.

Tromsø, 1. juni 2012

Sondre Pedersen

## SAMMENDRAG

NRS 2 Anleggskontrakter sier at en anleggskontrakt er en kontrakt om tilvirkning av en eller flere eiendeler som samlet utgjør en helhet. Det som er spesielt er at måling av inntekter og kostnader typisk strekker seg over flere regnskapsmessige perioder. Det regnskapsmessige hovedproblemet er å fordele inntekter og kostnader over de ulike regnskapsperiodene til anleggskontrakter. Når det gjelder periodisering er det hovedsakelig to hovedmetoder som kan benyttes, fullført kontraktsmetode og løpende avregningsmetode. Hvilken metode som benyttes vil gi forskjellig inntekt og dermed verdimåling. Regnskapsmessig behandling etter løpende avregningsmetode betyr at inntektsføringen, kostnadsføringen og dermed resultatføringen blir fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet.

Formålet med denne studien har vært å kartlegge i hvilken grad bygningsentreprenører følger god regnskapsskikk ved regnskapsmessig behandling av løpende avregningsmetode. På dette grunnlag ble problemstillingen som følger:

*I hvilken grad følger bygningsentreprenører god regnskapsskikk etter NRS 2 ved bruk av løpende avregningsmetode?*

For å besvare studiens problemstilling har jeg sett nærmere på hvordan selskapene tar hensyn til usikkerhet ved periodisering av fortjeneste, hvordan de måler utført produksjon i en periode, og hvordan de informerer i notene vedrørende anleggskontrakter. Når det gjelder selskapenes informasjon i noter tok denne studien utgangspunkt i artikkelen *Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge* skrevet av Svein Wiig, hvor det ble konkludert med følgende:

*“Gjennomgangen avdekket imidlertid en rekke mangler med hensyn til at informasjon iht. kravene i NRS 2 var mangelfull eller ikke ble gitt” (Wiig, 2002, s.41)*

Artikkelen omhandler hvordan de 20 største bygningsentreprenørene i Norge responderte på krav til informasjon i noter i forhold til begrepet god regnskapsskikk, basert på en gjennomgang av årsregnskapene for 2000. Dette fant jeg som interessant, noe som medførte at jeg ikke kunne la det gå forbi uten nærmere undersøkelser. Studien ser på om det har blitt noe bedre siden den tid.

Studien er lagt opp som en komparativ casestudie. For å besvare problemstillingen ble det benyttet sekundærdata i form av årsregnskaper for 2010, og primærdata i form av delvis strukturerte intervju. Oppgaven undersøkte syv analyseenheter (case), hvor deretter resultatene ble sammenlignet med hverandre.

Studien konkluderer med at de undersøkte bygningsentreprenørene *til en viss grad* anvender god regnskapsskikk ved bruk av løpende avregningsmetode etter NRS 2.

Dette vil kunne medføre at selskapet rapporterer for høy eller lav fortjeneste i ett eller flere av de år som prosjektet går over. Konsekvensen av dette kan være uriktig bilde av selskapets resultat og finansielle stilling. For brukerne av regnskapet vil konsekvensen være at de tar beslutninger på et feil grunnlag. I tillegg vil muligheten til å sammenligne regnskaper mellom ulike selskaper reduseres. Dette kommer av ulik praktisering av løpende avregningsmetode. Når det gjelder tilleggsinformasjon i noter vedrørende anleggskontrakter, vil konsekvensen være at regnskapets informasjonsverdi blir redusert.

**Nøkkelord:** NRS 2 Anleggskontrakter, løpende avregningsmetode, periodisering av fortjeneste, fullført kontraktsmetode, bygningsentreprenører

## Innhold

|   |            |
|---|------------|
| <b>FORORD</b> .....   | <b>II</b>  |
| <b>SAMMENDRAG</b> .....   | <b>III</b> |
| <b>FORKORTELSER OG BEGREPER</b> .....   | <b>VI</b>  |
| <b>FIGUROVERSIKT</b> .....  | <b>VI</b>  |
| <b>TABELLOVERSIKT</b> .....   | <b>VII</b> |
| <b>1 INNLEDNING</b> .....   | <b>1</b>   |
| 1.1 AKTUALISERING.....  | 1          |
| 1.2 PROBLEMSTILLING .....   | 3          |
| 1.3 FORMÅL .....  | 3          |
| 1.4 AVGRENSNING .....   | 4          |
| 1.5 STRUKTUR.....   | 4          |
| <b>2 TEORI</b> .....  | <b>6</b>   |
| 2.1 REGNSKAP SOM INFORMASJONSSYSTEM OG BESLUTNINGSGRUNNLAG .....                  | 6          |
| 2.2 GRUNNLEGGENDE RAPPORTERINGSKRAV.....  | 7          |
| 2.3 GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPER OG PERIODISERING AV ANLEGGSKONTRAKTER ..... | 12         |
| 2.4 FULLFØRINGSGRAD .....   | 19         |
| 2.5 TYPER USIKKERHET I ANLEGGSKONTRAKTER.....                                     | 27         |
| 2.6 ANLEGGSKONTRAKTER OG INFORMASJON.....   | 31         |
| <b>3 METODE</b> .....   | <b>36</b>  |
| 3.1 DEN ØKONOMISKE FORSKNINGSPROSESSEN .....                                      | 36         |
| 3.2 FORSKNINGSDSIGN .....   | 37         |
| 3.3 LITTERATURSØK .....   | 38         |
| 3.4 METODE .....  | 38         |
| 3.5 UTVALG .....  | 39         |
| 3.6 DATAINNSAMLING .....  | 40         |
| 3.7 VURDERING AV METODE .....   | 43         |
| 3.8 STUDIENS BEGRENSNINGER.....   | 45         |
| <b>4 EMPIRI &amp; ANALYSE</b> .....   | <b>46</b>  |
| 4.1 EMPIRI FORSKNINGSSPØRSMÅL 1 .....   | 46         |
| 4.2 EMPIRI FORSKNINGSSPØRSMÅL 2 .....   | 50         |
| 4.3 EMPIRI FORSKNINGSSPØRSMÅL 3 .....   | 53         |
| <b>5 OPPSUMMERING OG KONKLUSJON</b> .....   | <b>62</b>  |
| 5.1 OPPSUMMERING OG KONKLUSJON – FORSKNINGSSPØRSMÅL 1 .....                       | 62         |
| 5.2 OPPSUMMERING OG KONKLUSJON – FORSKNINGSSPØRSMÅL 2 .....                       | 64         |
| 5.3 OPPSUMMERING OG KONKLUSJON – FORSKNINGSSPØRSMÅL 3 .....                       | 65         |
| 5.4 KONKLUSJON PÅ STUDIENS PROBLEMSTILLING .....                                  | 67         |
| 5.5 AVSLUTNING .....  | 68         |
| <b>REFERANSELISTE</b> .....   | <b>70</b>  |
| <b>VEDLEGG 1</b> .....  | <b>73</b>  |

## **Forkortelser og begreper**

**NOU:** Norges offentlige utredninger

**NRS:** Norske regnskapsstandarder

**Rskl:** Regnskapsloven – Lov av 17.juli 1998 Nr. 56 årsregnskap m.v.

**Ot.prp:** Odelstingsproposisjon

**GRS:** God regnskapsskikk

## **Figuroversikt**

|   |    |
|---|----|
| Figur 1: Grafisk illustrasjon av studiens formål.....                                   | 4  |
| Figur 2: Grafisk illustrasjon av opptjeningsprinsippet i løpende avregnings metode..... | 15 |
| Figur 3: Den økonomiske forskningsprosessen .....                                       | 37 |

## Tabelloversikt

|  |    |
|--|----|
| Tabell 1: Beregning av fullføringsgrad basert på kostnader .....   | 23 |
| Tabell 2: Beregning av fullføringsgrad basert på timer .....   | 24 |
| Tabell 3: Beregning av fullføringsgrad baser på fysisk måling av fremdrift .....   | 26 |
| Tabell 4: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av usikkerhet mht tilvirkningstid .....                             | 47 |
| Tabell 5: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av usikkerhet mht ansvarsfordeling .....                            | 48 |
| Tabell 6: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av usikkerhet mht erfaring .....                                    | 49 |
| Tabell 7: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes beregning av fullføringsgrad .....  | 50 |
| Tabell 8: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes vurdering av estimater .....  | 51 |
| Tabell 9: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av forventet tap.....   | 51 |
| Tabell 10: Opplysning fra årsregnskapene angående beskrivelse av regnskapsprinsipp.....  | 53 |
| Tabell 11: Opplysning fra årsregnskapene angående hovedprinsipp for beregning av fullføringsgrad.....  | 54 |
| Tabell 12: Opplysning fra årsregnskapene angående omfanget av igangværende anleggskontrakter .....   | 55 |
| Tabell 13: Opplysning fra årsregnskapene angående gjenværende produksjon på tapskontrakter .....   | 56 |
| Tabell 14: Opplysning fra årsregnskapene angående andel av utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake i henhold til kontrakt ..... | 57 |
| Tabell 15: Opplysning fra årsregnskapene angående opptjente ikke fakturerte inkludert i kundefordringer.....   | 58 |
| Tabell 16: Opplysning fra årsregnskapene angående forskuddsfakturert produksjon .....  | 59 |
| Tabell 17: Selskapenes svar på spørsmål 11 punkt a i intervjuguiden.....   | 60 |
| Tabell 18: Selskapenes svar på spørsmål 11 punkt b i intervjuguiden.....   | 61 |
| Tabell 19: Selskapenes svar på spørsmål 11 punkt c i intervjuguiden.....   | 61 |

# 1 Innledning

Hensikten med dette kapitlet er å presentere studiens problemstilling. Først begrunnes studiens bakgrunn og formål, før det redegjøres nærmere for dens avgrensning og struktur.

## 1.1 Aktualisering

En anleggskontrakt er ifølge NRS 2 Anleggskontrakter en kontrakt om tilvirkning av en eiendel eller flere eiendeler som samlet utgjør en helhet. Det spesielle er at måling av inntekter og kostnader typisk strekker seg over flere regnskapsmessige perioder. Det regnskapsmessige hovedproblemet er derfor å fordele inntekter og kostnader over de periodene som anleggskontrakten går over. For periodisering er det hovedsakelig to hovedmetoder som kan benyttes. Disse vil gi forskjellig inntekt og dermed forskjellig verdimåling. Den ene er fullført kontraktsmetode og den andre er løpende avregningsmetode.

Regnskapsmessig behandling etter løpende avregningsmetode betyr at inntektsføringen, kostnadsføringen og dermed resultatføringen blir fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet. Metoden er et motstykke til fullført kontraktsmetode hvor resultatføringen skjer på det tidspunkt hvor bygget er overlevert. Etter regnskapsloven § 5-12 er det kun små foretak som har anledning til å bruke fullført kontraktsmetode.

Temaet i denne oppgaven er løpende avregningsmetode. Når det gjelder periodisering av fortjeneste etter NRS 2 må selskapene ta hensyn til usikkerhet. Usikkerheten kan blant annet knytte seg til entreprisform og ansvarsfordeling i kontrakt, tid til ferdigstillelse og entreprenørens erfaring til å gjennomføre prosjektet. Denne studien ser først på om og hvordan utvalgte selskaper tar hensyn til disse typer av usikkerhet ved periodisering av fortjeneste.

Opptjent inntekt for en anleggskontrakt er i utgangspunktet en funksjon av den faktiske produksjonen, med andre ord hvor stor del av kontrakten som er utført. Som et estimat på den utførte delen av kontrakten benyttes fullføringsgraden. Å estimere fullføringsgraden kan i praksis være utfordrende og må nødvendigvis bygge på et skjønn. NRS 2 sier at fullføringsgraden vanligvis beregnes med utgangspunkt i påløpte kostnader på balansedagen av totale kostnader. Ved bruk av denne metoden er det altså forbruket av kostnader som bestemmer opptjent inntekt. Dersom det i et prosjekt forbrukes mer ressurser enn budsjettert



må man naturlig utarbeide et nytt estimat på fullføringsgraden. Dette betyr at selskapene fortløpende må vurdere estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat, og i tillegg eventuelt resultatføre tap direkte på anleggskontrakter som forventes å gi tap. Skulle det vise seg at kostnader gir et dårlig bilde på fremdrift skal andre mål benyttes, som for eksempel fysisk måling, timer eller lignende. Fullføringsgrad som et estimat for mål på faktisk produksjon krever et profesjonelt skjønn. Studien har som formål å kartlegge hvordan skjønnnet utøves.

Resultat og balanserapporten gir kvantitativ informasjon, som i seg selv er sentralt. Men hvis regnskapsbrukeren skal forstå denne informasjonen trengs også tilleggsinformasjon. Noteopplysningenes formål er derfor å gi ytterligere forklaringer som ikke kommer fram i regnskapstallene. Vedrørende praktiseringen av informasjon i noter knyttet til anleggskontrakter konkluderte Svein Wiig med følgende:

*“Gjennomgangen avdekket imidlertid en rekke mangler med hensyn til at informasjon iht. kravene i NRS 2 var mangelfull eller ikke ble gitt” (Wiig, 2002, s.41)*

Artikkelen omhandler hvordan de 20 største bygningsentreprenørene i Norge responderte på krav til informasjon i noter i forhold til begrepet god regnskapsskikk, basert på en gjennomgang av årsregnskapene for 2000. Funnene viser avvik mellom regnskapspraksis og god regnskapsskikk på området. Enten så var informasjonen som ble gitt i noter av selskapene mangelfulle, eller så ble det ikke gitt noen informasjon. Denne studien ser avslutningsvis på hvordan bygningsentreprenører gir informasjon i noter og om det har blitt noe bedre.

Årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av selskapets realøkonomiske situasjon, og brukerne av regnskapet skal være sikker på at den informasjonen som fremkommer er korrekt. Med overnevnte som ser studien nærmere på om bygningsentreprenørenes praksis samsvarer med god regnskapsskikk på området, både med tanke på måling og informasjon i noter.

## 1.2 Problemstilling

Studien søker å svare på følgende problemstilling:

*I hvilken grad følger bygningstreprenører god regnskapsskikk etter NRS 2 ved bruk av løpende avregningsmetode?*

I arbeidet med å svare på problemstillingen har jeg definert tre forskningsspørsmål:

1. Tar bygningstreprenører hensyn til usikkerhet ved periodisering av fortjeneste?
2. Hvordan måler bygningstreprenører verdien av utført produksjon i en periode?
3. Hvordan gir bygningstreprenører informasjon i noter vedrørende anleggskontrakter?

## 1.3 Formål

Hovedformålet til studien er å avklare i hvilken grad regnskapsprodusentene utøver sitt skjønn i samsvar med god regnskapsskikk ved bruk av løpende avregningsmetode. Dette illustreres i figur 1.

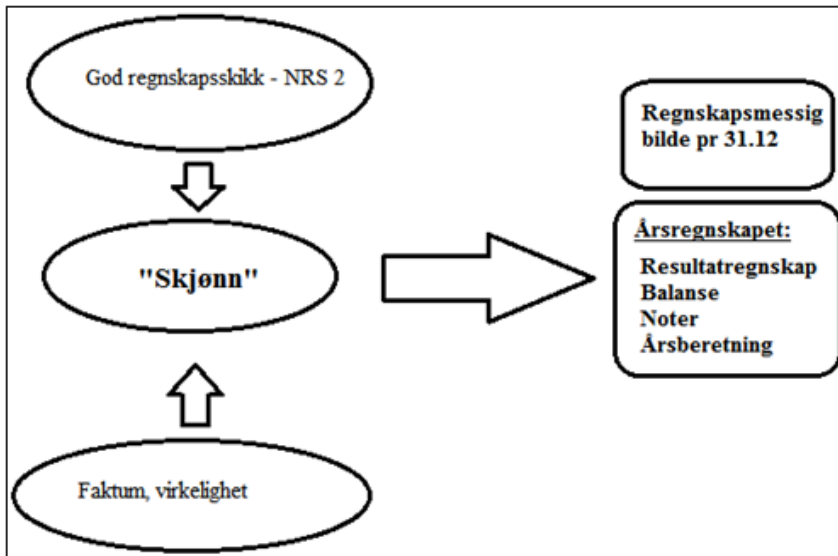
God regnskapsskikk er en rettslig standard i henhold til regnskapsloven § 4-6. God regnskapsskikk ved behandling av anleggskontrakter er operasjonalisert etter NRS 2. Disse rettskildene skaper referanserammen som regnskapsprodusenten skal vurdere, for å måle og informere om virkeligheten.

Dette skjønnnet kan også bli påvirket av andre forhold, som for eksempel at:

regnskapsprodusenten har en egen agenda bak regnskapsføringen, regnskapsprodusenten har manglende kunnskap om hva som egentlig er god regnskapsskikk på området, eller at regnskapsreglene på området oppleves som uklare.

For at jeg skal få en full innsikt i problemstillingen har jeg valgt å bruke tre forskningsspørsmål som hver for seg belyser en mindre del av løpende avregningsmetode, som samlet sett skal beskrive hvordan dagens regnskapspraksis stemmer overens med god

regnskapsskikk på området. De to første forskningsspørsmålene knytter seg opp mot *måling* mens det siste forskningsspørsmålet knytter seg opp mot *informasjon*.



Figur 1: Grafisk illustrasjon av studiens formål

## 1.4 Avgrensning

Denne studien avgrenser seg faglig til kun å se på den regnskapsmessige behandlingen ved bruk av løpende avregningsmetode etter NRS 2 Anleggskontrakter i bygg- og anleggsbransjen. Studien avgrenser seg til å se på om selskapene tar hensyn til usikkerhet ved periodisering av fortjeneste, og hvordan de måler verdien av utført produksjon i en periode. Det sees bort ifra rentevirkninger på anleggskontrakter og informasjonskrav vedrørende disse. I tillegg avgrenser oppgaven seg til å benytte et strategisk utvalg med nord Norge som målpopulasjon. Avslutningsvis avgrenser oppgaven seg til å se på hvordan selskapene gir tilleggsopplysninger i noter vedrørende anleggskontrakter.

## 1.5 Struktur

Denne studien består av fem kapitler hvor introduksjonskapittelet er inkludert. Kapittel to presenterer gjeldende regnskapslovgivning, god regnskapsskikk og aktuell teori på området. I kapittel tre vil metodevalg for analysen bli tatt for seg, mens kapittel fire vil presentere studiens resultater. I kapittel fem vil det bli gitt en oppsummering og konklusjon på studiens

tre forskningsspørsmål samt problemstilling, før det hele avrundes med noen avsluttende kommentarer.

## 2 Teori

Dette kapitlet vil ta for seg studiens teoretiske forankring. Her vil teori som er nødvendig og relevant for den etterfølgende drøftingen av studiens problemformuleringer bli presentert. Først gis det en redegjørelse av de rettskildene som regulerer den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter. Deretter vil oppgaven se nærmere på hvordan god regnskapsskikk regulerer måling av utført produksjon, og periodisering av fortjeneste med hensyn til usikkerhet. Til slutt vil det redegjøres for hvordan det skal informeres i noter vedrørende anleggskontrakter etter norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk.

### 2.1 Regnskap som informasjonssystem og beslutningsgrunnlag

Ifølge Kristoffersen er et regnskap: *"et system for innsamling, måling og rapportering av økonomisk informasjon fra en økonomisk enhet til brukerne"* (Kristoffersen, 2005, s.21). Med dette menes det at et regnskap er økonomisk aktivitet uttrykt i tall.

I Norge må de fleste bedrifter utarbeide et årsregnskap og utarbeidelsen må skje i tråd med regnskapsloven. Årsregnskapet skal bestå av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noter. Dette følger av regnskapsloven § 3-2 (1). De viktigste dokumentene i et årsregnskap er resultat og balanse. Resultatregnskapet skal vise resultat av økonomisk aktivitet i en periode, mens balansen skal vise den finansielle stillingen på et gitt tidspunkt. Det kommer frem av lovforarbeidene at regnskapets formål er å: *"gi brukerne av regnskapet informasjon som kan være til nytte når de skal foreta økonomiske beslutninger"* (NOU 1995:30, s.27).

Brukerne av et årsregnskap vil eksempelvis være: Eiere, kreditorer, leverandører, ledelsen, det offentlige, storsamfunnet, kunder og ansatte. På hver sin måte vil de ulike brukerne dra nytte av årsregnskapet. Eksempelvis vil eierne bruke regnskapet som beslutningsgrunnlag for å ta ut utbytte, mens kreditorene vil kunne bruke regnskapet som et beslutningsgrunnlag for å gi ut lån til selskapet. De ansatte vil også kunne benytte seg av regnskapet for å kunne danne seg et bilde av hvordan de fremtidige karrieremulighetene i selskapet er.

## 2.2 Grunnleggende rapporteringskrav

### Rettvisende bilde

For at brukerne av regnskapet skal få informasjon som er nyttig i sine beslutninger skal regnskapet utarbeides basert på noen grunnleggende rapporteringskrav. Rapporteringskravene som er av betydning for regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter vil bli drøftet i det følgende.

I regnskapslovens § 3-2a kommer det frem at: *”Årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. I odelstingsproposisjon Nr. 89 (2003-2004) er begrepet beskrevet på følgende måte: ”Et rettvisende bilde kan beskrives som et brukerorientert begrep. Det er overordnet det regelsett som følger av regnskapsloven og god regnskapsskikk. Innholdsmessig går det ut på, at det sluttprodukt, som de generelle regler fører frem til, skal gi et realistisk helhetsinntrykk av den konkrete virksomhets økonomi på en måte, der er relevant for denne virksomhets regnskapsbrukere. Kravet om et rettvisende bilde krever derfor, at virksomheten undersøker, om årsregnskapets forventede brukergrupper får oppfylt deres informasjonsbehov med hensyn til virksomhedens økonomiske forhold”* (Begrepet er oversatt til norsk basert på det danske regnskapsrådets rapport om revisjon av årsregnskapsloven, mars 1998 s.40, og som er gjengitt på originalspråket i Ot.prp. Nr. 89 (2003-2004), kap. 5.5).

Kravet om et rettvisende bilde er et overordnet kvalitetskrav og innebærer som nevnt over at regnskapet skal gi et realistisk helhetsinntrykk av et selskaps økonomi. I tillegg innebærer begrepet at et selskap undersøker om brukerne av regnskapet får oppfylt sine informasjonsbehov om den konkrete virksomhets økonomi. Det vil i denne sammenheng innebære at selskapet gjør en profesjonell vurdering av hvorvidt kostnader som medgår til å fremskaffe regnskapsdata overgår nytten ved å bruke disse. For at brukerne av regnskapet skal få oppfylt deres informasjonsbehov vedrørende den konkrete virksomhets økonomi vil det være hensiktsmessig å gi tilleggsinformasjon i noter knyttet opp mot et selskaps finansielle stilling og resultat. Hvilke tilleggsopplysninger som er av betydning for løpende avregningsmetode vil bli drøftet senere i teksten.

## Kvalitetskrav til regnskapet

Informasjonen som fremkommer av årsregnskapet skal være relevant og pålitelig. Ifølge Kristoffersen kommer det frem at: *”Informasjonen er relevant når den påvirker brukernes økonomiske beslutninger i vurderingen av tidligere, nåværende eller framtidige hendelser”* (Kristoffersen, 2008, s.148). At informasjonen er relevant betyr dermed at informasjonen som fremkommer er nyttig for brukeren av regnskapet.

For at informasjonen som fremkommer av regnskapet skal være pålitelig, menes det at: *”Brukerne av regnskapet må kunne stole på opplysningene i regnskapet”* (Kristoffersen, 2008, s.149). Det handler dermed om tillit og det vil i så måte si at den informasjonen som fremkommer av regnskapet skal være utarbeidet på bakgrunn av regnskapsloven og gjeldende regnskapsstandarder.

Pålitelighet innebærer også at opplysningen som fremkommer av regnskapet skal være objektiv, noe som vil være tilfelle hvis to eller flere personer kan komme frem til samme svar i sine vurderinger.

I tilknytning til regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter vil relevans og pålitelighet trekke i to ulike retninger. Grunnen for dette er at det eksisterer to måter for regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter, løpende avregningsmetode og fullført kontraktsmetode. Bruk av fullført kontraktsmetode vil være pålitelig men lite relevant, noe som kommer av at i eksempelvis et byggeprosjekt som strekker seg over tre år vil inntektene, kostnadene og dermed fortjenesten bli tatt inn i regnskapet på det tidspunkt hvor overlevering av bygget finner sted. Bruk av metoden sier derimot ingenting om den faktiske økonomiske aktiviteten i de tidligere år, noe som vil være lite relevant for brukerne av regnskapet.

Ved bruk av løpende avregningsmetode vil relevansen øke siden resultatføringen skjer gradvis basert på fremdriften i prosjektet. Derimot vil påliteligheten bli svekket siden det foreligger usikkerhet omkring både måling av fremdrift og det endelige resultat, noe som fører til at resultatføringen skjer på grunnlag av en skjønnsmessig vurdering og et bruk av beste estimat.

Årsregnskapet skal også utarbeides etter et kvalitetskrav om sammenlignbarhet. Hva som menes med begrepet er at det skal være mulig for brukeren å sammenligne regnskap for

samme selskap over ulike perioder og i tillegg sammenligne regnskap mellom ulike foretak (Kristoffersen, 2008). Videre hevder Huneide med flere: *”For å oppnå full sammenlignbarhet burde alle selskaper praktisere like regnskapsprinsipper”* (Huneide med flere, 2011, s.85). Ved bruk av løpende avregnings metode vil et selskap måtte estimere fortjeneste i hver enkelt periode ved bruk av beste estimat. Hvordan et selskap velger å løse dette er opp til hver enkelt å vurdere, og av den grunn kan fortjenesten være ulik. Dette vil redusere sammenlignbarheten.

Oppgaven vil nedenfor gi en forklaring på hva som menes med anleggskontrakt, og hvilke to måter slike kontrakter kan behandles regnskapsmessig.

## **Anleggskontrakter**

I dette avsnittet vil det gis en kort forklaring på hva som menes med en anleggskontrakt samt hvilke to måter som kan benyttes i tilknytning til den regnskapsmessige behandlingen av en slik kontrakt. NRS 2 Anleggskontrakter definerer anleggskontrakter på følgende måte:

*“Anleggskontrakter gjelder regnskapsføring av tilvirkning etter kontrakt av en enkelt eiendel eller flere eiendeler som samlet utgjør en helhet. Standarden har betydning når slik tilvirkning strekker seg over flere regnskapsperioder”*

Kontrakten vil eksempelvis kunne bestå av fysiske eiendeler som bygg og anlegg (byggeprosjekt), skip, veier og andre store omfattende leveranser. I en slik kontrakt vil også tjenester som er *direkte* knyttet opp mot slike leveranser, som for eksempel prosjektledelse, teknisk assistanse og arkitektoppdrag være inkludert. Det vil si at tjenester som eksempelvis ingeniør og arkitekttjenester som ikke er knyttet *direkte* opp mot slike leveranser ikke regnes som anleggskontrakter, og skal følgelig inntektsføres etter at tjenestene er *levert*. En viktig forutsetning for at for at tilvirkningen av en eiendel eller flere enheter som samlet sett utgjør en enhet skal kunne falle inn under begrepet anleggskontrakt, er at det skal være avtalt en kontrakt med en oppdragsgiver. Noe som vil si at det skal være minst to parter involvert. I oppføringen av et forretningsbygg vil byggherren være oppdragsgiveren, mens entreprenøren vil være oppdragstakeren. Skulle det være slik at denne forutsetningen ikke er tilstede, vil prosjektet være å anse som å være i egen regi, og skal følgelig behandles regnskapsmessig som et varelager. Denne oppgaven omhandler kun regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter.



Betingelsen for vederlaget kan avtales på en av to måter, fast pris eller kost pluss. I en fast pris kontrakt vil det eksempelvis ved oppførelsen av et nytt forretningsbygg gis en fast pris som byggherren må forholde seg til, mens i en kost pluss kontrakt vil oppdragsgiveren kompensere alle utgifter for oppføringen av bygget i tillegg til en bestemt godtgjørelse. Det som er særegent og spesielt med anleggskontrakter er at de kan strekke seg over flere regnskapsmessige perioder. Noe som gjør at det oppstår en regnskapsmessig problemstilling i forhold til periodisering, dvs. hvordan man skal fordele kostnadene og inntektene over den perioden som et byggeprosjekt strekker seg over frem til bygget er overlevert fra bygningsentreprenør til byggherre.

I tilknytning til denne problemstillingen åpner lovverket for to metoder for regnskapsmessig behandling, løpende avregningsmetode og fullført kontraktsmetode. Hvilken metode man benytter seg av vil gi store forskjeller i årsregnskapet, noe som oppgaven vil komme tilbake til under henholdsvis transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet.

## **Regnskapsloven**

Regnskapsloven ble vedtatt av Stortinget den 17.07.1998 og trådte i kraft den 01.01.1999. Denne loven representerer den aller viktigste rettskilden ved utarbeidelsen av både resultat, balanse, kontantstrømpoppstilling og noter (årsregnskapet). I noen tilfeller kan det være vanskelig å fastsette rekkevidden og innholdet i en lov. I slike tilfeller vil det være naturlig å gå til omfattende lovforarbeider hvor blant annet NOU 1995:30 har en slik funksjon. I 2003 ble regnskapsloven evaluert hvor blant annet odelstingsproposisjon Nr. 89 (2003-2004) tjente som en del av denne evalueringen.

## **God regnskapsskikk**

Årsregnskapet skal utarbeides i tråd med god regnskapsskikk, noe som er uttrykkelig fastsatt i norsk regnskapslov § 4-6 (1): *“Utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk”*. Som en følge av at næringslivet er i kontinuerlig utvikling oppstår det stadig nye regnskapsmessige problemstillinger og transaksjonstyper. Sett i sammenheng med at det og endre loven er en tidkrevende prosess har begrepet god regnskapsskikk blitt utviklet. Av lovforarbeidene kommer det frem at:

*“God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres. Rammelovgivning i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming” (NOU 1995:30, s.31).*

Det kan være vanskelig å vite hva som egentlig er god regnskapsskikk i hvert enkelt tilfelle, noe som gjør at begrepet både får et bredt og dypt innhold. I følge Huneide med flere (2011, s.35) er god regnskapsskikk å avlegge og kommentere regnskapsdata for økonomisk virksomhet:

- *I samsvar med regnskapslovgivningen og autorative anbefalinger og normer*
- *I samsvar med etablert regnskapsteori forankret i anerkjent forskning*
- *I samsvar med anerkjent god regnskapspraksis*
- *I samsvar med grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper*

Slik sett har den profesjonelle bedømmingen sine begrensninger, sett i lys av at den må være underlagt både regnskapsloven og de grunnleggende regnskapsprinsipper. I norsk regnskapslovgivning spiller standardene fra Norsk Regnskapsstiftelse en vesentlig rolle i hva som er å anse som forenlig med god regnskapsskikk, noe som kommer frem av lovforarbeidene: *“Regnskapsstandarder og andre uttalelser om god regnskapsskikk vil være retningsgivende for utviklingen av god regnskapsskikk”*(NOU 1995:30, s.32).

## **Norske regnskapsstandarder**

Norske regnskapsstandarder blir gitt ut av Norsk Regnskapsstiftelse. Etter at en foreløpig regnskapsstandard er blitt praktisert i en del tid hvor brukerne har hatt mulighet til å gjøre seg erfaringer med den og gitt tilbakemeldinger om den, blir den etter hvert endelig fastsatt. Skillet mellom en foreløpig og en endelig standard ligger i at en foreløpig standard *anbefales* fulgt, mens en endelig standard *skal* følges. Det vil med andre ord si at det er en rettslig standard. I denne oppgaven er det Norsk Regnskapsstandard 2 Anleggskontrakter som vil være av betydning.

## **2.3 Grunnleggende regnskapsprinsipper og periodisering av anleggskontrakter**

Årsregnskapet skal utarbeides i tråd med ti grunnleggende regnskapsprinsipper som er med på å danne begrepet god regnskapsskikk. Av lovforarbeidene går det frem at:

*”Disse grunnleggende prinsippene kan betraktes som et implisitt konseptuelt rammeverk, som god regnskapsskikk må bygge på. God regnskapsskikk betyr derfor samsvar med rammelovgivning og grunnleggende regnskapsprinsipper, samt allmenn aksept i praksis”.*  
(NOU 1995:30, s.27).

Som nevnt ovenfor skal årsregnskapet utarbeides i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsipper. I de tilfeller hvor lovgivning eller standarder ikke angir løsning på en konkret regnskapsmessig problemstilling, kan vi utlede løsningen med å ta i bruk prinsippene. De grunnleggende regnskapsprinsippene er regulert i regnskapslovens kapittel fire. Prinsippene er viktige med tanke på at de legger føring for både måling av inntekter og kostnader i resultatregnskapet, samt eiendeler og gjeld i balansen (Langli, 2010).

Størrelsen på årsregnskapets resultat- og balanseposter vil dermed bli påvirket av hvilke regler og prinsipper som blir lagt til grunn for regnskapsføringen. For at man skal kunne forstå hvordan periodiseringen av anleggskontrakter foregår er det viktig at man har kunnskap om disse grunnleggende regnskapsprinsippene, og hvordan de tas i bruk i utarbeidelsen av årsregnskapet. I denne oppgaven vil ikke alle prinsippene være av like stor betydning. Derfor vil prinsippene som er aktuelle for regnskapsføringen av anleggskontrakter bli omtalt nedenfor.

### **Transaksjonsprinsippet**

Transaksjonsprinsippet er hjemlet i regnskapsloven § 4-1 Nr. 1 hvor man finner følgende ordlyd: *”Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet”.* I følge Johansen og Kvaal går det frem at: *”Transaksjonsprinsippet er i første rekke en bestemmelse om regnskapsføring og verdimåling av de verdier som er gjenstand for transaksjon”* (Johansen & Kvaal, 2003, s.18). Transaksjonsprinsippet innebærer

at det skal ha funnet sted en reell overføring av risiko og kontroll, som for eksempel med et ordinært varesalg mellom to parter. Med risiko mener man eiendelens gevinst og tapspotensial. Med kontroll menes det eiendelens råderett. Av ordlyden i lovteksten står det at transaksjonen skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Langli hevder at: *Virkelig verdi er det beløpet som en eiendel kan omsettes for, eller en forpliktelse kan innfris til, i en transaksjon på armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter*” (Langli, 2010, s.93).

De transaksjoner som gjennomføres gjenspeiler seg dermed både i resultatregnskapet og i balansen. Transaksjonstidspunktet (salgstidspunktet) er dermed det tidspunkt hvor både risiko og kontroll er overført fra selger til kjøper. Eksempelvis vil det si at en kjøper har betalt for et fjernsynsapparat med kontanter. Tidspunktet for regnskapsføringen er da når selger har fått oppgjøret og når kjøper har fått fjernsynsapparatet. I et slikt tilfelle er situasjonen svært enkel når det kommer til den regnskapsmessige behandlingen. Det oppstår ikke noen form for tvil når det kommer til det å bedømme den økonomiske aktiviteten til den butikken som solgt fjernsynet, med den forutsetning av at det er den eneste transaksjonen de har hatt i løpet av regnskapsperioden.

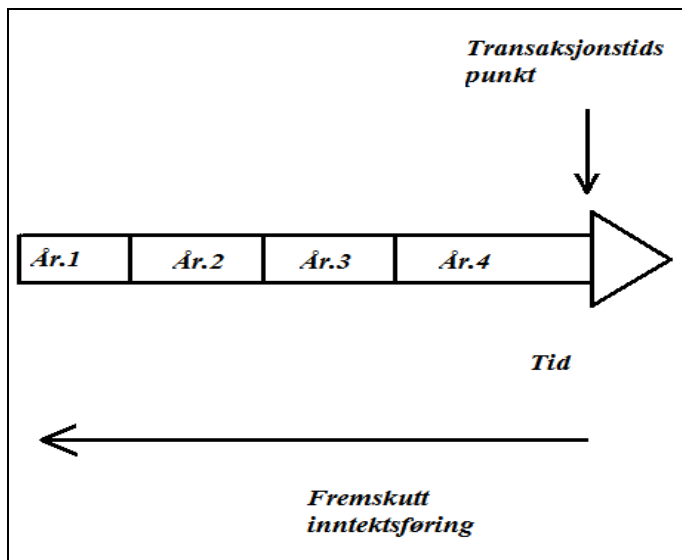
Ved bruk av løpende avregningsmetode er situasjonen annerledes. Her vil for eksempel en bygg- og anleggsentreprenør inngå en avtale med en byggherre om levering av et forretningsbygg om fire år. I dette tilfelle er bygningsentreprenøren selgeren og byggherren er kjøperen. En kan forutsette at kjøperen ikke betaler noe som helst før det tidspunktet hvor overlevering av bygget finner sted. Til tross for dette tillater løpende avregningsmetode, som er regulert i NRS 2 Anleggskontrakter, at et selskap inntektsfører deler av kontrakten underveis basert på fremdriften i prosjektet over de år anleggskontrakten strekker seg over. Hvis en tar utgangspunkt i transaksjonsprinsippet, som sier at overføring av risiko og kontroll skal ha funnet sted, bryter løpende avregningsmetode med transaksjonsprinsippet. At det skal ha funnet sted en overføring av risiko og kontroll kommer frem av lovforarbeidene: *”Det er gjennomførte transaksjoner som er grunnlaget for regnskapsføring og måling. Fastsettelse av transaksjonstidspunktet eller om det i det hele tatt har vært en transaksjon skal avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko”*(NOU 1995:30, s.90).

## Fullført kontraktsmetode

Transaksjonsprinsippet kommer til anvendelse gjennom bruk av fullført kontrakts metode. Ved bruk av metoden inntektsfører et selskap hele inntekten på leveringstidspunktet (transaksjonstidspunktet). Det vil si at ved et byggeprosjekt som går over fire år, vil selskapet som står for oppføringen av et forretningsbygg stå med null i inntekt i de årene før bygget er blitt overlevert. Frem til dette tidspunkt er den økonomiske merverdien tilknyttet til prosjektet aktivert i balansen under kategorien *varer i arbeid*. Denne metoden er selvfølgelig pålitelig, som nevnt tidligere, med tanke på at inntekten blir tatt inn i årsregnskapet på transaksjonstidspunktet hvor både risiko og kontroll er blitt overført fra bygningsentreprenør til byggherre. Derimot er den lite relevant med tanke på at den ikke beskriver den faktiske økonomiske aktiviteten til selskapet i form av inntekter og kostnader, og for et selskap med flere prosjekter vil bruk av metoden gi store svingninger i årsregnskapet over tid. I henhold til regnskapslovens § 5-12 er det kun *små foretak* som kan bruke denne metoden. De har derimot en mulighet til å velge løpende avregningsmetode hvis dette ikke skulle by på store merkostnader for selskapet.

## Opptjeningsprinsippet

Opptjeningsprinsippet er regulert i regnskapsloven § 4-1 Nr. 2 hvor en finner følgende ordlyd: ” *Inntekt skal resultatføres når den er opptjent*”. I praksis betyr dette eksempelvis at solgte varer skal inntektsføres når de er levert, mens solgte tjenester skal inntektsføres når de er ytet. Ved bruk av løpende avregningsmetode i eksempelvis et byggeprosjekt som strekker seg over fire år kan den regnskapsmessige behandlingen være noe annerledes med tanke på at inntekten anses som å være opptjent, til tross for at det ikke har skjedd en delvis levering.



Figur 2: Grafisk illustrasjon av opptjeningsprinsippet i løpende avregnings metode

Bruk av metoden betyr dermed at resultatføringen vil være fremskutt med tanke på at den vil være på et tidligere tidspunkt enn transaksjonstidspunktet. Hva som menes med begrepet *opptjent* er at resultatføringen skal skje i takt med fremdriften i prosjektet. For å finne den opptjente inntekten må man beregne en fullføringsgrad, som er en funksjon av fremdriften. Oppgaven vil komme tilbake til ulik beregning av fullføringsgrad senere i teksten.

Tidligere var det tillatt å behandle anleggskontrakter ved bruk av enten fullført kontraktsmetode eller ved bruk av løpende avregningsmetode. Nå er det kun tillatt med løpende avregningsmetode, fordi man antar at metoden gir et bedre bilde av selskapets aktivitet.

## Løpende avregningsmetode

Opptjeningsprinsippet kommer til anvendelse gjennom bruk av løpende avregningsmetode. Ved bruk av metoden inntektsfører man deler av prosjektet underveis basert på fremdriften i prosjektet, og som er helt uavhengig av fakturering. Metoden er ment for å beskrive den faktiske økonomiske aktiviteten som er skjedd i perioden som prosjektet strekker seg over, til tross for at bygget ikke er overlevert til kunden (fremskutt resultatføring). Dette øker relevansen til årsregnskapet. Ved bruk av metoden er det involvert en del usikkerhet med tanke på hvor mye som skal inntektsføres og kostnadsføres i den enkelte periode. Dette svekker påliteligheten til årsregnskapet. Ifølge Johansen & Kvaal er løpende avregningsmetode en bedre metode enn fullført kontraktsmetode, som hevder at:

*”Inntektsføring i takt med fremdriften av prosjektet (løpende avregning) gir en bedre beskrivelse av foretakets aktivitet og inntjening i de enkelte regnskapsperiodene enn inntektsføring når prosjektet er fullført, og dermed et bedre grunnlag for vurdering av foretakets inntjeningssevne” (Johansen & Kvaal, 2003, s.98).*

Ved å anvende opptjeningsprinsippet vil man ved et byggeprosjekt som strekker seg over fire år inntektsføre deler av prosjektet underveis, basert på fremdriften i prosjektet. Ved å ta utgangspunkt i en fullføringsgrad på tjuefem prosent og en total kontraktssum på hundre millioner kroner betyr dette at en inntektsfører tjuefem millioner hvert år. Bruk av metoden gjør at selskapet står oppført med inntekt i de årene som prosjektet strekker seg over (de tre første årene) i stedet for null i inntekt. Som vil være tilfelle ved bruk av fullført kontraktsmetode.

Løpende avregningsmetode tar utgangspunkt i opptjeningsprinsippet, men andre prinsipper som også har en betydning for den regnskapsmessige behandlingen vil bli drøftet i det følgende.

### **Sammenstillingsprinsippet**

Sammenstillingsprinsippet er hjemlet i regnskapsloven § 4-1 Nr. 3 hvor en finner følgende ordlyd: *” Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt”*. For at resultatregnskapet skal gi et riktig bilde av et selskaps økonomiske aktivitet og inntjening er det nødvendig å ta med de utgiftene om er medgått for å generere inntekt. Kostnadene sammenstilles med inntekten, noe som også kan benevnes som *”matching”*. Det handler med andre ord om en periodisering av utgifter. Etter sammenstillingsprinsippet skal utgiftene ved bruk av løpende avregningsmetode periodiseres i lag med inntekten. Inntekten skal resultatføres når den er opptjent ved bruk av løpende avregningsmetode. Prinsippet kan forklares med et enkelt eksempel.

Bygningsentreprenøren Johansen & Sønn AS har fått i ansvar å bygge et forretningsbygg med forventet prosjekttid på fire år. Total kontraktssum er på 100 millioner kroner hvor kostnadene utgjør 80 millioner kroner. I løpet av år 1 er påløpte kostnader på 20 millioner kroner. Fullføringsgraden beregnes med bakgrunn i påløpte kostnader i forhold til totale

kostnader:  $(20/80)*100=25$  %. Fullføringsgraden benyttes for å gjenspeile den økonomiske aktiviteten og følgelig skal tjuvfem prosent av kontraktsbeløpet inntektsføres i år 1, som utgjør 25 millioner kroner. For at regnskapet skal gi et riktig bilde av resultatet av driften i perioden må man sammenstille medgåtte kostnader med generert inntekt. Resultatet vil da bli på 5 millioner (25-20) kroner i år 1.

## **Forsiktighetsprinsippet**

Forsiktighetsprinsippet er å finne i regnskapsloven § 4-1 Nr. 4 hvor man finner følgende ordlyd: *”Urealisert tap skal resultatføres”*. Av Langli kommer det frem at: *”Mulige tap, forventede kostnader eller urealiserte kostnader blir resultatført når vi blir klar over dem. Mulige, forventede eller urealiserte inntekter, derimot, blir ikke inntektsført før vi er relativt sikre på at de vil bli realisert”* (Langli, 2010, s.118).

I forhold til den regnskapsmessige behandlingen ved bruk av løpende avregningsmetode kommer forsiktighetsprinsippet til anvendelse ved at urealisert tap på et prosjekt skal resultatføres umiddelbart. Bruk av prinsippet medfører normalt til en asymmetri i regnskapet med tanke på at kostnadene blir overvurdert i forhold til inntektene.

## **Avsetning for forventet tap**

Etter NRS 2 punkt 33 skal det gjøres en avsetning for nettokostnaden ved gjenværende produksjon på kontrakter som forventes i gi tap. Regnskapsloven § 4-1 (1) punkt 4 slår fast at urealisert tap resultatføres direkte. Videre kommer det frem av NRS 13 punkt 1 at regnskapsføring av en usikker forpliktelse skal representere *beste skjønn*. Av Johansen og Kvaal (1999) kommer det frem at:

*”Forventningsverdien er lik den veide summen av de ulike utfallene, med sannsynligheten for hvert utfall som vekt. I mange tilfeller kan en slik algoritme være til liten hjelp, fordi selskapet ikke har noen begrunnet mening om sannsynlighetsfordelingen. Da må kravet om beste estimat være synonymt med et krav om å anvende beste skjønn”* (Johansen & Kvaal, 1999, s.157).

I bygg- og anleggsbransjen vil en kunne anvende beste estimat ved å ta i bruk beste skjønn. NRS 13 punkt 3.2 sier at med *sannsynlighetsovervekt* mener en at det er over 50 % sannsynlig



at et utfall inntreffer. Standarden sier at når skjønnet baserer seg på at det er mer enn 50 % sikkert for at en kontrakt blir å gi et tap, skal tapet kostnadsføres *direkte* i inneværende periode.

## **Beste estimat**

Prinsippet om beste estimat er regulert i regnskapsloven § 4-2 (1) hvor en finner følgende ordlyd: *"Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet skal avlegges"*. Fremtiden er i konstant forandring og det vil bestandig være usikkerhet og risiko knyttet opp mot de kontantstrømmer et selskap vil generere samt avgi. En konsekvens av dette er at man må ta i bruk beste estimat. Hva som menes er at en må foreta en skjønnsmessig vurdering av hva fremtiden vil bringe. Disse vurderingene kalles for estimater. Av Langli kommer det frem at: *" For å komme frem til et beste estimat må vi bruke all informasjon som er tilgjengelig, slik at estimatet gir uttrykk for det mest realistiske anslaget på hva fremtiden vil bringe (for eksempel hvor mange år gravemaskinen kan brukes, hvor stor avsetningen til dekning av garantiansvar bør være"* (Langli, 2010, s.115).

All informasjon inkluderer den informasjonen som er tilgjengelig når årsregnskapet skal avlegges og ikke ved regnskapsårets utløp. Ved bruk av løpende avregningsmetode i store komplekse byggeprosjekter vil det være usikkerhet tilstede. Usikkerheten kan ha en innvirkning på det endelige resultatet i kontrakten. En kan dermed ta hensyn til usikkerhet ved bruk av beste estimat, og være litt forsiktig med resultatføring av fortjeneste i de første årene av anleggsvirksomheten. I tillegg må et selskap benytte beste estimat i forhold til valg av målemetode for beregning av fullføringsgrad.

Grunnen til at man må gjøre disse vurderingene er for å kunne avslutte regnskapet, og i den forbindelse er det viktig med en korrekt verdsettelse av et selskaps eiendeler og gjeld.

## **Endring av estimater**

Videre i regnskapsloven § 4-2 (2) finner vi følgende ordlyd: *"Ved endring av regnskapsestimater skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk"*. Estimater skal resultatføres direkte uavhengig om det dreier seg om en positiv eller negativ endring. Som en følge av at

forutsetninger kan endres må også ledelsen revidere estimatene som lå til grunn for fjorårets avleggelse av årsregnskapet. I løpende avregningsmetode vil det kunne komme en endring på enten inntektssiden eller kostnadssiden. Eksempelvis vil ledelsen kunne få informasjon om at den totale kostnadsrammen har økt på grunn av at prisen på innkjøp av materialer til bygget/anlegget har økt. Dette skal reflekteres i en endring av fullføringsgraden og dermed i resultatføringen. Etter NRS 2 punkt 44 skal et selskap vurdere estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som prosjektet går fremover. Med mindre endringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk, må endringen resultatføres direkte.

## **2.4 Fullføringsgrad**

I dette avsnittet vil det gis en forklaring på hva som menes med begrepet fullføringsgrad. Det vil også gis eksempler på hvilke ulike måter denne kan beregnes på. Resultatføringen ved bruk av løpende avregningsmetode er fremskutt i forhold til transaksjonstidspunktet, som er det tidspunkt hvor både risiko og kontroll er overført fra bygningsentreprenør til byggherre. Opptjeningsprinsippet tilsier at inntekten skal resultatføres når den er opptjent. Sammenstillingsprinsippet sier at kostnader som er medgått for å generere inntekt skal sammenstilles med opptjent inntekt, for å gi periodens riktige resultat. Poenget med løpende avregnings metode er å vise den økonomiske aktiviteten til selskapet over det tidsrom som prosjektet strekker seg over. Fullføringsgraden skal gjenspeile fremdriften og dermed opptjening. NRS 2 punkt 25 sier at:

*”Estimat for fullføringsgraden bør beregnes på grunnlag av utført produksjon. Problemer med å måle utført produksjon i praksis fører ofte til at forbruk av innsatsfaktorer benyttes for å beregne fullføringsgraden. Det mest brukte mål for fullføring er kontraktskostnader påløpt på balansedagen, og fullføringsgraden beregnes som forholdet mellom disse og estimerte total kostnader”*

Utgangspunktet for beregning av fullføringsgrad er dermed påløpte kontraktskostnader på balansedagen.

### **Problemer med kostnader som mål på fremdrift**

Påløpte kontraktskostnader som mål for fremføring vil kunne være problematisk. Dette tilsier også egne erfaringer fra byggebransjen. For det første vil det være slik at det kan ha blitt

levert varer til byggeplassen, som for eksempel: Ståldragere, trevirke, sponplater, mørtel, teglstein, etc. Dersom disse råvarene ikke er blitt brukt i oppføringen av bygget vil de måtte periodiseres som varebeholdning. Hvis dette ikke gjøres vil det være irrelevant å bruke kostnader som mål på fullføringsgrad.

For det andre er det ikke uvanlig med kostnadsoverskridelser i store byggeprosjekter. Kostnadsoverskridelsene kan komme som følge av tilleggs- eller endringsarbeider ved byggeprosjektets slutt. Tilleggsarbeidet kan for eksempel komme som en følge av lekkasje i taket. Har byggherren stått for prosjektering av bygget og entreprenøren har bygd taket i forhold til tegningene, er det ikke tvil om at feilen ligger hos byggherre. Denne inntekten som også medfører en kostnad (forutsatt at byggherren betaler tilleggsbeløpet) skal inkluderes i fullføringsgraden. Resultatet av disse korreksjonene er at kontraktsbeløpet som fullføringsgraden har blitt beregnet med utgangspunkt i de tidligere perioder ofte kan endre seg. Inntekter, kostnader, fortjeneste og egenkapital i tidligere perioder kan dermed også måtte korrigeres.

For det tredje er det slik at ved store komplekse byggeprosjekter er det helt normalt med et stort utvalg av underentreprenører. Disse underentreprenørene vil utgjøre faggrupper, som: Tømrere, elektrikere, murere, heismontører, gravemaskinførere, jernarbeidere, rørleggere, etc. Hver av disse yrkesgruppene vil typisk gi en fast pris for sitt arbeid til hovedentreprenør i henhold til kontrakten. I praksis vil noen av tjenestene gi god fortjenestemargin, mens andre tjenester vil gi dårligere fortjenestemargin. Hvis en lar kostnadene være styrende for hva som er opptjent, betyr dette at man sier at fortjenestemarginen er lik i samtlige poster. Fortjenestemarginen blir dermed et gjennomsnitt av samtlige ytelser.

Når kostnader gir et dårlig bilde på fremdrift sier NRS 2 punkt 27 at:

*”Når forholdstallet mellom påløpte og totale kontraktskostnader gir en dårlig indikasjon på fremdriften, skal andre mål benyttes. Slike mål kan for eksempel være basert på en fysisk måling av fremdrift, anvendte arbeidstimer eller lignende. I slike tilfeller vil det i balansen være en differanse mellom kostnad opptjent kontraktsinntekt og kontraktskostnader påløpt på balansedagen. Spesifikasjon av denne er omtalt i pkt. 49.”*

## **Problemer med fysisk måling av fremdrift**

Bruk av fysisk måling på fremdrift vil også kunne være vanskelig. Et stort bygg er komplekst og består av sammensatte ytelser. Som nevnt tidligere vil disse ytelsene bestå av ulike tjenester, noe som fører til at hele fremdriften vil bli uoversiktlig. Fysisk måling vil dermed innebære at man regelrett gjør en befaring på hva hver enkelt underentreprenør har gjort på bygget på slutten av året i henhold til kontrakten. Naturlig nok vil dette være svært tidkrevende og vanskelig i praksis. Ved eksempelvis graving av en grøft på 100 meter vil målingen være noe enklere. Da er det bare å måle hvor mange meter som er gravd ved slutten av året, og deretter beregne en fullføringsgrad på bakgrunn av dette. I oppføringen av store komplekse bygg er det ikke like enkelt.

## **Problemer med timer som mål på fremdrift**

Bruk av timer som mål på fremdrift vil også kunne by på vanskeligheter. Dette betyr at prosjektledelsen burde ha god kunnskap om hvor om hvor mange timer hver enkelt underentreprenør blir å bruke på sitt arbeid i henhold til kontrakt. I praksis har ikke prosjektledelsen slik spesifikk kunnskap. Timebruket vil avhenge av erfaring og kompetanse til de ansatte i underentreprenørene. En murerlærling vil naturlig nok ikke greie å mure hundre kvadratmeter med teglstein like fort som en murmester. Og med flere murerlæringer enn murmestere på et prosjekt vil det være naturlig å si at det er vanskelig å vite hvor lang tid det tar. Motsatt vil det være slik at hvis bygningsentreprenøren har sine egne ansatte til å utføre arbeidet vil det kanskje være lettere å bruke timer som mål på framdrift.

Oppgaven har nå drøftet problemer ved bruk av ulike indikatorer for mål på *fremdrift*.

Fullføringsgraden kan dermed beregnes på ulike måter basert på et skjønn og bruk av beste estimat.

I det følgende vil det gis en forklaring på hva som menes med begrepene opptjent kontraktsinntekt og kostnad opptjent kontraktsinntekt på balansedagen. NRS 2 punkt 24 sier at:

*”Opptjent kontraktsinntekt på balansedagen er total estimert kontraktsinntekt multiplisert med fullføringsgraden. Opptjent kontraktsinntekt i perioden er opptjent kontraktsinntekt på*

*balansedagen fratrukket opptjent kontraktsinntekt resultatført i tidligere perioder. Kostnad opptjent kontraktsinntekt er total kontraktskostnad multiplisert med fullføringsgraden. Kostnad opptjent kontraktsinntekt i perioden er økningen ut over resultatført kostnad tidligere perioder. Kostnad opptjent kontraktsinntekt vil være lik kontraktskostnader påløpt på balansedagen dersom disse brukes som mål på fremdrift”*

En kan se at fullføringsgraden ligger til grunn for periodiseringen av inntekter og kostnader i resultatregnskapet. Hva en velger å benytte som mål for fullføringsgrad vil kunne gi forskjeller i årsregnskapet. Derfor er det ikke vanskelig å skjønne hvor viktig metoden for beregning av fullføringsgraden er.

Før man går videre til eksemplifisering er det nødvendig å avklare hva som menes med kontraktsinntekter, kontraktskostnader og kontraktsfortjeneste. Ifølge NRS 2 punkt 14 omfatter kontraktsinntekter:

- a) *”Kontraktsfestet inntekt, herunder kontraktsfestet tilleggs- og endringsarbeid*
- b) *Inntekt på tilleggs- og endringsarbeid utenom kontrakt men etter egen arbeidsordre fra kunden, krav på kompensasjon ut over kontraktsbeløpet og prestasjonsgodtgjørelse (incentive payments), i den utstrekning det er betydelig sannsynlighetsovervekt for at disse vil komme til oppgjør, og det foreligger et pålitelig estimat for dem”*

I praksis vil dette si at prosjektregnskapet skal inneholde **alle** inntekter som er tilknyttet til oppdragets art. Videre bør inntektene deles på bokstav a og b. Skulle tilleggs- og endringsarbeid antas å være uvesentlig vil dette være unødvendig (Den norske Revisorforening og artikkelforfatterne, 2011).

Videre kommer det frem av NRS 2 punkt 19 at:

*”Kontraktskostnader er kostnader knyttet direkte til kontrakten og indirekte kostnader som lar seg fordele på kontraktene”*

Direkte kostnader vil bestå av materialer, lønn til arbeidere, lønn til prosjektledelse, underentreprenører, transportkostnader. Maskinkostnader og avskrivning på prosjektrelaterte driftsmidler er også omfattet av begrepet. Indirekte kostnader vil omfatte prosjektering,

prosjektledelse, ansvarsforsikring av anleggsvirksomheten og kostnader knyttet til kvalitetskontroll (Huneide med flere, 2011). Kontraktsfortjeneste vil dermed være kontraktsinntekter fratrukket kontraktskostnader.

## Eksempler på beregning av fullføringsgrad etter NRS 2

I det videre vil det samme eksemplet benyttes gjennomgående for å vise hvordan fullføringsgraden kan beregnes med å ta utgangspunkt i NRS 2.

Johansen & Sønn AS er en bygningsentreprenør som den 1.1 20x6 inngår en fastpriskontrakt om bygging av en skole. Balansen ved begynnelsen av 20x6 består av et bankinnskudd på 100 millioner kroner og en egenkapital på tilsvarende beløp.

### Forkalkylen er følgende:

|                         |             |
|-------------------------|-------------|
| Kontraktverdi           | 200 mill.   |
| Budsjetterte kostnader  | (150 mill.) |
| Budsjettert fortjeneste | =50 mill    |

Videre har bedriften gitt følgende opplysninger om fremdriften i prosjektet:

- Byggeperioden er på 2 år (20x6 og 20x7).
- Kunden innbetaler 50 millioner i 20x6 og 150 millioner i 20x7.
- I løpet av 20x6 er det påløpt 60 millioner kroner. Resterende kostnader til fullføring er 90 millioner kroner.

### Eksempel 1

I dette eksempelet er **fullføringsgraden** beregnet som forholdet mellom påløpte og totale prosjektkostnader i henhold til forkalkyle siden prosjektledelsen har vurdert at kostnadene gir et godt bilde på fremdrift. Fullføringsgraden blir dermed:  $(60/150)*100= 40 \%$ .

Presentasjonen i resultatregnskap og balanse blir som følger for årene 20x6 og 20x7:

**Tabell 1: Beregning av fullføringsgrad basert på kostnader**

| Resultatregnskap      | 20x7 | 20x6   |          |
|-----------------------|------|--------|----------|
| Salgsinntekt          | 120  | 1) 80  |          |
| Prosjektkostnad       | 90   | 2) 60  |          |
| = Resultat            | 30   | 20     |          |
| Balanse 31.12         | 20x7 | 20x6   | 1.1.20x6 |
| <b>Eiendeler</b>      |      |        |          |
| Bank                  | 150  | 3) 90  | 100      |
| Kundefordring         | 0    | 4) 30  |          |
| <b>EK &amp; GJELD</b> |      |        |          |
| Egenkapital           | 150  | 5) 120 | 100      |

- 1) Fullføringsgrad multiplisert med total kontraktsinntekt.
- 2) Påløpte prosjektkostnader på balansedagen.
- 3) IB pluss innbetalt fra kunde minus utbetalt til leverandører (prosjektkostnader).
- 4) Opptjent inntekt minus innbetalt fra kunde.
- 5) IB + årets resultat.

**Eksempel 2**

I dette eksempelet er **fullføringsgraden** beregnet med utgangspunkt i arbeidet timer målt opp mot totale timer. Dette skyldes at ledelsen ikke har et system for registrering og forbruk av kostnader og mener dermed at det vil kunne være problematisk å benytte kostnader som målemetode. Det er beregnet å medgå 10 000 timer. Ved utgangen av 20x6 er det forbrukt 2000 timer. Fullføringsgraden blir dermed:  $(2000/10\ 000) \cdot 100 = 20\ \%$ . Presentasjon i resultatregnskap og balanse blir som følger for årene 20x6 og 20x7:

**Tabell 2: Beregning av fullføringsgrad basert på timer**

| Resultatregnskap      | 20x7 | 20x6   |          |
|-----------------------|------|--------|----------|
| Salgsinntekt          | 160  | 1) 40  |          |
| Prosjektkostnad       | 120  | 2) 30  |          |
| = Resultat            | 40   | 10     |          |
| Balanse 31.12         | 20x7 | 20x6   | 1.1.20x6 |
| <b>Eiendeler</b>      |      |        |          |
| Bank                  | 150  | 3) 90  | 100      |
| Kundefordring         | 0    | 2) 30  |          |
| <b>EK &amp; GJELD</b> |      |        |          |
| Egenkapital           | 150  | 4) 110 | 100      |
| Forskudd kunde        | 0    | 5) 10  |          |

- 1) Fullføringsgrad multiplisert med total kontraktsinntekt.
- 2) Påløpte kostnader utgjør 60 mill., men bare 30 ( $150 \cdot 0,2$ ) skal resultatføres. Resten – 30 mill. – må periodiseres og blir liggende i balansen som kundefordring (eller utført ikke fakturert produksjon), jf. NRS 2 punkt 49.
- 3) IB + innbetalt fra kunde minus utbetalt til leverandører (prosjektkostnader).
- 4) IB + årets resultat.
- 5) Innbetalt fra kunde minus opptjent inntekt.

**Eksempel 3**

I dette eksempelet er **fullføringsgraden** beregnet på bakgrunn av fysisk måling av fremdrift. Ledelsen har hatt befaring og kommet frem til at 30 % av byggeprosjektet er fullført, noe som også er akseptert av byggherre, slik at det er dette tallet som skal benyttes som fullføringsgrad. Presentasjonen i resultatregnskap og balanse blir som følger for 20x6 og 20x7:



**Tabell 3: Beregning av fullføringsgrad baser på fysisk måling av fremdrift**

| Resultatregnskap      | 20x7 | 20x6   |          |
|-----------------------|------|--------|----------|
| Salgsinntekt          | 140  | 1) 60  |          |
| Prosjektkostnad       | 105  | 2) 45  |          |
| = Resultat            | 35   | 15     |          |
| Balanse 31.12         | 20x7 | 20x6   | 1.1.20x6 |
| <b>Eiendeler</b>      |      |        |          |
| Bank                  | 150  | 3) 90  | 100      |
| Kundefordring         | 0    | 4) 25  |          |
| <b>EK &amp; GJELD</b> |      |        |          |
| Egenkapital           | 150  | 5) 115 | 100      |

- 1) Fullføringsgrad multiplisert med total kontraktsinntekt.
- 2) Samme behandling som i eksempel 2.
- 3) IB + innbetaling fra kunde minus utbetalt til leverandører (prosjektkostnader).
- 4) Opptjent inntekt minus innbetalt fra kunde. Differansen mellom påløpte kostnader på balansedagen minus kostnad opptjent kontraktsinntekt inngår også i beløpet.
- 5) IB + årets resultat.

Disse tre enkle eksemplene illustrerer at hva man benytter som mål for fremdrift vil gi ulik fullføringsgrad og dermed ulik resultatføring av inntekter, kostnader og fortjeneste. Dette vil også ha betydning for størrelsen på egenkapitalen. Hva man benytter som mål på fremdrift for å forklare virkeligheten er dermed basert på et skjønn og et bruk av beste estimat.

## 2.5 Typer usikkerhet i anleggskontrakter

Regnskapsloven § 4-2 (1) slår fast at: *”Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges”*. Med informasjon menes det, som nevnt tidligere, *all* tilgjengelig informasjon på balansedagen. NRS 2 Anleggskontrakter punkt 29 sier også at det skal benyttes beste estimat ved usikkerhet.

Et stort komplekst byggeprosjekt som strekker seg over flere regnskapsmessige perioder innebærer noen ulike typer av usikkerhet som vil kunne ha en innvirkning på det endelige resultat i anleggskontrakten. NRS 2 Anleggskontrakter punkt 30 er klar på at usikkerheten er størst i tidlige faser av anleggsvirksomheten og legger av den grunn opp til at selskapene kan være litt forsiktig med resultatføring av fortjeneste i de første regnskapsperiodene. Hvordan dette gjøres, er imidlertid opp til selskapet å vurdere. Ifølge Lædre (2006) er begrepet usikkerhet nærliggende med begrepet risiko. Usikkerhet vil kunne være en risiko dersom denne usikkerheten medfører negative fremtidige konsekvenser. Videre sier forfatteren at:

*”I et typisk prosjekt vil usikkerheten reduseres etterhvert som tiden går. Prosjektledelsen tar flere og flere avgjørelser, og låser prosjektet mer og mer”*(Lædre, 2006, s.18).

I det følgende vil usikkerhet som er av betydning for det endelige utfall i en anleggskontrakt bli presentert.

### **Omfang og tilvirkningstid**

NRS 2 punkt 28 trekker frem omfang og tilvirkningstid som et usikkerhetsmoment. Store komplekse byggeprosjekter vil som regel strekke seg over flere regnskapsmessige perioder hvor flere underleverandører er involvert. Dette betyr at oppføringen blir mer uoversiktlig, noe som øker sjansen for at uforutsette hendelser kan oppstå. En implikasjon av dette vil kunne bety negative fremtidige konsekvenser i form av økte kostnader.

## **Entrepriseform og risikofordeling**

Ved oppføring av store komplekse byggeprosjekter eksisterer det i hovedsak to entrepriseformer, hovedentreprise og totalentreprise. Entrepriseformen som er benyttet vil i stor grad ha betydning for fordeling av risiko. Ifølge Hagstrøm (1997) kommer det frem: *”Det er et grunnleggende prinsipp i norsk entrepriserett, fastlagt allerede i Rt. 1917 s. 673 (...), at svikt som skyldes funksjonsfordelingen i kontrakten, risikomessig fordeles etter funksjonsfordelingen”* (Hagstrøm, 1997, s.16). I en hovedentreprise vil bygningsentreprenøren ha ansvaret for oppføringen av bygget. Det er byggherren som har fått utviklet tegninger og funksjonsbeskrivelser gjennom bruk av arkitekter og konsulenter. I en totalentreprise er bygningsentreprenøren ansvarlig for både prosjektering og oppføring av bygget.

## **Ansvar og risikofordeling i kontrakten**

Ifølge Lædre (2006) kan de fleste kontraktstyper og entrepriseformer kombineres, alt ettersom hva byggherren ønsker. I en hovedentreprise har som regel bygningsentreprenøren ansvaret for pris, som er beløpet byggherre betaler entreprenør for å føre opp bygget. I en totalentreprise er som regel ansvaret knyttet opp mot både pris og mengder. Mengder er hva som er ment å medgå av materialer i et bygg i henhold til tegningene. Byggeprosjektet kan være avtalt som en totalentreprise hvor bygningsentreprenør har ansvaret for prosjektering og oppføring av bygget, men ved en avtale om at byggherre har ansvaret for mengder. Har bygningsentreprenøren ansvaret for både pris og mengder, vil det tilsi ekstra høy risiko. NRS 2 Anleggskontrakter sier at kalkulasjonsrisiko er en form for usikkerhet i anleggskontrakter.

I det videre vil det gis en kort forklaring på hva som menes med pris og mengder og hvordan ansvarsforholdet vil kunne bety fremtidige negative konsekvenser.

## **Pris (Kalkulasjonsrisiko)**

Underveis i byggeprosjektet vil det alltid være risiko som følge av prisen som er gitt av bygningsentreprenør til byggherre for oppføringen av bygget. Etter at kontrakten er underskrevet av partene er prisen låst og fra dette tidspunkt er det risiko i byggeprosjektet frem til bygget er overlevert og godkjent av byggherre.

I et stort komplekst byggeprosjekt vil risikoen være større enn ved et lite byggeprosjekt. Dette kommer som en følge av at bygningsentreprenøren beregner sitt tilbud basert på flere omfattende tegninger og ytelsesbeskrivelser. I denne sammenheng vil bygningsentreprenøren kunne feile. Dette kan illustreres ved et enkelt eksempel. Prosjektledelsen kan i sin beregning av tilbudet ha misforstått beskrivelsen i tegningene. Misforståelsen kan bestå i at byggherren i tegningene uttrykkelig har fastsatt at veggene i bygget skal bestå av 500 kubikkmeter med betong og tilhørende armering. Her kan det oppstå feil ved at prosjektledelsen ved utarbeidelsen av tilbudet leser tegningene feil og gir et tilbud basert på kvadratmeter og ikke kubikkmeter.

Entreprenøren beregner sitt tilbud ut ifra flere forskjellige del ytelser. Det vil dermed være naturlig å anta at muligheten for å gjøre feil i kalkulasjon vil kunne være tilstede over flere områder i anbudet som gis til byggherre.

### **Mengde (Kalkulasjonsrisiko)**

Ansvar for mengder kan være plassert hos enten bygningsentreprenør eller byggherre, alt ettersom hva byggherren ønsker. Som regel er dette en risiko som ingen av partene i kontraktsforholdet vil bære ansvaret for siden det kan oppstå mengdereguleringer underveis i byggeprosessen. Implikasjonen av en regulering i mengdene kan bety negative fremtidige konsekvenser i form av økte kostnader.

Store byggeprosjekter består av mer omfattende tegninger enn små byggeprosjekter. Beskrivelsene er en viktig funksjon i tilknytning til oppføringen av bygget, og i en slik sammenheng kan det oppstå komplikasjoner underveis. Det vil kunne kreves mer mengder enn hva som fremkommer av tegningen. Et eksempel vil være å se på armering i både gulv og vegger. Det kan vise seg at hva som er beregnet å medgå av armering i henhold til tegningene faktisk ikke blir å holde i det lange løp, og dermed må man regulere opp mengder. Denne reguleringen innebærer en vesentlig form for risiko i form av fremtidige negative hendelser.

### **Erfaring og kompetanse**

NRS 2 Anleggskontrakter punkt 30 trekker frem erfaring som en form for usikkerhet. I bygg- og anleggsbransjen er hvert prosjekt ulikt. Entreprenøren sin tidligere erfaring vil dermed kunne spille inn på den totale fortjenesten. I et stort og komplekst byggeprosjekt er som regel

alt mer uoversiktlig og det er mange oppgaver som skal løses av både prosjektledelsen og de ansatte. Blant annet skal prosjektledelsen sørge for at fremdriften opprettholdes og at hver underentreprenør leverer som avtalt. De ansatte skal sørge for at arbeidet utføres i henhold til sin standard på hver ytelse. Hvis entreprenør eksempelvis ikke greier å levere i henhold til avtalt tidsfrist, vil dette kunne medføre døgn mulkt.

## **2.6 Anleggskontrakter og informasjon**

*”Noteopplysningene er en integrert del av årsregnskapet. Formålet med noteopplysningene er å utfylle postene i resultatregnskapet, balansen og kontantstrømoppstillingen.*

*Noteopplysningskravene skal ha som siktemål å gjøre den samlede regnskapsinformasjon egnet for analyse” (NOU 1995:30, s.280).*

Tilleggsinformasjon gitt i noter er både et krav i forhold til regnskapsloven og i forhold til begrepet god regnskapsskikk. De generelle kravene er nedfelt i regnskapsloven mens de mer spesifikke kravene er nedfelt i NRS 2 Anleggskontrakter.

Regnskapsloven § 7-1 (1) sier kort: *”I noter til årsregnskapet skal det gis opplysninger som nevnt i §§ 7-2 til 7-34”*. Videre slår regnskapsloven § 7-1 (2) fast at: *”I tillegg til opplysninger som nevnt i første ledd skal det gis opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig”*. Den alminnelige opplysningsplikten etter første ledd vedrører kun opplysninger som er viktig for å bedømme stilling og resultat. Andre ledd er en bestemmelse som sier at opplysninger som ikke vedgår stilling og resultat bør gis til brukerne i form av noter dersom de er vesentlige. Det er også en høyere terskel for opplysningsplikt i første ledd enn i andre ledd. Dette innebærer at det skal veldig mye til for å unnlate å gi en opplysning i notene som vedrører stilling og resultat (NOU 1995: 30, kapittel 12).

Det må nevnes at opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges eller i tilfelle konsernets stilling og resultat, jamfør regnskapsloven § 7-1 (3).

Regnskapsloven § 7-9 sier at: *”Det skal opplyses om igangværende langsiktige tilvirkningskontrakter”*. Opplysninger som skal gis er å finne i NRS 2 Anleggskontrakter punkt 51-52 (NOU 1995:30, kapittel 12).

### **Regnskapsloven § 7-2 (1) ”Beskrivelse av regnskapsprinsipp”**

Regnskapsloven § 7-2 (1) slår også fast at: *”Det skal gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper, herunder prinsipper for inntektsføring(...)”*. I odelstingsproposisjon Nr.

42 (1997-98) punkt 2.5, står det at noen av regnskapsprinsippene kalles for metoder. Et eksempel som blir trukket frem er løpende avregningsmetode. Metodebenevnelsen er derimot så innarbeidet i dagens regnskapspraksis at det vil være lite hensiktsmessig å endre navnet. En kan dermed slå fast at løpende avregningsmetode er et regnskapsprinsipp, og etter regnskapsloven § 7-2 (1) skal det gis opplysninger om anvendte regnskapsprinsipper.

I det følgende vil de noteopplysninger som skal gis etter NRS 2 Anleggskontrakter bli drøftet. Noteopplysningene skal gi brukeren av regnskapet informasjon til å kunne bedømme et selskaps resultat og balanse. Formålet med den første noten er å gi brukeren av regnskapet informasjon til å bedømme et selskaps resultat. De andre fem notene skal gi informasjon til å bedømme balansen.

### **NRS 2 punkt Nr. 51 bokstav a ”Hovedprinsippene for beregning av fullføringsgrad”**

Etter regnskapsloven § 7-2 (1) skal det gis opplysninger om prinsipper for inntektsføring. Videre kommer det frem av NRS 2 punkt 51 bokstav a at: *” det skal gis tilleggpplysninger om hovedprinsippene for beregning av fullføringsgrad”*.

Inntektsføringen skal reflektere opptjening, som er en funksjon av fremdrift.

Fullføringsgraden kan beregnes på flere ulike måter. For at brukeren av regnskapet skal kunne danne seg et bilde av hvordan et selskap har forsøkt å beregne opptjeningen, er det viktig å opplyse om hvordan den er forsøkt beregnet.

### **NRS 2 punkt Nr. 51 bokstav b ”Omfanget av igangværende anleggskontrakter”**

Etter regnskapsloven § 7-9 (1) skal det gis opplysninger om igangværende langsiktige tilvirkningskontrakter. Videre kommer det frem av NRS 2 punkt 51 bokstav b at det skal det gis opplysninger om: *”omfang av igangværende anleggskontrakter med angivelse av total utført produksjon, kontraktskostnader påløpt på balansedagen og estimert kontraktsfortjeneste på balansedagen”*.

Etter NRS 2 punkt 36 er en enkelt kontrakt en vurderingsenhet. Hvilke kontrakter som ligger til grunn for de skjønnsmessige vurderinger av de verdier som er gjenspeilt i balansen skal det

dermed opplyses om. En slik opplysning vil gi brukeren nyttig informasjon med tanke på at han kan få svar på om selskapet gjør det bra på bekostning av en eller flere anleggskontrakter, eller hvilke anleggskontrakter selskapet gjør det bra på. Brukeren av regnskapet kan også gjøre seg opp en mening om selskapets fremtidige inntjening og finansielle stilling. Eksempelvis kan det komme frem av regnskapet at både fortjenesten og egenkapitalen har vært sterk i de foregående år. Hvis selskapet står uten eller har få prosjekter med dårlig lønnsomhet, vil brukeren av regnskapet kunne ta hensyn til dette ved en vurdering av fremtidig evne til å skape kontantstrømmer. Etter NRS 2 kan man utelate og gi en slik opplysning dersom foretaket er involvert i et fåtall anleggskontrakter, og dersom dette er åpenbart berettiget ut fra et konkurransemessig hensyn.

### **NRS 2 punkt Nr. 51 bokstav c ”Gjenværende produksjon på tapskontrakter”**

NRS 2 punkt 51 bokstav c slår fast at det skal gis informasjon om: *”gjenværende produksjon på tapskontrakter”*.

En slik opplysning er viktig for brukeren av regnskapet med tanke på at tapskontrakter vil svekke den fremtidige inntjeningsevnen til selskapet ved at ressurser er bundet opp mot slutføringen av de aktuelle anleggskontrakter. Etter NRS 2 kan man også utelate og gi en slik opplysning dersom foretaket er involvert i et fåtall anleggskontrakter, og dersom dette er åpenbart berettiget ut fra et konkurransemessig hensyn. Hvis selskapet ikke har noen gjestående produksjon på tapskontrakter bør de også opplyse om dette siden informasjonsverdien til regnskapet øker.

Det eksisterer også en del andre poster som det skal opplyses om i notene i den grad de *ikke* er spesifisert i *balansen*.

### **NRS 2 punkt Nr. 52 bokstav a ”Andel av utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake av kundene i henhold til kontrakt”**

Etter NRS 2 punkt 52 bokstav a skal det gis opplysning om: *”andel av utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake av kundene i henhold til betingelsene i kontrakten”*.

På disse fordringene vil det kunne forligge høyere usikkerhet enn ved vanlige kundefordringer.



Dette kan foreksempel skyldes en tvist mellom entreprenør og byggherre, der det foreligger uenighet knyttet opp mot kvaliteten av det arbeidet som er utført. Opplysning vedrørende slike fordringer vil dermed øke informasjonsverdien til regnskapet. Og dette er fordi brukeren av regnskapet får et bedre grunnlag til å danne seg et bilde av selskapets fremtidige likviditet. Hvis selskapet ikke har noen kundefordringer av denne type, bør selskapet også opplyse om dette siden regnskapets informasjonsverdi øker.

### **NRS 2 punkt Nr. 52 bokstav b ”Opptjent ikke fakturert inkludert i kundefordringer”**

Selskapet skal etter NRS 2 punkt 52 bokstav b gi opplysning om: *”opptjente, ikke fakturerte inntekter som er inkludert i kundefordringer”*.

Opptjente inntekter som ikke er fakturert og som er inkludert i kundefordringer vil kunne ha lengre løpetid enn vanlige kundefordringer. Opplysning om slike fordringer vil øke regnskapets informasjonsverdi. Dette kommer av at brukeren kan ta hensyn til disse fordringene når det skal dannes et bilde av selskapets fremtidige likviditet.

### **NRS 2 punkt Nr. 52 bokstav c ”Forskuddsfakturert produksjon”**

Avslutningsvis skal det etter NRS 2 punkt 52 bokstav c gis opplysninger om: *”forskuddsfakturert produksjon”*.

Etter NRS 2 punkt 50 er det ikke anledning til å motregne kundefordring og forskudd som skriver seg fra ulike kontrakter. Det vil også være hensiktsmessig å skille forskuddsfakturert produksjon fra kundefordringer med tanke på at det vil gi et mer riktig bilde av både balansen og egenkapitalandelen. Ved å nettoføre den forskuddsfakturerte produksjonen mot kundefordringene vil balansen reduseres, og følgelig vil egenkapitalandelen øke. I tillegg vil det være greit å gi en slik opplysning siden det er en gjeldspost. Skulle det være slik at selskapet ikke har noen forskuddsfakturert produksjon bør selskapet opplyse om det siden en slik opplysning vil være med på å øke informasjonsverdien til regnskapet.

Kravet om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde av selskapets konkrete økonomi, innebærer også at et selskap gir tilleggsinformasjon i noter. Kravet om et rettviseende bilde

innebærer at selskapet undersøker om deres forventede brukergrupper får oppfylt deres informasjonsbehov. Tilleggsinformasjon gitt i noter knyttet opp mot løpende avregnings metode følger dermed både av regnskapsloven og begrepet god regnskapsskikk.

## 3 Metode

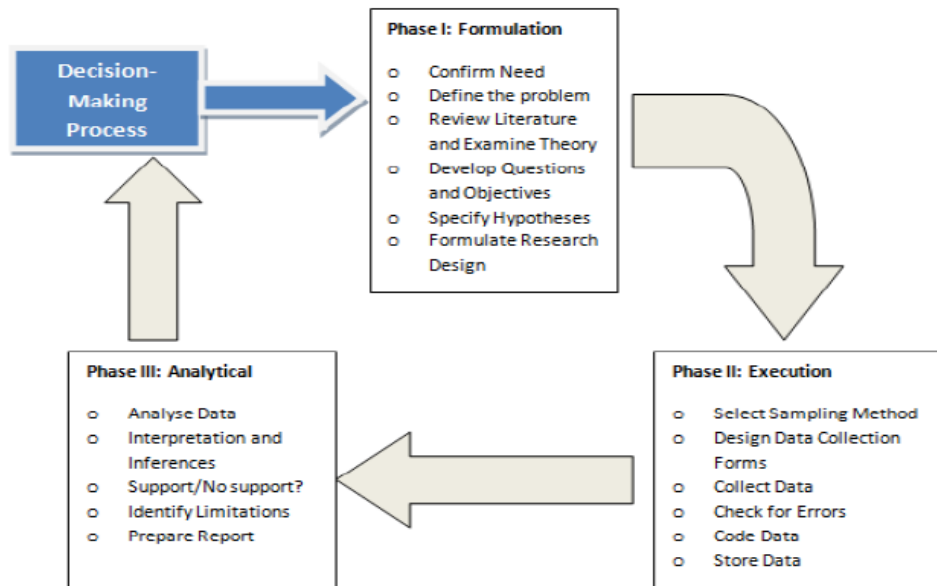
I dette kapitlet vil jeg forklare studiens metodiske tilnærming. Til å begynne med vil jeg definere den økonomiske forskningsprosessen, før det redegjøres for studiens forskningsdesign. Videre vil jeg forklare valg av metode, innsamling og analyse av data, samt utvelgelse av datakilder. Avslutningsvis vil jeg gjøre en vurdering av forskningsdesign og metode.

### 3.1 Den økonomiske forskningsprosessen

For at man på en best mulig måte kan besvare studiens problemformulering er det nødvendig å benytte en metodisk tilnærming som er direkte relatert til oppgavens formål og beskaffenhet. Min studie må anses som økonomisk forskning, også kalt "business research". Tidligere ble det benyttet samfunnsvitenskapelige metoder ved forskning på økonomiske områder, men man erkjenner i dag viktigheten ved å benytte egne metoder som er mer relatert til den forskningen som gjøres. Zikmund (2003) definerer økonomisk forskning på følgende måte:

*"Business research is defined as the systematic and objective process of gathering, recording, and analyzing data for aid in making business decisions"* (Zikmund, 2003, s.6).

Økonomisk forskning kan sees på som en større prosess, som går igjennom flere ulike faser. Hair med flere (2007) deler denne forskningsprosessen inn i tre ulike faser. Disse tre ulike fasene kan fungere som et utgangspunkt for hvordan økonomisk forskning på en best mulig måte kan gjennomføres. Modellen nedenfor viser hvordan den økonomiske forskningen i min studie er gjennomført.



Figur 3: Den økonomiske forskningsprosessen (Hair med flere, 2007, s.32)

### 3.2 Forskningsdesign

I den begynnende fasen av et forskningsprosjekt er det viktig at man foretar et valg av hvordan studien på en best mulig måte kan organiseres og gjennomføres. Dette stadiet kalles for prosjektutformingsstadiet og innebærer et rammeverk for hvordan man skal foreta valg av både metode, utvalg, teknikker for datainnsamling, analyse av data og andre momenter som er av sentral betydning for oppgaven. Blumberg med flere (2011) definerer forskningsdesign på følgende måte:

*”Research design is the plan and structure of investigation so conceived as to obtain answers to research questions. The plan is the overall scheme or program of the research. It includes an outline of what the investigator will do from writing hypotheses and their operational implications to the final analysis of data. A structure is the framework, organization, or configuration of... the relations among variables of a study. A research design expresses both the structure of the research problem and the plan of investigation used to obtain empirical evidence on relations of the problem”* (Blumberg med flere, 2011, s.147).

## Beskrivende forskningsdesign

I beskrivende forskning ønsker man å beskrive et fenomen ved hjelp av tall eller tekstdata (Ringdal, 2001). Fenomenet kan enten være et objekt, en hendelse eller en praksis. Ifølge Jacobsen (2005) betegnes slik forskning som deduktiv, hvor man går ”fra teori til empiri”. Det vil med andre ord si at man tester ut teori i praksis.

I denne studien er jeg ute etter å avdekke hvordan bygningsentreprenører praktiserer løpende avregningsmetode opp mot god regnskapsskikk på området pr 31.12.2010. Det vil dermed være naturlig å si at denne oppgaven har et beskrivende forskningsdesign.

### 3.3 Litteratursøk

Denne studien tar for seg regnskapsmessig behandling av løpende avregningsmetode. Dette er en metode som er lovregulert, og for å danne studiens teoretiske ramme er følgende rettskilder blitt benyttet: Regnskapsloven av 17.7.1998 og NRS 2 Anleggskontrakter. Disse rettskildene er blitt operasjonalisert ved å benytte en rekke med fagbøker på området.

I tillegg har jeg også søkt etter tidligere forskning på området. Det som ble funnet var tre artikler. Av disse tre ble det i den ene artikkelen, Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge, gjort en undersøkelse som omhandlet hvordan tjue av Norges største bygg- og anleggsentreprenører forholdt seg til kravene gitt i NRS 2 knyttet opp mot informasjon i noter.

### 3.4 Metode

Metode er måten man innhenter empiri på, som kan brukes som et hjelpemiddel til å undersøke virkeligheten (Jacobsen, 2005). Når man skal gjøre et valg av metode er det viktig å vurdere hvilken metode som vil være best egnet til å svare på problemstillingen i oppgaven. Ghauri & Grønhaug (2010) henviser til Jankowicz (1991) som sier at: ”*wich methods and technicues are most suitable for wich research depends on the research problem and its purpose*” (Ghauri & Grønhaug, 2010, s.104). I metodelitteraturen er det vanlig å skille mellom den kvalitative og den kvantitative tilnærmingen. Ifølge Ringdal (2001) brukes kvalitative metoder oftest i sammenheng med eksplorerende eller beskrivende forskningsdesign mens kvantitative metoder benyttes i sammenheng med årsaksforklaringer. Førstnevnte brukes til å beskrive det fenomenet som man studerer i form av ord, mens sistnevnte tar sikte på måling i uttrykt i tall.

## Casestudium

*"A case study is a study in which (a) one case (single case study) or a small number of cases (comparative case study) in their real life context are selected, and (b) scores obtained from these cases is analysed in a qualitative manner"* (Dul & Hak, 2008, s.4).

Fordelen ved å benytte seg av et komparativt casestudium fremfor et enkelt casestudium er at funnene ofte er mer overbevisende og robuste. Ulempen er at den er mer tidkrevende (Yin, 1989). I komparative casestudier studerer man det samme fenomenet i ulike kontekster.

Ghauri & Grønhaug (2010) sier at:

*"The purpose of data collection in the comparative case study method is to compare (replicate) the phenomenon (...) studied in different cases in a systematic way to explore different dimensions of our research issues or to examine different levels of research variables"* (Ghauri & Grønhaug, 2010, s. 110).

Min studie representerer en komparativ casestudie. Jeg vil undersøke regnskapspraksisen hos den enkelte bygningsentreprenør (case), hvor man deretter sammenligner resultatene fra de ulike bygningsentreprenørene med hverandre. Grunnen for at jeg velger å benytte meg av et komparativt casestudium istedenfor en enkel case kommer som en følge av at funnene er mer overbevisende og robuste. I tillegg vil jeg ha en mulighet til å oppdage flere dimensjoner omkring det fenomenet som studeres, da for å få et mer nyansert bilde av virkeligheten.

### 3.5 Utvalg

Ifølge Bryman & Bell (2011) kan et utvalg defineres på følgende måte:

*"The segment of the population that is selected for investigation. It is a subset of the population"* (Bryman & Bell, 2011, s. 176).

Populasjonen i denne studien er nordnorske bygg- og anleggsentreprenører som benytter seg av løpende avregningsmetode etter NRS 2. Utvalget av denne populasjonen er basert på et strategisk, ikke-sannsynlighetsutvalg. Ifølge Johannessen med flere (2005) kommer det frem at et slikt utvalg innebærer at: *"forskeren her bestemte seg for hvilken målgruppe forskningen*

*skal rette seg mot for å samle nødvendig data*” (Johannessen med flere, 2005, s.109).

Ulempen ved å benytte seg av et slikt utvalg er at det ikke er mulig å generalisere basert på de funnene som gjøres. Derimot er denne studien en kvalitativ undersøkelse og av Johannessen med flere (2005) kommer det frem at: *”Hensikten med kvalitative undersøkelser er snarere å generere overførbar kunnskap, samt å få mer utfyllende kunnskap om fenomenet, enn å foreta statistiske generaliseringer”* (Johannessen med flere, 2005, s. 109).

I denne studien er hensikten å generere overførbar kunnskap samt få mer utfyllende kunnskap om i hvilken grad byggingstreprenører følger god regnskapsskikk ved praktisering av løpende avregningsmetode. Jeg ønsker å beskrive hvordan det står til innenfor et lite område, innenfor fagfeltet regnskap.

For å velge ut selskaper til denne studien benyttet jeg meg av søkemotoren [www.Google.com](http://www.Google.com) hvor jeg søkte på *bygg- og anleggsentreprenører i Nord Norge*. Deretter plukket jeg ut åtte selskaper. Ved å gå igjennom årsregnskapene til samtlige selskaper viste det seg at det var syv av dem som benyttet løpende avregningsmetode etter NRS 2 Anleggskontrakter.

Av disse selskapene var det fire selskaper som sa seg villig til å delta i undersøkelsen, etter å ha kontaktet dem over telefon. De tre øvrige kunne dessverre ikke stille opp på grunn av mangel på tid. Derimot ser jeg fortsatt på tilleggsinformasjonen gitt i noter til alle syv selskapene.

### **3.6 Datainnsamling**

For å kunne besvare studiens problemstilling og aktuelle forskningsspørsmål var jeg nødt til å innhente data, som kunne hjelpe meg å avdekke regnskapspraksis på det aktuelle området. Som nevnt tidligere er denne oppgaven et casestudium. Ghauri & Grønhaug (2010) nevner eksempelvis bruk av personlige intervju og finansielle rapporter som datainnsamling i slike studier. Disse har jeg valgt å kombinere for å prøve å beskrive virkeligheten, noe som jeg mener vil være bedre enn ved bare å benytte en av metodene. Dette støttes av Ghauri & Grønhaug (2010) som sier at: *”quite often some research questions can best be answered by combining information from secondary and primary data”* (Ghauri & Grønhaug, 2010, s.94).

Først studerte jeg årsregnskapene til de ulike selskapene som er med i undersøkelsen. Det viste seg at årsregnskapene ga lite med informasjon knyttet opp mot forskningsspørsmål 1 og

2. Derfor har jeg valgt å benytte meg av primærdata for å besvare disse to forskningsspørsmålene. For å besvare forskningsspørsmål 3 har jeg kombinert sekundær- og primærdata.

## **Sekundærdata**

Ifølge Blumberg med flere (2011) kommer det fram at: *”Secondary data is information or data that has already been collected and recorded by someone else, usually for other purposes”* (Blumberg med flere, 2011, s.236).

En fordel ved å benytte sekundærdata er at en sparer både tid og penger. I tillegg er også sekundærdata som oftest lett tilgjengelig. Dette gjør at forskeren kan gå relativt fort i gang med å danne seg et bilde av hvilke primærdata som trengs til å svare på problemstillingen i oppgaven. Videre er det også slik at sekundærdata som oftest består av høy kvalitet, avhengig av kilden. Det vil derfor senere i oppgaven gjøres en vurdering av kilden man benytter seg av.

## **Årsregnskaper**

Sekundærdata består i denne studien av årsregnskapene til de ulike bygningsentreprenørene for år 2010. Årsregnskapene utarbeides årlig av selskapene, og sendes deretter inn til Brønnøysundregistrene. Dette er et offentlig register hvor alle årsregnskaper samles inn, og hvor informasjonen deretter gjøres tilgjengelig for offentligheten. I mitt tilfelle har jeg fått tak i årsregnskapene til bygningsentreprenørene gratis gjennom Handelshøgskolen i Tromsø. Disse årsregnskapene viser alle de ulike bygningsentreprenørers finansielle stilling og resultat pr 31.12.2010. Notene i årsregnskapene benyttes for å avklare i hvilken grad de opplysningene som fremkommer samsvarer med begrepet god regnskapsskikk.

## **Primærdata**

Primærdata defineres av Sekaran & Bougie (2010) som: *”(...) information obtained first-hand by the researcher (...) for the specific purpose of the study”* (Sekaran & Bougie, 2010, s.180).

En ulempe ved innsamling av primærdata er at det er mer tidkrevende enn ved innsamling av sekundærdata. Derimot ser jeg det som helt nødvendig å innhente informasjon selv for å kunne beskrive regnskapspraksisen blant bygg- og anleggsentreprenørene som er med i utvalget. Grunnen for dette er at årsregnskapene gir lite med informasjon på knyttet opp mot



forskningsspørsmål 1 og 2. Oppgaven vil falle tilbake på en vurdering av påliteligheten til primærdata senere i teksten.

## Dybdeintervju

Primærdataen ble samlet inn ved anvendelse av kvalitativt dybdeintervju. I følge Johannessen med flere (2005) eksisterer det flere ulike måter å gjennomføre kvalitative intervju på. I den ene enden av kontinuumet har man *ustrukturerte intervju* og i den andre enden har man *strukturerte intervju*. Midt imellom disse to ytterpunktene har man *delvis strukturerte intervju*. Delvis strukturerte intervjuer kjennetegnes ved at man har en overordnet *intervjuguide* hvor man kommer inn på tema og spørsmål i ulik rekkefølge. En intervjuguide brukes hvis forskeren på forhånd har en *viss* mening om hvilke forhold som er sentrale å få kartlagt (Holme og Solvang, 1996). Intervjuguiden inneholder de ulike temaene som en skal komme inn på med tilhørende spørsmål. Det er ikke viktig at intervjuguiden følges i riktig rekkefølge, men at man kommer inn på de ulike områdene som forskningen dekker. En fordel ved å benytte delvis strukturerte intervju er at man oppnår en balanse mellom standardisering og fleksibilitet.

Mitt valg faller på delvis strukturerte intervju som innsamlingsteknikk. Dette begrunnes med at jeg har en *viss* mening om hvilke forhold som jeg ønsker å få kartlagt, noe som intervjuguiden er et eksempel på. I tillegg vil jeg også ha en mulighet til å oppnå balanse mellom fleksibilitet og standardisering. Intervjuguiden er delt inn i overordnede tema basert på denne studiens tre forskningsspørsmål. Spørsmålene er utledet ved å ta utgangspunkt i teorikapittelet.

Før intervjuene startet ble intervjuguiden sendt ut til samtlige selskaper som kunne stille opp i undersøkelsen i form av intervju. Dette var for at selskapene skulle ha en mulighet til å forberede seg, noe som jeg mener vil være positivt for intervjuet sin del.

Samtlige av intervjuene ble gjennomført i den rekkefølgen som passet for informanten i det aktuelle selskap. Det var aldri noe problem, jeg passet bare på at man var kommet innom alle områdene som intervjuguiden inneholder før intervjuene ble avsluttet.

## **Kort oppsummering**

Etter min mening har jeg fått frem flere nyanser i min studie ved bruk av både årsregnskaper og kvalitative dybdeintervju. Alle de informantene som var med i undersøkelsen har en sentral rolle i utarbeidelsen av årsregnskapet i sitt selskap, noe som betyr at de besitter mye intern informasjon. Jeg fikk aldri en følelse av at informantene holdt tilbake informasjon, de sa ting sånn som det var.

## **3.7 Vurdering av metode**

Da min studie er kvalitativ faller det naturlig å gjøre en vurdering av kvaliteten på forskningen som er gjort. Johannessen med flere (2005) viser til Guba & Lincoln (1985, 1989) som trekker frem kvalitetsbegreper som pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og overensstemmelse. Disse kan benyttes for å vurdere kvaliteten på forskningen som er gjort.

### **Pålitelighet**

Ifølge Johannessen med flere (2005) dreier pålitelighet seg om hvilke data som benyttes og hvordan de samles inn og deretter bearbeides. Det vil i så måte si at de dataene man har samlet inn er korrekte. Som nevnt tidligere i oppgaven er dataen samlet inn gjennom en kombinasjon av to datainnsamlingsmetoder, primærdata og sekundærdata. For å øke påliteligheten til primærdataen sørget jeg for å bearbeide svarene så raskt som mulig i etterkant av intervjuene. Påliteligheten til årsregnskapene anser jeg for å være høy, noe som begrunnes ved at de er godkjent av statsautorisert revisor.

### **Troverdighet**

Johannessen med flere (2005) sier at troverdighet dreier seg om i hvilken grad de funn som kommer frem av forskningen representerer virkeligheten. For å styrke troverdigheten kan man benytte seg av ulike teknikker. Sekaran & Bougie (2010) trekker frem metodetriangulering som en teknikk, noe som innebærer at man bruker flere metoder for å samle inn nødvendig data. Troverdigheten kan også styrkes ved å tilbakeføre resultatene til informanten for en bekreftelse av at de svar som fremkommer av intervjuet er riktig. Man kan også få kollegaer til å se på datamaterialet for å se om de kommer frem til de samme fortolkninger (Johannessen med flere, 2005).

I min studie har jeg forsøkt å øke troverdigheten ved bruk av metodetriangulering knyttet opp mot forskningsspørsmål 3, ved å benytte primær- og sekundærdata. Årsregnskapene ble studert i forkant av intervjuene. Grunnen for dette var for å avgjøre hvilke spørsmål man skulle inkludere i intervjuguiden. Før intervjuguiden ble sendt ut til selskapene gikk jeg igjennom den i lag med mine veiledere, da for å øke dens kvalitet.

En svakhet ved denne studien er at jeg ikke sendte svarene tilbake til informantene for en bekreftelse av hva de hadde svart på spørsmålene i intervjuguiden. Derimot ble alle intervjuene tatt opp på diktafon, noe som gjorde at jeg hadde en mulighet til å gå igjennom intervjuet flere ganger. I tillegg ble noen av informantene kontaktet over telefon i etterkant av intervjuet, da for å være sikker på hva de egentlig hadde svart i enkelte tilfeller. Dette er noe jeg mener har vært med på å øke troverdigheten i min studie.

Avslutningsvis kan det nevnes at når jeg kontaktet de ulike selskapene garanterte jeg for deres anonymitet. Garantien for selskapenes anonymitet ble nok en gang understreket før intervjuene begynte. Dette er også noe jeg mener har vært med på å øke troverdigheten i min studie.

## **Overførbarhet**

I kvantitative studier går overførbarhet ut på å generalisere fra et utvalg til en populasjon. Som nevnt tidligere er det ikke mulig å generalisere med et strategisk utvalg. Dette er uansett ikke hensikten med oppgaven. Hensikten er å beskrive regnskapspraksisen blant de ulike bygningsentreprenørene som er med i utvalget, hvor jeg deretter ser på i hvilken grad den sammenfaller med god regnskapsskikk. Johannessen med flere (2005) sier at: *”En undersøkelses overførbarhet dreier seg om hvorvidt en lykkes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger”* (Johannessen med flere, 2005, s.229).

Etter min mening mener jeg å ha lyktes i å etablere beskrivelser, som kan være nyttig i andre sammenhenger. Beskrivelsene knytter seg opp mot de funn som er gjort. Disse kan ha en nytteverdi for bygningsentreprenører som benytter løpende avregningsmetode i den

regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter, regnskapsfirmaer som benytter løpende avregningsmetode i den regnskapsmessige behandlingen på vegne av sine klienter og revisjonsselskaper. Avslutningsvis mener jeg også at funnene kan være til nytte for fremtidige studenter som har en interesse for regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter.

## **Overensstemmelse**

Johannessen med flere (2005) sier at: *”Begrepet overensstemmelse betyr at funnene er et resultat av forskningen og ikke et resultat av forskerens subjektive holdninger”* (Johannessen med flere, 2005, s.230). I denne studien gikk jeg inn med et åpent sinn uten noen formening om fremtidige resultater. I tillegg har jeg også vært kritisk til meg selv underveis i hele forskningsprosessen, noe som innebærer at jeg har forsøkt og vært så objektiv som overhodet mulig. Samlet sett vil jeg tro at dette ha vært med på å oppnå overensstemmelse.

## **3.8 Studiens begrensninger**

Datainnsamlingen i denne oppgaven av består av kvalitative dybdeintervju og årsregnskaper for 2010. Bygningsentreprenørene som er med i undersøkelsen er basert på strategisk utvelgelse med nord Norge som målpopulasjon. Etter min egen mening er utvalget veldig lite, noe som skyldes knapphet på tid. En konsekvens av dette er at det ikke er sikkert at man ville fått de samme resultatene ved å gjøre en lignende undersøkelse hvis man hadde hatt et større utvalg. Eller hvis den hadde blitt utført andre steder i landet. Studien er også gjennomført i bygg- og anleggsbransjen noe som vil si resultatene nødvendigvis ikke hadde vært de samme hvis man hadde gjort en lignende undersøkelse i andre bransjer. Til tross for dette mener jeg at mine funn er interessante da jeg har klart å beskrive en viss praksis på området.

## **4 Empiri & analyse**

I dette kapitlet presenteres og drøftes resultatene fra studiens datainnsamling. Drøftelsens struktur tar utgangspunkt i studiens tre forskningsspørsmål. Forskningsspørsmål nummer 1 og 2 knytter seg opp mot måling, mens forskningsspørsmål nummer 3 knytter seg opp mot informasjon i noter. Utvalget som er med i undersøkelsen består av syv bygg- og anleggsentreprenører, hvorav fire av selskapene tok stilte opp i undersøkelsen i form av kvalitativt dybdeintervju. I disse selskapene er samtlige informanter å se på som sentrale nøkkelpersoner. Med bakgrunn i denne drøftingen vil jeg senere kunne besvare studiens problemstilling og tre forskningsspørsmål.

### **4.1 Empiri forskningsspørsmål 1 (Primærdata)**

Studien ser i denne delen av oppgaven på om ulike typer av usikkerhet i anleggskontrakter har en innvirkning på selskapenes periodisering av fortjeneste. Dette skal besvares med forskningsspørsmål 1:

*”Tar bygningsentreprenører hensyn usikkerhet ved periodisering av fortjeneste?”*

#### **Usikkerhet og fortjeneste**

##### **Tilvirkningstid**

Spørsmål nummer 3 i intervjuguiden skal forsøke å svare på forskningsspørsmål 1.

*”Venter du/dere med resultatføring av fortjeneste ved prosjekter som er av betydelig omfang og som strekker seg over flere regnskapsmessige perioder?”*

**Tabell 4: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av usikkerhet mht tilvirkningstid**

| <b>Selskap</b> | <b>Regnskapsmessig behandling av usikkerhet mht tilvirkningstid</b>   |
|----------------|---|
| <b>1</b>       | <i>Nesten alle våre prosjekter går over flere regnskapsmessige perioder. Vi regner inn fortjenesten fortløpende, men vi har en slags risikobuffer så man skal slippe å få en regnskapsmessig nedjustering ved byggeprosjektets slutt. Rett og slett for å sikre oss mot ting som vi ikke har oversikt over med utgangspunkt i et prinsipp om ei litt forsiktig rapportering.</i>  |
| <b>2</b>       | <i>Vi har et forsiktighetssyn. Slik at ved prosjekter som er i et tidlig stadium som for eksempel oktober-november nullstiller vi fortjenesten av den grunn at det er for tidlig å kunne si noe om det endelige utfallet i kontrakten. Hvis prosjektet strekker seg over to år og det er gått et år begynner vi å regne inn en del av fortjenesten, av den grunn at man kan si noe med større sikkerhet om det endelige resultat.</i> |
| <b>3</b>       | <i>Vi regner inn fortjenesten fortløpende.</i>  |
| <b>4</b>       | <i>Vi resultatfører fortjenesten fortløpende.</i>   |

Selskap nummer 3 og 4 opplyser om at usikkerhet knyttet opp mot tilvirkningstid ikke har en innvirkning på periodisering av fortjeneste. Selskap nummer 1 opplyser om at tilvirkningstid har en innvirkning på periodiseringen av fortjenesten. De beregner en risikobuffer som skal sikre selskapet mot hendelser de ikke har fullstendig oversikt over. Dette begrunner de med et utgangspunkt i et prinsipp om ei litt forsiktig rapportering. Selskap 2 opplyser om at tilvirkningstid har en innvirkning på periodisering av fortjenesten. De håndterer dette ved å nullstille resultatføringen av fortjenesten hvis byggeprosjektet er i en tidlig fase. Hvis prosjektet strekker seg over to år og det er gått ett år, begynner de å regne inn en del av fortjenesten. Både selskap 1 og 2 legger et forsiktig syn til grunn for sin løsning.

### **Kalkulasjonsrisiko**

Når det gjelder ansvarsforholdet vedrørende pris og mengde kom det frem av intervjuene at samtlige selskaper hadde ansvaret for pris i en hovedentreprise. I en totalentreprise hadde samtlige selskaper ansvaret for både pris og mengde.

Spørsmål nummer 6 i intervjuguiden vil forsøke å besvare forskningsspørsmål 1.

*”Tar du/dere hensyn til ansvarsfordelingen i entrepriseformen som er benyttet ved deres prosjekter med tanke på resultatføring av fortjeneste i den enkelte periode?”*

**Tabell 5: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av usikkerhet mht ansvarsfordeling**

| <b>Selskap</b> | <b>Regnskapsmessig behandling av usikkerhet mht ansvarsfordeling</b>   |
|----------------|--|
| <b>1</b>       | <i>Ved en totalentreprise har vi en høyere risikobuffer fordi det kan hende at vi kan risikere å ha glemt fem hundre kvadratmeter med tak. Mens i en hovedentreprise er en slik uteglemmelse byggherren sitt ansvar, noe som vi ser på som en mulighet. Slik at hvis vi har gjort en feil i kalkulasjon i en hovedentreprise vil slike tilleggsarbeider veie opp for disse, og dermed har vi en lavere risikobuffer i en hovedentreprise. Usikkerheten i en kalkyle i en totalentreprise er større enn i en hovedentreprise.</i> |
| <b>2</b>       | <i>Tar ikke hensyn til ansvaret. Begrunnelse: Legger ekstra arbeid ned i sine kalkulasjoner.</i>   |
| <b>3</b>       | <i>Vi setter av ei garantiavsetning av omsetningen. Det er sånn vi tenker. Det dekker opp for hvis det skulle komme noe i fremtiden.</i>   |
| <b>4</b>       | <i>Tar ikke hensyn til ansvaret. Begrunnelse: Legger ekstra arbeid ned i sine kalkulasjoner.</i>   |

Selskap nummer 2 og 4 opplyser om at usikkerhet knyttet opp mot kalkulasjonsrisiko ikke har en innvirkning på periodisering av fortjeneste. Begrunnelsen til begge selskapene er at de er ekstra nøye med sine kalkulasjoner. Selskap nummer 1 opplyser om at kalkulasjonsrisiko har en innvirkning på periodisering av fortjeneste. De løser dette ved å beregne en risikobuffer. Informanten gir også en tilleggsopplysning ved å si at de har en høyere risikobuffer i en totalentreprise enn i en hovedentreprise, som en følge av at usikkerheten i kalkylen er større. Når det gjelder selskap nummer 3 opplyser de om at de har satt av en garantiavsetning av omsetningen som skal dekke opp for at det skulle skje noe i fremtiden. Hvorvidt dette faktisk har en riktig innvirkning på selskapets periodisering av fortjeneste står da ubesvart.

## **Erfaring og kompetanse**

Spørsmål nummer 7 i intervjuguiden vil forsøke å besvare forskningsspørsmål 1.

”Er erfaring med på å påvirke resultatføring av fortjeneste?”

**Tabell 6: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av usikkerhet mht erfaring**

| <b>Selskap</b> | <b>Regnskapsmessig behandling av usikkerhet mht erfaring og kompetanse</b>  |
|----------------|---|
| <b>1</b>       | <i>Ja, helt klart. Hvert prosjekt har sin egen prosjektleder som fungerer som en daglig leder for det prosjektet. Da tar vi hensyn til hva de har gjort tidligere. I tillegg er vi også litt mer forsiktig med tanke på at de fleste ingeniører som oftest er litt for overoptimistisk både i forhold til fremdrift og det endelige resultat.</i> |
| <b>2</b>       | <i>Vi har erfarne folk på hvert enkelt prosjekt slik at hvis det skulle gå dårlig fanger vi det opp. Hver måned gjør vi en vurdering slik at ved årets slutt har vi et godt grunnlag til å kunne si noe om utfallet.</i>  |
| <b>3</b>       | <i>Nei.</i>   |
| <b>4</b>       | <i>Nei.</i>   |

Selskap nummer 3 og 4 opplyser om at usikkerhet knyttet opp mot erfaring og kompetanse ikke har en innvirkning på periodisering av fortjeneste. Når det kommer til selskap nummer 2 kan man tolke svaret som at de tar hensyn til en slik type usikkerhet ved å sørge for å ha erfarne folk på prosjektet. En kan dermed tolke det slik at erfaring ikke har en innvirkning på selve periodiseringen av fortjenesten. Selskap nummer 1 opplyser om at de tar hensyn til usikkerhet knyttet opp mot erfaring og kompetanse, og at dette har en innvirkning på periodisering av fortjeneste. De sier at de tar hensyn til hva deres prosjektledere har gjort tidligere. De er også klar over at ingeniører kan være overoptimistiske i forhold til det endelige resultat. Dette er også en erfaring som selskapet har tilegnet seg.

### **Oppsummering usikkerhet og fortjeneste**

Selskap nummer 1 sonderer mellom de ulike typene av usikkerhet som eksisterer i anleggskontrakter. Hvert enkelt usikkerhetsmoment har en innvirkning på selskapets periodisering av fortjeneste. Selskap nummer 2 tar kun hensyn til usikkerhet knyttet opp mot tilvirkningstid ved periodisering av fortjeneste. Selskap nummer 3 opplyser om at usikkerhet knyttet opp mot tilvirkningstid og erfaring ikke har en innvirkning på selskapets periodisering av fortjeneste. Det er også vanskelig å verifisere om kalkulasjonsrisiko har en riktig innvirkning på periodisering av fortjeneste, med tanke på svaret de kommer med.



## 4.2 Empiri forskningsspørsmål 2 (Primærdata)

Denne delen av oppgaven ser nærmere på hvordan selskapene måler verdien av utført produksjon i en periode. Målingen knytter seg opp mot hva selskapene benytter som indikatorer for å beregne fullføringsgrad. I tillegg ser studien på om selskapene vurderer estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som prosjektet går fremover. Avslutningsvis sees det på om selskapene resultatfører tapskontrakter etter hvert som de blir synlige for selskapene. Dette skal besvares med forskningsspørsmål 2:

*”Hvordan måler bygningsentreprenører verdien av utført produksjon i en periode?”*

Spørsmål nummer 8 i intervjuguiden vil forsøke å svare på forskningsspørsmål 2.

I tabellen nedenfor vil svarene som selskapene kom med på spørsmål nummer 8 punkt 1-4 i intervjuguiden bli presentert.

**Tabell 7: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes beregning av fullføringsgrad**

| Selskap | Hva benytter du/dere som mål på fremdrift i deres prosjekter?  | Er det tilfeller hvor du/dere tror at kostnader gir et dårlig bilde, og i så fall vurderer du/dere noen av de andre alternativene som eksisterer? | Har du/dere noen retningslinjer i bransjen eller selskapet som hjelper dere å måle fremdrift? | Har du/dere noen rutiner for periodisering av kostnader for varer som er ankommet bygg- og anleggsplass men som ikke er medgått i oppføringen av bygget? |
|---------|--|---|---|--|
| 1       | Kombinasjon av kostnader, timer og fysisk måling av fremdrift. |   | Microsoft project   | Ja.  |
| 2       | Fysisk måling av fremdrift.                                    |   | Nei.  | Ja.  |
| 3       | Kostnader  | Nei.  | Nei.  | Ja.  |
| 4       | Fysisk måling av fremdrift.                                    |   | Nei.  | Ja.  |

Selskap nummer 1 bruker en kombinasjon av fysisk måling, kostnader og timer som indikatorer for å beregne fullføringsgraden. Selskap nummer 2 og 4 bruker fysisk måling, mens selskap nummer 3 bruker kostnader som indikatorer for å beregne fullføringsgraden. De opplyser også om at de ikke har vurdert noen av de andre indikatorer i de tilfeller hvor de tror at kostnader gir et dårlig bilde på fremdrift.

Det er kun ett selskap som opplyser om at de bruker et elektronisk prosjektstyringsverktøy som hjelp for å måle fremdrift. De andre tre selskapene har ikke noen lignende hjelpemidler.

Avslutningsvis kommer det frem at alle selskapene har rutiner for periodisering av kostnader for varer som er ankommet bygg- og anleggsplass, men som ikke er medgått i oppføringen av bygget. For selskap 1 og 2 sin del vil det dermed være relevant å bruke kostnader som mål på fremdrift.

### **Endring av estimater**

Spørsmål nummer 9 i intervjuguiden vil forsøke å svare på forskningsspørsmål 2.

*”Vurderer du/dere fortløpende estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som et prosjekt går fremover og du/dere får ny informasjon som tilsir at du/dere burde gjøre det?”*

**Tabell 8: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes vurdering av estimater**

| <b>Selskap</b> | <b>Endring av estimater</b>  |
|----------------|--|
| <b>1</b>       | <i>Ja.</i>   |
| <b>2</b>       | <i>Ja.</i>   |
| <b>3</b>       | <i>Ja.</i>   |
| <b>4</b>       | <i>Nå har vi rimelig bra økonomi i bedriften så vi bruker ikke masse tid på ting som vi ikke trenger å bruke tid på. Vi bruker tiden på å produsere og få gjort jobben, ikke holde på med regnskap hele tiden.</i> |

Tre selskaper vurderer fortløpende estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat. Kun ett selskap opplyser om at de ikke vurderer disse estimatene fortløpende.

### **Avsetning av forventet tap**

Spørsmål 10 i intervjuguiden vil også forsøke å besvare forskningsspørsmål 2.

*”Dersom det er sannsynlig (> 50 %) at en anleggskontrakt vil gi et endelig tap i kommende periode, hvordan behandler du/dere dette regnskapsmessig?”*

**Tabell 9: Opplysning fra intervju vedrørende selskapenes regnskapsmessige behandling av forventet tap**

| <b>Selskap</b> | <b>Avsetning av forventet tap</b>  |
|----------------|--|
| <b>1</b>       | <i>Hvis vi ser at et prosjekt går med tap tar vi alt i det inneværende år.</i> |
| <b>2</b>       | <i>Da vil vi ta hele tapet ved årsskiftet.</i>                                 |
| <b>3</b>       | <i>Vi tar alt med en gang, når vi ser at det blir å ryke.</i>                  |
| <b>4</b>       | <i>Da tar vi alt i inneværende periode.</i>                                    |

Samtlige selskaper resultatfører tap direkte på kontrakter som forventes å gi et endelig tap.

## **Oppsummering**

Selskap nummer 1 opplyser om at de bruker en kombinasjon av kostnader, timer og fysisk måling av fremdrift som indikatorer for å beregne fullføringsgraden. De opplyser også om at de bruker et elektronisk basert fremdriftsverktøy som hjelp for å måle fremdrift. De har rutiner for periodisering av kostnader for varer som er ankommet bygg- og anleggsplass men som ikke er medgått i oppføringen av bygget. Videre opplyser de også at de vurderer estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som prosjektet går fremover, og resultatfører hele tapet i inneværende periode dersom de tror at en anleggskontrakt blir å gi et endelig tap.

Selskap nummer 2 og 4 opplyser om at de bruker fysisk måling av fremdrift for å beregne fullføringsgraden. De har ikke noen retningslinjer verken i selskapet eller bransjen som hjelper dem å måle fremdrift. Selskapet har også rutiner for periodisering av kostnader for varer som er ankommet bygg- og anleggsplass men som ikke er medgått i oppføringen av bygget. De vurderer også estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som prosjektet går fremover. I tillegg resultatfører de hele tapet i inneværende periode dersom de tror at en anleggskontrakt blir å gi et endelig tap.

Selskap nummer 3 opplyser at de bruker kostnader til fremdriftsmålingen. De har heller ikke retningslinjer som hjelper dem å måle fremdrift. De vurderer estimatene løpende og tapsbehandling skjer på samme måte som for selskap nummer 1, 2 og 4.

### 4.3 Empiri forskningsspørsmål 3 (Sekundær- og primærdata)

Årsregnskapene til syv bygg- og anleggsentreprenører for 2010 er blitt gruppert, med fokus på selskapenes tilleggsinformasjon gitt i noter knyttet opp mot løpende avregningsmetode. Studien ser på hvordan selskapene gir informasjon i notene vedrørende anleggskontrakter. Avslutningsvis vil svarene på spørsmålene i intervjuguiden knyttet opp mot tilleggsinformasjon gitt i noter bli presentert. Dette skal besvares med forskningsspørsmål 3.

*”Hvordan gir bygningsentreprenører informasjon i noter vedrørende anleggskontrakter?”*

Nedenfor vil opplysningen som hvert enkelt selskap kommer med bli presentert ordrett, etterfulgt av en drøftelse.

### Regnskapsloven § 7-2 (1) ”Beskrivelse av regnskapsprinsipp”

**Tabell 10: Opplysning fra årsregnskapene angående beskrivelse av regnskapsprinsipp**

| Selskap | Informasjon  |
|---------|--|
| 1       | <i>Alle løpende prosjekter pr.31.12.10 vurderes etter løpende avregningsmetode.</i>  |
| 2       | <i>Langsiktige tilvirkningskontrakter bokføres etter løpende avregningsmetode.</i>   |
| 3       | <i>For prosjekter foretas det løpende inntektsføring i takt med utførelsen av arbeidet (fullføringsgrad), basert på forventet sluttresultat.</i> |
| 4       | <i>Anbudsarbeider er vurdert etter løpende avregning med fortjeneste.</i>  |
| 5       | <i>Tilvirkningskontrakter er vurdert etter løpende avregningsmetode.</i>   |
| 6       | <i>Tilvirkningskontrakter er vurdert etter løpende avregningsmetode.</i>   |
| 7       | <i>Ingen opplysning.</i>   |

Det er kun 6 av 7 selskaper som tilfredsstillende opplyser om beskrivelse av regnskapsprinsipp. Selskap 7 gir ikke denne opplysningen. Etter regnskapsloven § 7-2 (1) skal en slik opplysning gis.

## NRS 2 punkt Nr. 51 bokstav a ”Hovedprinsipp for beregning av fullføringsgrad”

Tabell 11: Opplysning fra årsregnskapene angående hovedprinsipp for beregning av fullføringsgrad

| Selskap | Informasjon  |
|---------|--|
| 1       | <i>Fullføringsgrad er angitt etter utført produksjon. Utført produksjon er beregnet på bakgrunn av bokførte prosjektkostnader, og fullføringsgrad er beregnet etter forholdet mellom utført produksjon og forventede sluttkostnader for prosjekter. Totalkostnaden revurderes løpende.</i> |
| 2       | <i>På igangværende prosjekter ved årsskiftet så er fullføringsgraden beregnet etter reell produksjonsverdi.</i>  |
| 3       | <i>Fullføringsgraden beregnes som et forhold mellom løpende kostnader dividert på estimerte totalkostnader på prosjektet. Estimerte totalkostnader er basert på sist tilgjengelige prognose.</i>   |
| 4       | <i>Ingen opplysning.</i>   |
| 5       | <i>Fullføringsgraden beregnes ut fra forholdet mellom påløpte prosjektkostnader og totalt estimert kostnader.</i>  |
| 6       | <i>Ved beregning av ferdigstillelsesgrad, er påløpne kostnader dividert på kalkulerte totale kostnader benyttet som grunnlag.</i>  |
| 7       | <i>Ingen opplysning.</i>   |

Fire av syv selskaper opplyser om at de benytter kostnader som mål på fremdrift, hvorav to av selskapene opplyser om at de revurderer totalkostnaden løpende. Selskap nummer 2 opplyser om at de har benyttet reell produksjonsverdi som mål på fremdriften. I NRS 2 punkt 27 står det at hvis kostnader gir et dårlig bilde på fremdrift kan andre mål benyttes, som for eksempel fysisk måling, timer eller *lignende*. Dermed blir den opplysningen som selskap nummer 2 kommer med også å se på som tilfredsstillende. Det er kun to selskaper som ikke gir opplysning om hovedprinsippene for beregning av fullføringsgrad. Etter regnskapsloven § 7-2 (1) og NRS 2 punkt nummer 51 bokstav a skal en slik opplysning gis. En utelatelse av en slik opplysning vil ikke gi brukeren mulighet til å danne seg et bilde av hvordan selskapet har forsøkt å beregne opptjeningen. De ulike målene for fremdrift vil kunne gi forskjeller i årsregnskapet, og da er det viktig å opplyse om hvilke indikatorer som er benyttet for å beregne fullføringsgraden.

## NRS 2 punkt Nr. 51 bokstav b ”omfanget av igangværende anleggskontrakter”

Tabell 12: Opplysning fra årsregnskapene angående omfanget av igangværende anleggskontrakter

| Selskap | Informasjon   |
|---------|---|
| 1       | Av årets omsetning utgjør inntekt på igangværende kontrakter 191 mill. Totale inntekter igangværende kontrakter utgjør 395 mill. og påløpte kostnader 371 mill. Estimert fortjeneste på løpende anleggskontrakter utgjør 24,4 mill.   |
| 2       | Ingen opplysning. (*)   |
| 3       | Ingen opplysning. (*)   |
| 4       | Ingen opplysning. (*)   |
| 5       | Selskapet har følgende langsiktige kontrakter i produksjon pr.31.12. Skjold flerbrukshall for forsvarret. Start 2010. Sjølundveien 1. Start 2010. Coop Obs Narvik. Start 2010. Trafikktiltak Gyllenborg. Start 2010. Skjold kvarter. Start 2010. Strandveien studenthjem - rehabilitering. Start 2010. Fylkesvei 53 - Skjelnan bru. Start 2010. Lamo ungdomssenter. Start 2010. |
| 6       | Ingen opplysning. (*)   |
| 7       | Ingen opplysning. (*)   |

(\*) Fravær av opplysning ikke begrunnet med at de er involvert i et fåtall anleggskontrakter, og at det er åpenbart berettiget ut fra konkurransemessige hensyn.

Selskap nummer 1 gir en kvantitativ opplysning, mens selskap nummer 5 gir en kvalitativ opplysning. Etter NRS 2 punkt 51 bokstav b skal opplysningen inneholde omfang av igangværende anleggskontrakter, med angivelse av total utført produksjon, kontraktskostnader påløpt på balansedagen og estimert kontraktsfortjeneste på balansedagen. Videre kommer det frem av NRS 2 punkt 36 at en enkelt kontrakt er en vurderingsenhet. Det vil i så måte si at opplysningen som skal gis etter NRS 2 punkt 51 bokstav b, skal gis for hvert enkelt prosjekt. Dermed blir opplysningen som disse to selskapene kommer med å se på som mangelfull etter standarden. 5 av 7 selskaper gir ikke noen form for opplysning, og ingen av dem har begrunnet det med at de er involvert i et fåtall anleggskontrakter og at det er åpenbart berettiget ut ifra et konkurransemessig hensyn. Brukeren av regnskapet vil ikke ha noen

mulighet til å danne seg et bilde av de skjønsmessige vurderinger som er reflektert i balansen, samt hvilke prosjekter som eventuelt kan generere fremtidige kontantstrømmer.

## **NRS 2 punkt Nr. 51 bokstav c ”Gjenværende produksjon på tapskontrakter”**

**Tabell 13: Opplysning fra årsregnskapene angående gjenværende produksjon på tapskontrakter**

| <b>Selskap</b> | <b>Informasjon</b>           |
|----------------|------------------------------|
| <b>1</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |
| <b>2</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |
| <b>3</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |
| <b>4</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |
| <b>5</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |
| <b>6</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |
| <b>7</b>       | <i>Ingen opplysning. (*)</i> |

*(\*) Fravær av opplysning ikke begrunnet med at de er involvert i et fåtall anleggskontrakter, og at det er åpenbart berettiget ut fra konkurransemessige hensyn.*

Ingen selskaper gir opplysning om gjenværende produksjon på tapskontrakter, og ingen begrunner det med at de er involvert i et fåtall prosjekter, og at det er åpenbart berettiget ut fra konkurransemessige hensyn. Det kan tenkes at ingen av selskapene har noen gjenværende produksjon på tapskontrakter. Dette bør da selskapene opplyse om med tanke på økt informasjonsverdi av regnskapsdata.

## NRS 2 punkt Nr. 52 bokstav a ”Andel av utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake av kundene i henhold til kontrakt”

Tabell 14: Opplysning fra årsregnskapene angående andel av utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake i henhold til kontrakt

| Selskap | Spesifikasjon i balansen | Informasjon   |
|---------|--------------------------|---|
| 1       | Ingen spesifisering.     | Tilbakeholdte fordringer i henhold til kontrakter utgjør kr. 0.   |
| 2       | Ingen spesifisering.     | Ingen opplysning.   |
| 3       | Ingen spesifisering.     | Ingen opplysning.   |
| 4       | Ingen spesifisering.     | Ingen opplysning.   |
| 5       | Ingen spesifisering.     | Ingen opplysning.   |
| 6       | Ingen spesifisering.     | Ingen opplysning.   |
| 7       | Ingen spesifisering.     | Pr 31.12. har selskapet ingen utestående fordringer som skyldes at fordringen er holdt tilbake av kunden. |

Selskap nummer 1 opplyser om at de ikke har noen utestående fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake i henhold til kontrakt. Selskap nummer 7 opplyser om at de ikke har noen fordringer som skyldes at betalinger er holdt tilbake av kunden. Det hadde vært nyttig om selskapet hadde gitt tilleggsinformasjon om at det er i henhold til kontrakt. Etter NRS 2 punkt 52 bokstav a skal det gjøres. De resterende selskapene gir ikke noen form for opplysning, verken i balansen eller i notene. Det kan tenkes at de ikke har noen fordringer som skyldes betalinger som er holdt tilbake kontraktmessig. Skulle det være tilfelle, bør selskapet opplyse om det med tanke på økt informasjonsverdi.



## NRS 2 punkt Nr. 52 bokstav b ”Opptjente, ikke fakturerte inkludert i kundefordringer”

Tabell 15: Opplysning fra årsregnskapene angående opptjente ikke fakturerte inkludert i kundefordringer

| Selskap | Spesifikasjon i balansen                                | Informasjon  |
|---------|---|--|
| 1       | Ingen spesifikasjon.                                    | Opptjente, ikke fakturerte inntekter vedrørende prosjekter under utførelse er oppført som kundefordring.   |
| 2       | Ingen spesifikasjon.                                    | Ingen opplysning.  |
| 3       | Ingen spesifikasjon.                                    | Ingen opplysning.  |
| 4       | Ingen spesifikasjon.                                    | Differansen mellom verdien av anbudsarbeidene og utfakturert klassifiseres som forskudd fra kunder under posten annen kortsiktig gjeld, eller som opptjent, ikke fakturert driftsinntekt under kortsiktige fordringer. |
| 5       | Ingen spesifikasjon.                                    | Opptjente, ikke fakturerte inntekter, knyttet til langsiktige tilvirkningskontrakter er inkludert i kundefordringene med kr 8 931 139 pr. 31.12.   |
| 6       | Ingen spesifikasjon.                                    | Ingen opplysning.  |
| 7       | Henvisning til note 5 under kategorien kundefordringer. | Opptjente ikke fakturerte inntekter utgjør kroner 9 500 000.   |

Selskap nummer 1 opplyser om at opptjente ikke fakturerte inntekter er oppført som kundefordring. En nyttig tilleggsopplysning hadde vært om de også hadde spesifisert beløp. Noteopplysningen som presenteres av selskap 4 kommer med er vanskelig å tolke. Dette betyr at man ikke kan verifisere om opplysningen er i samsvar med standarden. Selskap nummer 2, 3 og 6 gir ikke noen form for opplysning, noe som ikke er i samsvar med NRS 2 punkt 52 bokstav b. Det kan tenkes at de ikke har noen opptjente ikke fakturerte inntekter som er inkludert i kundefordringer. Er det tilfelle bør det opplyses, da dette er med på å øke informasjonsverdien til selskapet. Selskap nummer 5 sin opplysning er i samsvar med standarden. Selskap nummer 7 henviser til note nummer fem under kategorien

kundefordringer i balansen, hvor det fremkommer at opptjente ikke fakturerte inntekter utgjør kroner 9 500 000. Opplysningen kan dermed sees på som å være i samsvar med standarden.

## NRS 2 punkt Nr. 52 bokstav c ”Forskuddsfakturert produksjon”

Tabell 16: Opplysning fra årsregnskapene angående forskuddsfakturert produksjon

| Selskap | Spesifikasjon i balansen | Informasjon  |
|---------|--------------------------|--|
| 1       | Ingen spesifikasjon.     | Forskuddsfakturert produksjon utgjør 38,5 mill.  |
| 2       | Ingen spesifikasjon.     | Ingen opplysning.  |
| 3       | Ingen spesifikasjon.     | I annen kortsiktig gjeld inngår forskuddsfakturering på løpende prosjekter og periodisert innestående overfor leverandører.  |
| 4       | Ingen spesifikasjon.     | Differansen mellom verdien av anbudsarbeidene og utfakturert klassifiseres som forskudd fra kunder under posten annen kortsiktig gjeld, eller som opptjent, ikke fakturert driftsinntekt under kortsiktige fordringer. |
| 5       | Ingen spesifikasjon.     | Ingen opplysning.  |
| 6       | Ingen spesifikasjon.     | Ingen opplysning.  |
| 7       | Ingen spesifikasjon.     | Forskudd fra kunder utgjør 4 241 311.  |

Selskap nummer 1 og 7 opplyser om forskuddsfakturert produksjon, hvor også beløp er spesifisert. Selskap nummer 3 opplyser også om forskuddsfakturert produksjon, uten at beløp er spesifisert. Informasjonsverdien hadde blitt økt ved en slik tilleggsopplysning, noe som kommer av at den gjeldsposten egentlig er en utsatt inntekt. Den opplysningen selskap nummer 4 kommer med er vanskelig å tolke, noe som medfører at en ikke kan verifisere om opplysningen er i samsvar med standarden. Selskap nummer 2, 5 og 6 gir ikke noen form for opplysning, verken i balansen eller i notene. Etter NRS 2 punkt 52 bokstav c skal det opplyses om forskuddsfakturert produksjon. Det kan tenkes at selskapet ikke har noen forskuddsfakturert produksjon. Dette bør uansett opplyses om notene.

## Oppsummering

Majoriteten av selskapene informerer tilfredsstillende både i forhold til beskrivelse av anvendelse av regnskapsprinsipp og i forhold til hovedprinsipp for beregning av fullføringsgrad. Utover dette er opplysningene som gis av selskapene mangelfulle eller så blir de ikke gitt. Det er kun et av selskapene som jevnt over informerer tilfredsstillende i sine noter.

## Primærdata

Studien ser her på hva selskapene svarte på spørsmål 11 i intervjuguiden i tilknytning til tilleggsinformasjon i notene. Dette skal være med på å besvare forskningsspørsmål 3:

”Hvordan gir bygningsentreprenører informasjon i noter vedrørende anleggskontrakter?”

### Spørsmål 11 punkt a i intervjuguiden:

”Hva er det du/dere vektlegger ved rapportering i noter”?

Tabell 17: Selskapenes svar på spørsmål 11 punkt a i intervjuguiden

| Selskap |  |
|---------|--|
| 1       | <i>I de styremøtene jeg har vært på i de siste i årene har vi nesten ikke brukt tid på noter, slik at vi har veldig få. Hvis vi har private lån så gir vi en forklaring på det i note.</i> |
| 2       | <i>Det er veldig begrenset.</i>  |
| 3       | <i>Minst mulig.</i>  |
| 4       | <i>Nei, det er jo klargjøring av regnskapstall.</i>  |

### Spørsmål 11 punkt b i intervjuguiden:

*”I hvilken grad tror du/dere at brukerne av regnskapet bruker tilleggsinformasjonen gitt i noter både med tanke på beslutninger og analyser”?*

**Tabell 18: Selskapenes svar på spørsmål 11 punkt b i intervjuguiden**

| Selskap |  |
|---------|--|
| 1       | <i>Med tanke på at vi er en del av et stort konsern så brukes notene lite. Det er hva vi leverer i resultat som betyr noe.</i>   |
| 2       | <i>Vi har jo ikke noe lån, så da må det i så fall være våre kunder, leverandører eller konkurrenter som bruker det. Men jeg tror ikke de legger så mye vekt på det, regnskapet taler for seg selv.</i> |
| 3       | <i>Det vet jeg ikke, det har jeg ingen formening om.</i>   |
| 4       | <i>Nei det vet ikke jeg, hva andre gjør med vårt regnskap har jeg ikke kjennskap til.</i>  |

### Spørsmål 11 punkt c i intervjuguiden:

*”I hvilken grad vurderer du/dere kravene til tilleggsopplysninger i noter vedrørende løpende avregningsmetode?”*

**Tabell 19: Selskapenes svar på spørsmål 11 punkt c i intervjuguiden**

| Selskap |  |
|---------|--|
| 1       | <i>Nei altså, vi gjør jo en vurdering av om vi vil få ei avsetning for tap og så har vi en note for det. Målet med regnskapet er at det skal være så riktig som mulig.</i> |
| 2       | <i>Vi har en prinsippnote om løpende avregning, ellers så har vi ikke mer. Noe som revisor synes er ok.</i>  |
| 3       | <i>Det er jo at vi viser hva som er forskuddsfakturert, som står som en gjeld.</i>   |
| 4       | <i>Det er jo at det fremkommer i notene hvordan vi periodiserer. At årsoverskudd eller underskudd er mest mulig pålitelig.</i>   |

## 5 Oppsummering og konklusjon

Hensikten med dette kapitlet er å besvare studiens problemstilling samt studiens tre forskningsspørsmål. Avslutningsvis vil det gis noen refleksjoner rundt funnene, samt forslag til videre forskning.

Formålet med denne studien er å undersøke i hvilken grad bygningsentreprenører følger god regnskapsskikk ved bruk av løpende avregnings metode. Mer detaljert ser studien på om selskapene praktiserer løpende avregnings metode i tråd med NRS 2 Anleggskontrakter.

I arbeidet med å løse problemstillingen er det blitt definert tre forskningsspørsmål. Oppgaven har sett nærmere på om bygningsentreprenører tar hensyn til usikkerhet ved periodisering av fortjeneste, hvordan de måler verdien av utført produksjon i en periode, og i hvilken grad praksisen sammenfaller med god regnskapsskikk. Avslutningsvis har studien også sett nærmere på hvordan bygningsentreprenører gir tilleggsinformasjon i notene, og i hvilken grad den sammenfaller med god regnskapsskikk.

### 5.1 Oppsummering og konklusjon – forskningsspørsmål 1

Studiens første forskningsspørsmål er: *”Tar bygningsentreprenører hensyn til usikkerhet ved periodisering av fortjeneste?”*

Resultatene fra denne undersøkelsen viser at det kun er selskap 1 som tar hensyn til alle typer av usikkerhet som eksisterer i anleggskontrakter knyttet opp mot periodisering av fortjeneste. Selskapet sier at de praktiserer en høyere risikobuffer i en totalentreprise enn i en hovedentreprise. Det viser at selskapet er bevisst på at ulike kontraktsformer gir ulike risikobilder. Selskap nummer 2 tar kun hensyn til usikkerhet knyttet opp mot tilvirkningstid. Løsningene som er valgt av disse to selskapene kan sees som en korrekt tolkning og anvendelse av NRS 2 Anleggskontrakter. Til tross for at løsningen til både selskap nummer 1 og 2 er riktig, kom det frem av intervjuene at hvor mye de holdt igjen av fortjenesten varierte. Dette er noe som reduserer sammenlignbarheten mellom regnskapene for disse to selskapene.

Selskap nummer 3 tar kun hensyn til usikkerhet knyttet opp mot kalkulasjonsrisiko ved å sette av en garantiavsetning av omsetningen. Det er vanskelig å verifisere at det har riktig innvirkning på periodisering av fortjeneste. Det tyder på at løsningen ikke er i samsvar med NRS 2, da en garantiavsetning typisk skal dekke opp for feil som kunden måtte finne, og ikke for å ta høyde for usikkerhet knyttet til måling av fremdrift. Selskap nummer 4 tar ikke hensyn til noen typer av usikkerhet i forhold til periodisering av fortjeneste. De har dermed ikke forholdt seg til NRS 2 Anleggskontrakter. Et interessant funn ved selskap nummer 2 og 4 var at de ikke tok hensyn til ansvarsfordelingen i entreprisform som er benyttet i deres prosjekter ved det argument at de er ekstra nøye i sine kalkulasjoner.

På et generelt grunnlag kan man anta at siden alle bygningsentreprenørene er i det samme markedet, er alle typer av usikkerhet tilstede for samtlige av selskapene. På det grunnlag skulle samtlige av selskapene ha tatt hensyn til alle typer av usikkerhet ved periodisering av fortjeneste. Med dette som utgangspunkt blir svaret på første forskningsspørsmål at bygningsentreprenører *til en viss grad* følger god regnskapsskikk ved periodisering av fortjeneste med hensyn til usikkerhet.

Ved periodisering av fortjeneste tar man utgangspunkt i NRS 2 Anleggskontrakter punkt 28-30. Standarden er helt klar på at beste estimat skal benyttes ved usikkerhet. Hvordan dette gjøres, er opp til selskapet å vurdere. Poenget er at usikkerheten er større i prosjektets startfase, enn når prosjektet nærmer seg ferdigstilling. Dette kan hensyntas ved å benytte en forsiktig tilnærming til resultatføring av fortjeneste i de første regnskapsperiodene, med utgangspunkt i et prinsipp om beste estimat

På bakgrunn av resultatene i denne undersøkelsen er det interessant at majoriteten av selskapene ikke tar hensyn til alle typer av usikkerhet i anleggskontrakter ved periodisering av fortjeneste. Det kan være mange forklaringer på hvorfor det er slik. Først og fremst kan det tenkes at regnskapsprodusentenes kompetanse på området er svak og at de egentlig ikke er kjent med NRS 2 Anleggskontrakter. En annen forklaring på den varierende praksisen kan være at regnskapsprodusentene er klar over usikkerheten som eksisterer i anleggskontrakter, men unnlater å hensynta dette grunnet overoptimisme i forhold til det endelige resultat. Det kan også hende at selskapet vil vise et best mulig resultat og av den grunn utelater de å ta hensyn til usikkerhet.

Uriktig tolkning og anvendelse av NRS 2 punkt 28-30 vil kunne medføre at selskapet rapporterer for høy eller lav fortjeneste i ett eller flere av de år som prosjektet går over. Dette kan gi et uriktig bilde av selskapets resultat og stilling.

## 5.2 Oppsummering og konklusjon – forskningsspørsmål 2

Studiens andre forskningsspørsmål er: *”Hvordan måler bygningsentreprenører verdien av utført produksjon i en periode?”*

Resultatene fra denne undersøkelsen viser at selskap nummer 1 bruker en kombinasjon av fysisk måling, kostnader og timer som mål for å måle beregne fullføringsgraden. De er også det eneste selskapet som bruker et prosjektbasert dataprogram for å måle fremdrift. De andre selskapene har ikke noen lignende hjelpemidler. Selskap nummer 2 og 4 bruker kun fysisk måling av fremdrift for å beregne fullføringsgraden. Under intervjuene kom det frem at samtlige av de overnevnte selskaper hadde benyttet de målene de hadde valgt som mål på fremdrift, ved den begrunnelse at de betraktet kostnader som å gi et dårlig bilde på fremdrift. Når det i tillegg kom frem at samtlige selskaper var opptatt av at resultatet skulle være riktig, kan det tyde på en korrekt tolkning av standarden.

Selskap nummer 3 bruker kun kostnader for å beregne fullføringsgraden. Selskapet har ikke vurdert noen av de andre indikatorene for fremdriftsmåling. Det er interessant at de ikke har vurdert noen av de andre målemetodene med tanke på at NRS 2 punkt 27 er klar på bruk av andre metoder når kostnader gir et dårlig bilde på fremdrift. En kan dermed tolke dette som at selskapet ikke har gjort en korrekt tolkning av standarden.

Samtlige selskaper opplyser om at de har rutiner for periodisering av kostnader for varer som er ankommet bygg- og anleggsplass men som ikke er medgått i oppføringen av bygget. Majoriteten av selskapene vurderer også estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som prosjektet går fremover etter NRS 2 punkt 44. Samtlige selskaper resultatfører også tap direkte på kontrakter som forventes å gi tap etter NRS 2 punkt33.

Med dette som utgangspunkt blir svaret på studiens andre forskningsspørsmål at bygningsentreprenører *i stor grad* anvender god regnskapsskikk ved måling av utført produksjon i en periode.

Når det gjelder regnskapsprodusentenes praksis knyttet opp mot beregning av fullføringsgrad kan en stille spørsmål om hvorfor det bare er selskap nummer 1 som bruker en kombinasjon av målemetoder, og som i tillegg har et elektronisk basert system som hjelper dem å måle fremdrift. Studien tyder på at det kun er selskap 1 som har et bevisst forhold til at fullføringsgrad kan beregnes på flere ulike måter. De andre selskapene har ikke brukt en kombinasjon av ulike målemetoder, og de har ikke noen hjelpemidler som hjelper dem å måle fremdrift. Det kan dermed tenkes at de har benyttet en metode som er enkel og at de dermed nødvendigvis ikke har benyttet beste estimat. Dette kan skyldes at det å måle fremdrift i store byggeprosjekter er vanskelig. Det kan også skyldes at kunnskapen rundt fullføringsgrad og målemetoder er svak. En kan også kunne tenke seg at selskapene velger en metode som gir et best mulig overskudd. I tillegg er prinsippet om beste estimat vanskelig å overprøve.

### 5.3 Oppsummering og konklusjon – forskningsspørsmål 3

Studiens tredje forskningsspørsmål er: *"Hvordan gir bygningsentreprenører informasjon i noter vedrørende anleggskontrakter?"*

Årsregnskapene til de syv selskapene som praktiserer løpende avregnings metode er blitt studert, og resultatene viser en regnskapspraksis hvor majoriteten av selskapene tilfredsstillende opplyser om anvendt regnskapsprinsipp og hovedprinsippene for beregning av fullføringsgrad etter både regnskapsloven og NRS 2 Anleggskontrakter. Utover dette er opplysninger som gis av majoritetene av selskapene mangelfulle eller så gis de ikke. Det var kun et av selskapene som jevnt over informerer på en tilfredsstillende måte.

Med dette som utgangspunkt, blir svaret på studiens tredje forskningsspørsmål at informasjonen som gis i noter av bygningsentreprenører vedrørende anleggskontrakter ***i liten grad*** er sammenfallende med god regnskapsskikk.

Tilleggsinformasjon i noter har som siktemål å gjøre den samlede regnskapsinformasjon egnet for analyse. Derfor er det interessant at majoriteten ikke gir opplysninger eller at de er mangelfulle. Konsekvensen vil være at regnskapets informasjonsverdi blir redusert. Eksempelvis vil et selskaps mangelfulle informasjon om omfanget av igangværende



anleggskontrakter redusere informasjonsverdien til regnskapet betraktelig. Både med tanke på fremtidig inntjening, finansiell stilling og likviditet.

Regnskapsloven § 7-1 (3) slår fast at:

*”Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges, eller i tilfelle konsernets stilling og resultat”*

En kan dermed stille spørsmål ved om notekravene i NRS 2 Anleggskontrakter er av betydning for å bedømme et selskaps resultat og balanse. Basert på de svarene selskapene kom med under intervjuet vedrørende noteinformasjon ser det ut til at resultatregnskapet er av størst betydning for å informere brukerne av regnskapet. Som nevnt tidligere er det en høyere terskel for opplysningsplikt i noter knyttet til stilling og resultat (NOU 1995:30, kapittel 12). Utelatelse av en tilleggsinformasjon vedrørende balansen med det argument at det er resultatregnskapet som er av betydning, kan ikke ses på som god nok grunn til ikke å gi tilleggsinformasjon. Videre sier Haugnes (2008) at det vil være aktuelt med opplysninger i noter vedrørende vurderinger som i stor grad krever skjønn av ledelsen, og hvor det har en vesentlig innvirkning på innregnet beløp i regnskapet.

På grunn av det skjønn som er involvert ved regnskapsmessig behandling av løpende avregningsmetode vil tilleggsinformasjon gitt i noter være av betydning for at brukeren av regnskapet kan få en bedre forståelse av hvilket skjønn som er lagt til grunn for de verdier som er presentert i balansen.

Kravet om at regnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat, innebærer også at selskapet undersøker om årsregnskapets forventede brukergrupper får oppfylt sitt informasjonsbehov om virksomhetens økonomiske forhold (Ot.prp. Nr. 89, 2003-2004). Denne studien tyder på at selskapene ikke har undersøkt om brukerne får oppfylt dette informasjonsbehovet. Halvparten av selskapene gir uttrykk for at de ikke vet hva brukerne av regnskapet bruker informasjon i noter til, både i forhold til beslutninger og analyser. Den andre halvparten mener at det er årets overskudd som er av betydning for regnskapsbrukerne.

En kan stille spørsmål med hvorfor informasjon som gis i noter i tilknytning til anleggskontrakter ikke blir gitt eller at de er mangelfulle. Den generelle holdningen til selskapene er å gi minst mulig informasjon i noter. En forklaring kan være at kunnskapen på området er svak og at regnskapsprodusentene ikke er klar over de krav som stilles til noter vedrørende anleggskontrakter. Det kan også tenkes at regnskapsprodusentene synes at regnskapsmessig behandling av løpende avregnings metode er komplisert, og av den grunn ikke vet hvordan de skal opplyse i noter vedrørende metodebruken.

## **5.4 Konklusjon på studiens problemstilling**

På bakgrunn av teorikapittelet, studiens resultater og svarene på forskningsspørsmålene vil det konkluderes på studiens problemstilling:

***I hvilken grad følger bygningsentreprenører god regnskapsskikk etter NRS 2 ved bruk av løpende avregnings metode?***

I bygg- og anleggsbransjen eksisterer det en del usikkerhet som kan ha innvirkning på det endelige resultat i kontrakten. Etter NRS 2 skal det benyttes beste estimat ved usikkerhet. Denne studien tyder på at majoriteten av selskapene ikke tar hensyn til alle typer av usikkerhet med tanke på periodisering av fortjeneste i anleggskontrakter. En konsekvens av dette vil være at fortjenesten og egenkapitalen kan være for høy eller lav i en eller flere av de år som prosjektet går over. En annen konsekvens er at ulik prinsippapplikasjon reduserer regnskapets sammenlignbarhet.

Det er mye skjønn involvert ved måling av utført produksjon i en regnskapsperiode vedrørende anleggskontrakter. Det har derfor vært spennende å analysere hvordan bygg- og anleggsentreprenører håndterer dette regnskapsmessig. Beregning av fullføringsgrad har vært av størst interesse. Studien kan tyde på at selskapene har gjort en korrekt tolkning av standarden. Det kan likevel reises usikkerhet om selskapenes velger metode basert på at de er enkle å håndtere og ikke fordi de nødvendigvis representerer beste estimat. Dette tross for at alle selskaper uttaler at de har fokus på at resultatet skal være mest mulig korrekt.

Årsaken antas å være at det å måle fremdrift og opptjening i store byggeprosjekter oppfattes som vanskelig. I tillegg er beste estimat for beregning av fullføringsgrad vanskelig å overprøve. Vedrørende den delen av oppgaven som gjelder tilleggsinformasjon i notene tok denne studien utgangspunkt i artikkelen *Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge* skrevet av Svein Wiig, hvor en fant følgende konklusjon:

*“Gjennomgangen avdekket imidlertid en rekke mangler med hensyn til at informasjon iht. kravene i NRS 2 var mangelfull eller ikke ble gitt” (Wiig, 2002, s.41)*

Dette ble sett på som så spennende at man ikke kunne la det gå forbi uten nærmere undersøkelser. Denne studien har sett nærmere på om det er blitt noe særlig bedre siden år 2000.

Studien tyder på at det ikke er blitt noe særlig bedre siden år 2000. Enten så er informasjonen som gis i notene av selskapene mangelfulle, eller så blir de ikke gitt.

Studiens konklusjon er dermed at de undersøkte bygningsentreprenørene *til en viss grad* anvender god regnskapsskikk ved bruk av løpende avregnings metode etter NRS 2.

## **5.5 Avslutning**

### **Avsluttende refleksjoner**

Denne studien tyder på at selskaper praktiserer løpende avregningsmetode ulikt knyttet opp mot prinsippet om beste estimat. En konsekvens av ulik praktisering vil bety for høyt eller for lavt resultat i forhold til den virkelige verdiskapningen. Dette vil kunne medføre at brukerne av regnskapet trekker konklusjoner på feilt grunnlag. Men bruk av skjønn for periodiseringer er nødvendig, også i de tilfeller hvor det kan herske usikkerhet vedrørende periodiseringen.

Regnskapsprodusentens beregning av fullføringsgraden er en funksjon av et beste estimat, og trenger objektivt sett ikke være riktig. Til tross for om de bruker en kombinasjon av flere ulike metoder og har kompetente ansatte for registrering. Men det sentrale er at skjønn utøves innenfor en lovgitt ramme. Innenfor denne rammen vil regnskapet som sådan være

relevant og pålitelig. Undersøkelsen bekrefter at skjønnnet vedrørende fullføringsgraden ligger innenfor legalnormene til god regnskapsskikk, herunder NRS 2.

Når det gjelder tilleggsopplysninger i form av noter viser undersøkelsen klart at det her er et avvik mellom de krav som følger av NRS 2, og praktiseringen av disse krav. Selv om man modererer kravene ved en vesentlighetsbetraktning om hva det bør og skal opplyses om, er det utvilsomt rom for forbedringer. Undersøkelsen bekrefter derfor de funn som ble gjort av Svein Wiig for ti år siden. I mellomtiden har vi fått et krav om "Rettvisende bilde". I dette ligger en oppfordring til regnskapsprodusenten å sette seg inn i brukernes behov for regnskapsinformasjon. Det kan virke som om at et brukerorientert fokus ikke er prioritert i denne bransjen. Da blir det her som ellers ofte et spørsmål om kost / nytte.

### **Forslag til videre forskning**

Studien er gjennomført på bakgrunn av et lite utvalg, noe som resultatene bærer et preg av. Det hadde derfor vært interessant å forske på hva brukerne forventer av regnskapet, og om manglene som er avdekket med hensyn til informasjon i noter egentlig er av betydning. Eksempelvis kunne en ha forsket på hvordan finansieringsinstitusjoner benytter tilleggsinformasjon i noter knyttet opp mot anleggskontrakter.

I tillegg hadde det vært interessant å forske på om det er andre bygningsentreprenører som tar høyde for usikkerhet i anleggskontrakter ved å sette av en garantiavsetning av omsetningen, hvor da selskaper fra hele landet ble inkludert.

## Referanseliste

Blumberg, B. Cooper, D.R. Schindler, P.S. (2011). *Business Research Methods* (3th European edition). Berkshire: McGraw-Hill Education

Bryman, A. Bell, E (2011). *Business Research Methods* (3th edition). New York: Oxford University Press

Den norske Revisorforening og artikkelforfatterne (2011). *Bygg og anlegg – regnskap, skatt og avgift* (2.utgave). Oslo: Den norske Revisorforening

Dul, J. Hak, T (2008). *Case Study Methodology in Business Research*. Burlington: Elsevier Ltd

Ghauri, P. Grønhaug, P. (2010). *Research Methods in Business Studies* (4th edition). Harlow: Pearson Prentice Hall

Hagstrøm, V (1997). *Entrepriserett*. Oslo: Vinderen forlag

Hair, J. F., Money, A. H., Samouel, P., & Page, M. (2007). *Research methods for business*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd

Haugnes, T (2008). *Vesentlighet ved utarbeidelse av tilleggsopplysninger - enkelte relevante betraktninger*. Praktisk økonomi og finans nr. 1, 2008

Holme, M.I, Solvang, K. B (1996). *Metodevalg og metodebruk* (3.utgave). Sats: Tano AS

Huneide, J. E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O., (2011). *Årsregnskapet i teori og praksis 2010* (12. utgave, 1.opplag). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag AS

Jacobsen, I. D (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (2.utgave). Kristiansand: Høyskoleforlaget AS

Jarøy, J (2010). *Jarøy Skattelovsamling*. Skien: Jacob Jarøy Forlaget

Johannessen, A. Kristoffersen, L. Tufte, P.A. (2005). *Forskningsmetode for økonomisk administrative fag* (2.utgave). Oslo: Abstrakt forlag AS.

Johansen, A. Kvaal, E., (2003). *Regnskapsloven. Kommentarer til lov av 17.juli 1998 Nr. 56 om årsregnskap m.v.* (2.opplag). Oslo: Cappelen Akademisk Forlag

Kristoffersen, T (2008). *Regnskapsteori – Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder*. Bergen: Fagbokforlaget

Kristoffersen, T (2005). *Årsregnskapet – en grunnleggende innføring*. Bergen: Fagbokforlaget

Langli, J. C (2010). *Årsregnskapet* (9. utgave, 1.opplag). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag

Lædre, O (2006). *Valg av kontraktstrategi i bygg og anleggsprosjekt* (Doktoravhandling for graden ingeniør). Trondheim: Norges teknisk – naturvitenskapelige universitet

NOU 1995:30. *Ny regnskapslov*. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Oslo: Finansdepartementet

NRS 2 Anleggskontrakter (oktober 1992). Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse

NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler (november 2000). Oslo: Norsk Regnskapsstiftelse

Ot.prp.nr 42 (1997-98). *Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Oslo: Finansdepartementet

Ot.prp.nr 89 (2003-2004). *Om lov om endringer i lov 17.juli 1998 Nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m)*. Oslo: Finansdepartementet

Ringdal, K (2001). *Enhet og mangfold*. Bergen: Fagbokforlaget

Sekaran, U. Bougie, R (2010). *Research Methods for Business* (5<sup>th</sup> edition). Cichester: John Wiley and sons Ltd

Wiig, S (2002). *Anleggskontrakter – regnskapspraksis i Norge*. Revisjon og regnskap nr. 2, 2002

Yin, K. R (1989). *Case study research: Design and methods*. Vol 5 No 2, pp. 52-53

Zikmund, W. G. (2003). *Business research methods* (7<sup>th</sup> edition). Mason, Ohio: South-Western

# Vedlegg 1

Intervjuguide

## Innledning:

### 1. Informasjon

- a. Kort om forsker og mastergradsoppgave
- b. Informasjon om gjennomføring av intervju og anonymisering

### 2. Om intervjuobjektet

- a. Stilling og rolle i selskapet?

Har du/dere noen kjennskap til regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter?

- b. Ja
- c. Nei
- d. Hvis ja, hvordan mener du/dere man burde behandle anleggskontrakter ved bruk av løpende avregningsmetode etter NRS 2?

### 3. Usikkerhet – tilvirkningstid

Venter du/dere med resultatføring av fortjeneste ved prosjekter som er av betydelig omfang og som strekker seg over flere regnskapsmessige perioder?

- a. Ja
- b. Nei
- c. Hvis Nei, hvorfor ikke?
- d. Hvis Ja, på hvilken måte?

### 4. Usikkerhet – Hovedentreprise (kalkulasjonsrisiko)

Hva har du/dere som regel ansvaret for av pris/mengde ved denne type entrepriseform?

- a. Pris
- b. Mengde
- c. Begge

### 5. Usikkerhet – Totalentreprise (kalkulasjonsrisiko)

Hva har du/dere som regel ansvaret for av pris/mengde ved denne type entrepriseform?

- a. Pris



- b. Mengde
- c. Begge

6. Tar du/dere hensyn til ansvarsfordelingen i entreprisformen som er benyttet ved deres prosjekter med tanke på resultatføring av fortjeneste i den enkelte periode?

- a. Nei
- b. Ja
- c. Hvis Nei, hvorfor ikke?
- d. Hvis Ja, på hvilken måte tar du/dere hensyn til dette?

7. Usikkerhet – Erfaring

Er erfaring med på å påvirke resultatføring av fortjeneste?

- a. Nei
- b. Ja
- c. Hvis Nei, hvorfor ikke?
- d. Hvis Ja, på hvilken måte?

8. Fullføringsgrad

Hva benytter du/dere som mål på fremdrift i deres bygg- og anleggsprosjekter av:

- a. Kostnader
- b. Timer
- c. Fysisk måling av fremdrift
- d. andre måltall

2. Er det tilfeller hvor du/dere tror kostnader gir en dårlig indikasjon på fremdrift og i så fall vurderer du/dere noen av de andre alternativene som eksisterer?

- a. Ja
- b. Nei
- c. Hvis Ja, hvilke måltall bruker du/dere da?
- d. Hvis Nei, hvorfor ikke?

3. Har du/dere noen retningslinjer i bransjen eller selskapet som hjelper dere å måle fremdrift?

- a. Ja
- b. Nei

c. Hvis Ja, kan du/dere forklare nærmere?

4. Har du/dere noen rutiner for periodisering av kostnader for varer som er ankommet bygg- og anleggsplass men som ikke er gått med i oppføringen av bygget/anlegget?

a. Ja

b. Nei

c. Hvis Ja, kan du/dere forklare nærmere hvordan du/dere gjør det?

d. Hvis Nei, hvorfor?

#### 9. Endring av estimer

Vurderer du/dere fortløpende estimatene som ligger til grunn for kontraktens sluttresultat etter hvert som et prosjekt går fremover og du/dere får ny informasjon som tilsir at du/dere burde gjøre det?

a. Ja

b. Nei

c. Hvis Nei, hvorfor ikke?

#### 10. Avsetning for forventet tap

Dersom det er sannsynlig (> 50 %) at en anleggskontrakt vil gi et endelig tap i kommende periode, hvordan behandler du/dere dette regnskapsmessig?

#### 11. Tilleggsinformasjon gitt i noter

a. Hva er det du/dere vektlegger ved rapportering i noter?

b. I hvilken grad tror du/dere at brukerne av regnskapet bruker tilleggsinformasjonen gitt i noter både med tanke på beslutninger og analyser?

c. I hvilken grad vurderer du/dere kravene til tilleggsopplysninger i noter vedrørende løpende avregningsmetode?

