

Inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenestevirksomhet

En analyse av regnskapspraksis

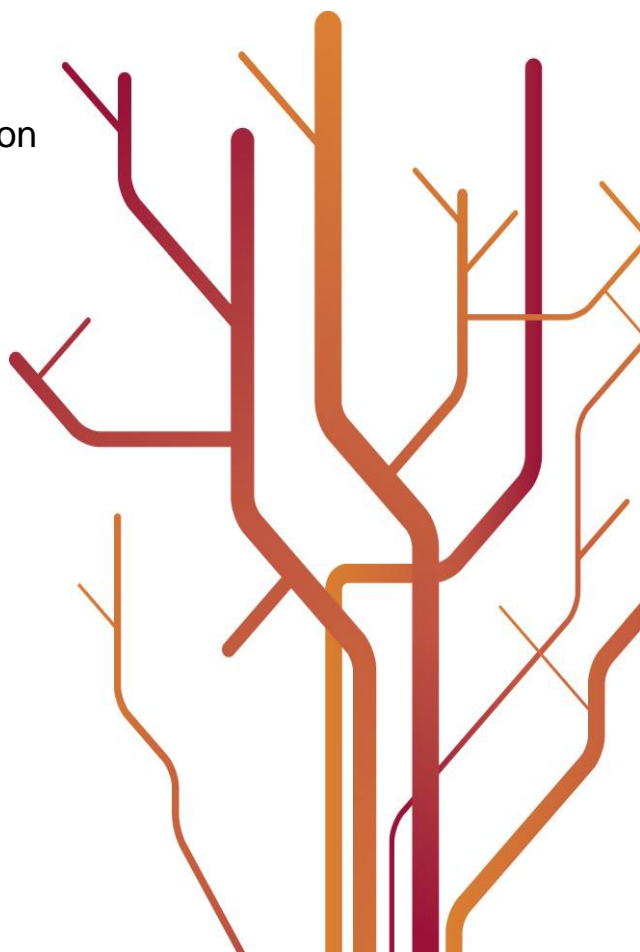


Kim Fouad Kristensen

Marius Steffenakk

Masteroppgave i økonomi og administrasjon
- studieretning bedriftsøkonomi (30 stp)

Juni 2013



Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen på vår utdanning og veien mot graden siviløkonom ved Handelshøgskolen ved Universitetet i Tromsø. Studien er skrevet innen studieretningen bedriftsøkonomi (30 studiepoeng).

Vi har begge hatt fordypning i regnskap på både bachelor- og masterstudiet, og masteroppgaven er naturlig nok innenfor samme tema. Studien tar for seg hvordan gjeldende regnskapspraksis er innenfor temaet inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenestevirksomhet. I denne forbindelse vil vi rette en stor takk til samtlige bedrifter som tok seg tid til å stille til intervju i en hektisk periode.

Arbeidet med studien har vært krevende, og en lang modningsprosess. Arbeidet har vært interessant og lærerikt, og vi føler vi har tilegnet oss ny kunnskap som vi håper og tror vil være nyttig i årene som kommer.

Vi ønsker til slutt å rette en stor takk til våre veiledere, førstelektor Henning Sollid og universitetslektor Finn Steinar Heimly. De har vært tilgjengelige gjennom hele prosessen og bidratt med konstruktiv veiledning og gode tilbakemeldinger.

Tromsø, 1. juni 2013

Kim Fouad Kristensen

Marius Steffenakk

Sammendrag

Inntektsføring av tjenester er et komplekst og sammensatt område innen regnskapsfaget. I dag finnes det ingen norsk standard på området. Det eneste holdepunktet i den norske regnskapslovgivningen som er direkte knyttet mot inntektsføring av tjeneste er en veiledning fra Norsk Regnskapsstiftelse. “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” har eksistert som veiledning siden 2009, og var før dette kun et diskusjonsnotat siden opprinnelsen i 1996. Det avventes fremdeles internasjonal utvikling før det eventuelt utvikles en rettslig bindende standard.

Ved inntektsføring av fastpriskontrakter som strekker seg over flere regnskapsperioder vil det alltid oppstå periodiseringsspørsmål. Denne vurderingen bygger på de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven. De mest sentrale regnskapsprinsippene er transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet og prinsippet om beste estimat.

Formålet med denne studien har vært å undersøke hvordan rådgivende ingeniører inntektsfører sine fastpriskontrakter i forhold til de problemene som kan oppstå i vurderingene. Studiens hovedproblemstilling ble da:

Hvordan inntektsfører rådgivende ingeniører fastpriskontrakter, og i hvilken grad forholder de seg til norsk regnskapslov og relevante regnskapsstandarder?

For å finne ut hvordan inntektsføring av tjenester skal regnskapsføres tar vi i utgangspunkt i “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”. Veiledningen sier at transaksjonstidspunktet er det tidspunktet hvor selger har etablert en rett til ytelse. Samtidig sier den at transaksjonstidspunktet sammenfaller med tidspunktet for opptjening og at inntekt skal resultatføres løpende. Dette er svært motsigende, og veiledningen er særdeles uklar. Siden Norsk Regnskapsstiftelse avventer internasjonal utvikling på området, ser vi til den internasjonale standarden som omhandler temaet, ”IAS 18 Driftsinntekter”.

“IAS 18 Driftsinntekter” er mye klarere enn den norske veiledningen, og den spesifiserer at inntekter skal resultatføres løpende. Denne metoden kalles for løpende avregnings metode. Metoden handler i stor grad om vurdering av fremdrift og “IAS 18” sier den skal vurderes etter fullføringsgrad, men den gir ingen spesifikke krav på hvordan fullføringsgraden vurderes. Standarden henviser igjen til “IAS 11 Anleggskontrakter” som sier hvordan fullføringsgraden skal beregnes. Ved beregning av fullføringsgrad må det legges estimer til

grunn for hvor mye av tjenesten som er utført, og det er her det grunnleggende regnskapsprinsippet om beste estimat kommer inn.

Siden vi havner i den internasjonale standarden for anleggskontrakter, ender vi i norsk praksis opp i “NRS 2 Anleggskontrakter”. Her er løpende avregnings metode nøye gjennomgått, og på bakgrunn av dette har vi undersøkt problemområdene fullføringsgrad, inntektsføring av fortjeneste ved usikkerhet, tapsavsetning og vi har sett på kravene til noteopplysninger.

Studien ble gjennomført som et komparativt multippelt casestudie, hvor vi gjennom kvalitative intervjuer med fem bedrifter innen bransjen rådgivende ingeniører fikk besvart tre av studiens forskningsspørsmål. Det siste forskningsspørsmålet ble besvart av årsregnskap med tilhørende noteopplysninger, og studiens hovedproblemstilling ble besvart fullt ut.

Studien konkluderer med at bedriftene inntektsfører fastpriskontraktene *etter de vurderinger som er gjort i standarden*, og estimatene som ligger til grunn ved vurderingene virker å være pålitelige. I forhold til notekravene er det kun en bedrift som tilfredsstillere alle standardkravene, og bedriftene har således *stort forbedringspotensial og forholder seg i liten grad* til kravene om tilleggsopplysninger i regnskapsloven og relevante regnskapsstandarder.

Nøkkelord: Inntektsføring av fastpriskontrakter, tjeneste, løpende avregning, NRS, IFRS.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	III
Sammendrag.....	IV
Forkortelser og begreper	IX
Figuroversikt	X
Tabelloversikt.....	XI
1 Innledning.....	1
1.1 Aktualisering	1
1.2 Problemstilling	4
1.3 Avgrensning	4
1.4 Studiens struktur.....	5
2 Teori	6
2.1 Definisjon av fastpriskontrakt	6
2.2 Bransjebeskrivelse og tjenestetransaksjon	6
2.2.1 Bransjestandarden NS 8401	8
2.3 Hva er regnskap? Regnskapet som informasjonssystem.....	9
2.4 Behovet for regnskapsprinsipper	11
2.5 Regnskapsmessig inntektsføring av tjenstekontrakter.....	12
2.5.1 Transaksjonsprinsippet.....	12
2.5.2 Transaksjon	12
2.5.3 Opptjeningsprinsippet	13
2.5.4 Transaksjonsbasert inntekt	13
2.5.5 Sammenstillingsprinsippet	14
2.5.6 Forsiktighetsprinsippet	14
2.5.7 Beste estimat.....	15
2.6 God regnskapsskikk – den norske regnskapsstiftelsens vurderinger.....	16
2.7 Internasjonal standard.....	18
2.7.1 Bakgrunn for IAS 18 Driftsinntekter.....	18
2.7.2 Definisjon og driftsinntekt.....	19
2.7.3 Innregning av inntekter.....	19
2.7.4 Tjenestesalg.....	20
2.7.5 Problemer med inntektsføring ved løpende avregning.....	21
2.7.6 Harmonisering.....	23
2.8 NRS 2 Anleggskontrakter – tilbake til det norske lovverket.....	23

2.8.1 Kontraktsinntekt	24
2.8.2 Kontraktskostnad.....	24
2.8.3 Løpende avregning	25
2.8.4 Fullføringsgrad	25
2.8.5 Estimatendring.....	26
2.8.6 Fortjeneste og usikkerhet.....	27
2.8.7 Avsetning for tap	27
2.8.8 Kort oppsummering.....	28
2.9 Noteopplysninger	29
2.10 Oppsummering av teorien	31
3 Metode.....	33
3.1 Den økonomiske forskningsprosessen	33
3.2 Forberedelse	33
3.2.1 Litteratur	34
3.3 Forskningsdesign.....	34
3.4 Metodevalg.....	35
3.4.1 Multipelt casestudie.....	35
3.5 Utvalg	37
3.6 Datainnsamling og datakilder.....	38
3.6.1 Sekundærdata	39
3.6.2 Primærdata.....	40
3.6.3 Delvis strukturerte intervjuer.....	40
3.7 Vurdering av studien	41
3.7.1 Pålitelighet.....	42
3.7.2 Troverdighet	43
3.7.3 Overførbarhet	44
3.7.4 Overenstemmelse	45
3.8 Studiens begrensinger.....	45
4 Empiri og analyse.....	47
4.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan beregnes fullføringsgraden på prosjektene?	48
4.2 Forskningsspørsmål 2: Hvordan inntektsføres fortjeneste med tanke på usikkerhet?.....	53
4.3 Forskningsspørsmål 3: Hvilke vurderinger gjøres gitt kontrakten gir tap (tapskontrakt)?.....	59
4.4 Forskningsspørsmål 4: Gis det noteopplysninger i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?	65

4.4.1 Fullføringsgrad (standardpålagt noteopplysning).....	65
4.4.2 Informasjon om igangværende kontrakter (fravikelig noteopplysning).....	66
4.4.3 Gjenværende produksjon på tapskontrakter (fravikelig noteopplysning)	69
4.4.4 “NRS 2 Anleggskontrakter” pkt. 34 (ufravikelig noteopplysning)	70
5 Oppsummering og konklusjon	71
5.1 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 1	71
5.2 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 2	72
5.3 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 3	74
5.4 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 4	75
5.4.1 Informasjon om fullføringsgrad (standardpålagt noteopplysning).....	76
5.4.2 Informasjon om igangværende kontrakter (fravikelig noteopplysning).....	77
5.4.3 Gjenværende produksjon på tapskontrakter (fravikelig noteopplysning)	78
5.4.4 “NRS 2 Anleggskontrakter” pkt. 34 (ufravikelig noteopplysning)	79
5.4.5 Hovedkonklusjon vedrørende noteopplysninger	79
5.5 Konklusjon av studiens hovedproblemstilling	80
5.6 Avslutning	81
5.6.1 Avsluttende refleksjoner.....	81
5.6.2 Forslag til videre forskning	82
Referanser.....	83
Vedlegg 1: Intervjuguide.....	87
Upublisert vedlegg: Noteopplysninger.....	89

Forkortelser og begreper

FASB	Financial Accounting Standards Board
(US)GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (fra USA)
IAS	International Accounting Standards (IAS)
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
NGAAP	Norwegian Generally Accepted Accounting Principles
NOU	Norsk Offentlig Utredning, rapport fra regjering når de setter ned utvalg
NRS	Norsk Regnskaps Stiftelse etablert i 1989 med formål å utgi regnskapsstandarder (NRS) og tolke spørsmål til disse. Har betydelig rettskildemessig vekt for å forstå hva som oppfattes som god regnskapsskikk.
Rskl.	LOV 1998-07-17 nr. 56: Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Figuroversikt

Figur 1: Periodiseringsspørsmålet.....	7
Figur 2: Interessentmodellen.....	9
Figur 3: Avvik mellom reell fremdrift og beregnet fremdrift ved bruk av kostnader.....	26
Figur 4: Forskningsprosessen.....	33
Figur 5: De ulike tilnærmingene til kvalitetsvurdering.....	42

Tabelloversikt

Tabell 1: Regnskapsregler (Sekundærdata).....	38
Tabell 2: Prosjektoppfølgingsprogram (Primærdata).....	48
Tabell 3: Prosjektplan (Primærdata)	49
Tabell 4: Mål på fullføringsgrad (Primærdata)	50
Tabell 5: Ansvarlig for vurdering av fullføringsgrad (Primærdata).....	51
Tabell 6: Uavhengig vurdering (Primærdata)	51
Tabell 7: Inntektsføring av fortjeneste (Primærdata)	53
Tabell 8: Risikofaktorer vedrørende gevinst eller tap (Primærdata).....	54
Tabell 9: Påvirker usikkerhet inntektsføringen av fortjeneste (Primærdata)	55
Tabell 10: Påvirker usikkerhet når fortjeneste inntektsføres (Primærdata).....	56
Tabell 11: I hvilken grad prioriteres de ulike risikofaktorene (Primærdata).....	56
Tabell 12: Enkle vs. komplekse kontrakter (Primærdata).....	57
Tabell 13: Regnskapsmessig behandling av tapskontrakter (Primærdata).....	60
Tabell 14: Kostnader i tapskontrakter (Primærdata)	60
Tabell 15: Tapets relative størrelse mot resten av driften (Primærdata)	61
Tabell 16: Fordeling av tap ved involvering av flere kontor/fag (Primærdata)	62
Tabell 17: Vurdering av tapskontrakter (Primærdata)	63
Tabell 18: Beregning av fullføringsgrad (Sekundærdata).....	65
Tabell 19: IFRS - Beregning av fullføringsgrad (Sekundærdata)	66
Tabell 20: Informasjon om igangværende kontrakter (Sekundærdata).....	67
Tabell 21: IFRS - Informasjon om igangværende kontrakter (Sekundærdata).....	68
Tabell 22: Gjenværende produksjon på tapskontrakter (Sekundærdata)	69

Tabell 23: IFRS - Gjenværende produksjon på tapskontrakter (Sekundærdata)	69
Tabell 24: Oversikt over tilfredsstilte noteopplysninger (Sekundærdata)	79

1 Innledning

Innledningskapitlet har som formål å presentere studiens bakgrunn og aktualitet. Etter å ha gjort rede for dette vil vi presentere problemstillingen og avgrense studien.

1.1 Aktualisering

Rådgivende ingeniører representerer tjenesteytende bedrifter og har ofte en betydelig virksomhet med store kontrakter og store inntekter. Periodisering av inntekter kan derfor få store tallmessige konsekvenser for den enkelte perioden. Tid og størrelse er nøkkelord for vår studie, og vi ønsker å se på hvordan ingeniørbedrifter leverer tjenester, samt hvordan de regnskapsfører inntekter i forbindelse med fastpriskontrakter.

Regnskapsføring av inntekt reguleres først og fremst gjennom regnskapslovens grunnleggende prinsipper, men også i enkeltstandarder fra Norsk Regnskapsstiftelse (NRS). IFRS (International Financial Reporting Standards) er det internasjonale regnskapssystemet som gjør inntog i Norge, og bl.a. *“alle børsnoterte foretak som utarbeider konsernregnskap må benytte IFRS i den finansielle rapporteringen”* [1]. IAS er regnskapsstandardene som er tilhørende IFRS på lik linje som NRS har utarbeidet standarder til norsk regnskapspraksis (NGAAP (Norwegian Generally Accepted Accounting Principles)).

IFRS behandler inntektsføring generelt gjennom “IAS 18 Driftsinntekter”, mens inntektsføring knyttet til spesifikke områder omhandles gjennom en rekke andre standarder. “IAS 18 Driftsinntekter” er den internasjonale regnskapsstandarden som omhandler driftsinntekter.

“Inntektsføring er et sentralt område innenfor regnskapsreguleringen og stadig mer komplekse avtaler og transaksjoner skaper utfordringer i forhold til regnskapsføring” (NRS (V) Regnskapsføring av inntekt).

Regnskapsføring av inntekt er et komplekst og sammensatt område innen regnskapsfaget. Noe som kanskje er best poengtert med at det ikke er noen standard på dette området, i hvert fall ingen norsk standard. Det som er utgitt er en veiledning, “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” som er ment som et direktiv på hvordan NRS mener ting skal gjøres. En veiledning er ikke rettslig bindende. Veiledningen bygger på den internasjonale standarden “IAS 18 Driftsinntekter”. “IAS 18” referer igjen til “IAS 11 Anleggskontrakter”, og dermed ender vi

opp i den vedtatte standarden om anleggskontrakter, “NRS 2 Anleggskontrakter” også etter norsk regnskapspraksis.

Mer om veiledningen fra NRS kommer senere i studien, under teorikapitlet. Utenom standarder og veiledninger, reguleres inntektsføring av de generelle bestemmelser i regnskapsloven (rskl).

Det er knyttet mer usikkerhet rundt inntektsføring av tjenester enn varer. Varer reguleres av “NRS 1 Varelager”, det finnes derimot kun én veiledning rundt inntektsføring av tjenester. Flere høringsutkast rundt inntektsføring av tjenester, både i det norske regelverket, NGAAP, og i de internasjonale reglene i IFRS omhandler dette temaet, men konsensus rundt en rettslig bindende standard uteblir.

Usikkerheten rundt inntektsføring av tjenester kan belyses gjennom følgende eksempel: en ingeniørbedrift bruker intellektuell kapital når den skal planlegge arbeid som utføres for en tredjepart. Både før og etter kontraktsinngåelse. Når er transaksjonen gjennomført? Kjøpes en vare over disk, for eksempel en penn, er det ingen tvil om når varen, herunder risiko og kontroll, er overført kunden og transaksjonen er gjennomført.

Hvordan vil en tjeneste inntektsføres før den er ferdig levert eller konstruert? Eksempelvis hvis en ingeniørbedrift har inngått en fastpriskontrakt for planleggingen av et bygg, og bygget er 50 % ferdigstilt pr. 31.12. Kan ingeniørbedriften inntektsføre halve kontrakten? Hvordan kan en tjeneste inntektsføres når den har begrenset eller ingen verdi for kunden fordi den er ufullstendig? Det oppstår et periodiseringsproblem pr. 31.12. Samtidig kan det stille spørsmål rundt estimatene som ligger til grunn for at ingeniørbedriften anser kontrakten som 50 % fullført.

Det vil oppstå et spørsmål rundt bruken av det grunnleggende regnskapsprinsippet beste estimat i rskl. § 4-2. Beste estimat åpner for at ledelsen må utøve skjønn i den enkelte transaksjonen, og består i korte trekk av at mulige utfall vektet med tilhørende sannsynlighet for utfallet. I praksis fører dette til at vurderingen av beste estimat vil avhenge av hvem som vurderer transaksjonen.

Det kan være betydelig usikkerhet rundt utfallet av fastpriskontrakten, både når den inngås og etter hvert som arbeidet påløper. Hvilke innvirkninger har dette på inntektsføringen og hvilke kriterier brukes for å estimere størrelsene? Etter “NRS 2 Anleggskontrakter” skal utført produksjon brukes som mål på fullføringsgraden, men det kan fort oppstå problemer med å

måle utført produksjon og da må andre innsatsfaktorer benyttes. Hvordan har de ulike risikofaktorene innvirkning på estimatene som brukes?

Regnskapsmanipulasjon er en annen årsak til at inntektsføring tas så på alvor som tilfellet er. Dechow et al. gjorde i 1996 en undersøkelse av i overkant av 90 foretak som var tatt for brudd på (US)GAAP (Generally Accepted Accounting Principles fra USA) av Security and Exchange Committee (SEC) i USA mellom 1988-1992. Resultatet var slående:

Panel A: Type of earnings manipulation discussed in the Accounting and Auditing Enforcement Releases

Income Overstatement	Number of Firms	Percentage (%)
Overstatement of revenues	37	40,2
Delayed recognition of a loss	7	7,6
Understatement of provisions for loan loss reserves	5	5,4
Overstatement of marketable securities	3	3,3
Overstatement inventory	8	8,7
Combination of overstating revenues and understating expenses	14	15,7
Other income increasing effects	9	9,8
Disclosure issue	4	4,3
Total	92	100 %

(Dechow et. al. 1996: 10)

Undersøkelsen viste at 40,2 % av foretakene som var tatt for juks gjaldt overvurdering av inntekter, og i tillegg var den nest mest brukte formen for manipulasjon (15,7 %) en kombinasjon av overvurdering av inntekter og undervurdering av kostnader. Undersøkelsen dokumenterte at ca. 55 % av alt juks med regnskapet gjøres gjennom manipulasjon av inntektene.

Professor ved Norges Handelshøyskole (NHH) Frøystein Gjesdal argumenterte for det samme da han i en forelesning nevnte at så mange som 2 av 3 saker som omhandler regnskapsjuks gjelder manipulasjon av inntekter (Olsen, 2012: 1). Et relativt nylig eksempel på inntektsmanipulasjon er saken med datterselskapet Kraft og Kultur i Troms Kraft AS, hvor inntektene ble blåst opp med så mye som 1,6 milliarder svenske kroner (Ernst og Young, Granskningsrapport)

Et annet norsk eksempel på regnskapsmanipulasjon er Sponsor Service saken. Der ble regnskapet oppblåst på bakgrunn av inntektsføring av ikke-reelle kontrakter og overvurdering av eiendeler. Oppblåsingene medførte således at det ble utbetalt bonus og utbytte til ledende ansatte og aksjonærer på feil regnskapsmessig grunnlag (NOU 2008: 16, pkt. 2.1).

1.2 Problemstilling

Formålet med vår studie er å se på hvordan inntektsføringen av fastpriskontrakter i tjenesteytende virksomhet foregår, herunder rådgivende ingeniører. Studiens hovedproblemstilling blir følgende:

Hvordan inntektsfører rådgivende ingeniører fastpriskontrakter, og i hvilken grad forholder de seg til norsk regnskapslov og relevante regnskapsstandarder?

For å undersøke dette har vi valgt å benytte oss av følgende forskningsspørsmål:

1. Hvordan beregnes fullføringsgraden på prosjektene?
2. Hvordan inntektsføres fortjeneste med tanke på usikkerhet?
3. Hvilke vurderinger gjøres gitt kontrakten gir tap (tapskontrakt)?
4. Gis det noteopplysninger i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?

1.3 Avgrensning

Studiens avgrensning er at vi kun tar for oss bedrifter som er tjenesteytende, herunder rådgivende ingeniører. Utgangspunktet er at det er inngått kontrakt om levering av tjenesten. Det finnes mange ulike typer kontrakter som deler risiko ulikt mellom leverandør og oppdragsgiver, men kontraktstypen vi tar for oss i denne studien er fastpriskontrakter. Grunnen til at vi avgrenser til fastpriskontrakter er at det i disse kontraktene er leverandøren (ingeniørbedriften) som sitter med en stor del av risikoen, og det er således interessant å se på hvordan dette påvirker inntektsføringen av kontrakten.

Fastpriskontraktene må i tillegg strekke seg over flere regnskapsperioder, eller år, slik at det oppstår et periodiseringsspørsmål pr. 31.12. Det er denne periodiseringsproblematikken som er utgangspunktet for problemene rundt hva som skal inntektsføres når.

1.4 Studiens struktur

Studien består av fem kapitler inklusive introduksjonskapitlet. Kapittel to presenterer studiens teoretiske forankring, herunder gjeldende norsk regnskapslovgivning og standard (god regnskapsskikk), harmonisering med internasjonalt lovverk, samt annen aktuell teori på området. Kapittel tre presenterer studiens metodevalg for analysen, mens kapittel fire omhandler studiens resultater i form av empiri og analyse. I kapittel fem besvares forskningsspørsmålene og det konkluderes på studiens hovedproblemstilling. Helt til slutt avrundes studien med noen avsluttende kommentarer.

2 Teori

I dette kapitlet vil vi presentere regnskapsteori som er relevant i forhold til problemstillingen. Vi starter med å definere fastpriskontrakter og gjøre en beskrivelse av bransjen, samt tjenestetransaksjonen det her er snakk om. Videre tar vi for oss generell teori om regnskapet, og ser nærmere på de grunnleggende regnskapsprinsippene. Vi kommer inn på norsk regnskapsstiftelse (NRS) og deres veiledning angående regnskapsføring av inntekt for tjenester, før vi går inn på de internasjonale regnskapsreglene og standardene i IFRS. Til slutt viser vi at vi ender opp i den vedtatte standarden fra NRS om anleggskontrakter.

2.1 Definisjon av fastpriskontrakt

Definisjonen av kontraktstypene gjøres på bakgrunn av det leverings- og kostnadmessige ansvaret som legges til grunn for en avtale, samt på hvilket grunnlag det økonomiske vederlag for leveransen skal utbetales. Kontraktstypene kan deles i to hovedgrupper: priskontrakter og kostnadskontrakter [2]. Dette er to ytterpunkter, og det vil således finnes mange ulike grader av de ulike kontraktene.

Studien er avgrenset til fastpriskontrakter og går således under definisjonen for priskontrakter: *“Under en priskontrakt er leverandøren forpliktet til å levere den bestilte vare(r) eller tjeneste(r) til den avtalte pris, uansett hvor høye hans kostnader måtte bli”* [2]. En fastpriskontrakt innebærer at arbeidet skal leveres for en fast pris.

Leverandøren forpliktes til å fullføre leveransen. I fastpriskontrakter er det normalt sett leverandøren som bærer all økonomisk risiko [2], men det finnes ulike typer fastpriskontrakter hvor risikoen kan variere.

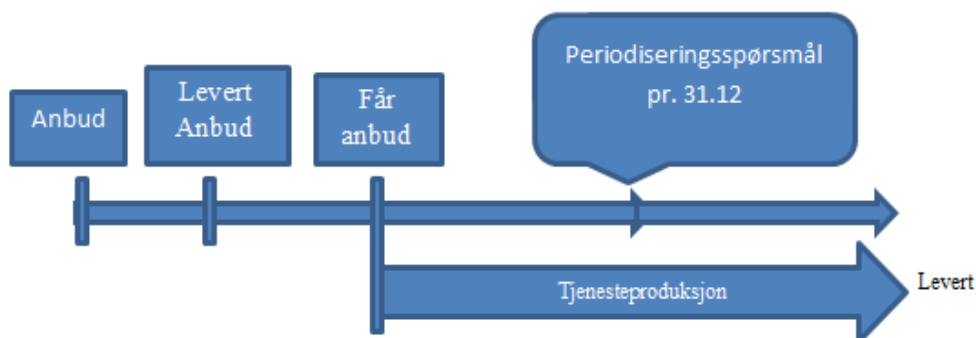
2.2 Bransjebeskrivelse og tjenestetransaksjon

Bransjen vi ønsker å undersøke er rådgivende ingeniører. Dette er bedrifter som *“har sin kjernekompetanse innen ingeniørteknologi, arkitektur, prosjekt- og bedriftsledelse og IKT”* [3].

I vår studie ønsker vi å se på hvordan disse rådgivende ingeniørbedriftene forholder seg til forholdsvis lange tjenestekontrakter, og hvordan de inntektsfører disse kontraktene. Dette innebærer prosesser som starter med anbudsrunde (her inkludert forarbeidet med tilbudet til

eventuelt anbudsrunder er vunnet), og helt frem til tjenesten ansees som fullført og transaksjonen har funnet sted.

“Når vi får et oppdrag, så er det som oftest basert på et tilbud vi har gitt, der aktiviteter, forutsetninger, bemanning og honorar er spesifisert. Som oftest registreres tilbudet i prosjektoppfølgingsprogrammet vårt. Når oppdraget bestilles hos kunden registrerer vi prosjektet i prosjektoppfølgingsprogrammet vårt. Her registreres oppdragsgiver, tilbudsform osv, eller vi henter en del opplysninger fra tilbudsregistreringen vår. Videre registreres honorar, utgifter, avregningsmodell, kundes ansvarlig, vi bemanner oppdraget med de folkene som skal inn, og til sist så budsjetterer vi timeforbruk på de ulike basert på tilbudet” (Leder i bedrift 1 i vår undersøkelse).



Figur 1: Periodiseringsspørsmålet.

I forhold til vår problemstilling ser vi på rådgivende ingeniører, og hvordan prosessen i denne bransjen er. Hva gjøres når, og hvor mye som skal føres til hvilken tid kan være spørsmål som er verdt å stille seg. Problemet med en tjeneste er at det er ikke et fysisk objekt som en vare og et produkt ofte er, men heller mer abstrakt. Når er tjenesten ferdig levert? Hvor langt på vei er en kommet og hvor mye gjenstår?

2.2.1 Bransjestandarden NS 8401

For ingeniørbedrifter, er oppdragskontraktene som inngås normalt basert på standardkontrakten NS 8401[4]. NS 8401 skal brukes i kontraktsforhold mellom oppdragsgiver og arkitekt, rådgivende ingeniør eller annen fagkyndig om prosjekteringsoppdrag innenfor bygg og anlegg, herunder oppfølging av prosjekteringen i bygge- og reklamasjonsfasen. Standarden er basert på et oppdrag etter fast pris. Denne kontrakten inneholder retningslinjer for hvordan rådgivende ingeniører skal opptre i forhold til kundene, og hvilke bestemmelser som skal overholdes. Hver av partene har risiko for sine funksjoner.

For å trekke ut noen sentrale punkter, så sier pkt. 1 at standarden har som formål å regulere kontraktsforhold mellom oppdragsgiver og arkitekt, rådgivende ingeniør eller annen fagkyndig om prosjekteringsoppdrag.

Angående risiko, så er standarden interessant i den grad at pkt. 4.2.2 sier at: *“prosjekterende har risikoen for at omfanget er avklart med oppdragsgiver før kontraktsinngåelsen der den prosjekterende ut fra forholdene burde ha forstått at dette var påkrevd”*, dersom kontrakten er inngått etter forhandling. På den andre siden, om kontrakten er inngått etter anbudskonkurranse heter det i pkt. 4.2.3. at: *“oppdragsgiver har risikoen for uklarheter i anbudsgrunnlaget og for upresis angivelse av oppdragets innhold og omfang”* ([4], pkt. 4.2.2 og 4.2.3).

Videre kommer oppdragets fremdrift under pkt. 9. Her presiseres det at oppdragsgiver har ansvar for å utarbeide hovedfremdriftsplan for prosjektet og justere den fortløpende. Den prosjekterende skal på sin side utarbeide en særskilt fremdriftsplan for sine ytelser som er tilpasset hovedfremdriftsplanen. Partene skal varsle hverandre uten ugrunnet opphold dersom fremdriftsplanene ikke kan holdes. I tillegg skal prosjekterende utføre oppdraget i samsvar med de tidsfrister som er regulert i kontrakten etter pkt. 9.2.

Eventuelle forsinkelser kommer under pkt. 12. Det foreligger en forsinkelse dersom oppdraget ikke gjennomføres innenfor de tidsfrister som gjelder etter pkt. 9.2. Reaksjonen ved eventuell forsinkelse er dagsmulkt hvis det er avtalt, hvis ikke kan oppdragsgiver kreve å få erstattet de direkte utgiftene han er påført som følge av forsinkelsen etter pkt. 12.2.

Ved eventuell prosjekteringsfeil, altså om oppdraget ikke er utført i samsvar med kontrakten og dette skyldes at kravet til faglig handlemåte eller aktsomhet ikke er overholdt, kan oppdragsgiver kreve et forholdsmessig avslag i prisen etter pkt. 13.2.

I forhold til betalingen kan hver av partene kreve at det utarbeides faktureringsplan. Hvis ikke annet avtales sier pkt. 15.2.2. at planen skal følge den avtalte fremdriften og vise sammenhengen med fremdriftsplanen.

Standarden sammenfaller med de internasjonale regler, hvor IFRS er tydeligere på behandling av slike fastpriskontrakter hos tjenesteytende bedrifter.

2.3 Hva er regnskap? Regnskapet som informasjonssystem

Regnskap brukes for å måle den økonomiske aktiviteten i en bedrift og for å kommunisere resultatet av målingene til brukerne av regnskapet. Bedriften har en realøkonomi som skal kommuniseres til brukerne. Med andre ord: *“Regnskap er kommunikasjon”* (Kristoffersen, 2005: 13).



Figur 2: Interessentmodellen.

“Regnskapet er et system for innsamling, måling og rapportering av økonomisk informasjon fra en økonomisk enhet til brukerne” (Kristoffersen, 2005: 21). Regnskapet er økonomisk aktivitet uttrykt i tall, og er ment å tilfredsstille informasjonsbehovet til ulike interessegrupper. Bedriftens interessenter er alle mulige brukere av regnskapet fra eiere til kunder.

Kristoffersen (2005) deler interessentene inn i tre grupper; ledelse, brukere med direkte finansielle interesser i bedriften og til slutt andre brukere.

For ledelsen er internregnskapet et viktig styringsverktøy, i form av at det gir detaljert informasjon om det som har skjedd. I tillegg har ledelsen ofte behov for prognoser og anslag angående fremtidig salg, investeringer, priser og lignende. Vi vil fokusere på årsregnskapet og ikke internregnskapet i vår studie, men også i internregnskapet må det foretas periodisering.

Av interessenter som går under kategorien brukere med direkte finansielle interesser i bedriften, finner vi eiere og investorer, banker og andre kreditorer og leverandører. Eierne har investert penger i bedriften, og regnskapet svarer til deres behov om informasjon for å ta stilling til hvorvidt de skal opprettholde, øke eller redusere sin investering. For bankene og kreditorene gir regnskapet svar på om bedriften er i stand til å betale renter og avdrag til rett tid. Leverandørene skal ta stilling til om de skal gi bedriften betalingsutsettelse, og trenger dermed informasjon om bedriftens finansielle stilling og evne til å innfri kreditten.

Andre brukere av regnskapet er kunder, konkurrenter og offentlige myndigheter. Kunder har behov for en sikker leverandør av varer eller tjenester, konkurrenter er selvsagt interessert i hvordan bedriften gjør det, og offentlige myndigheter krever innsyn i regnskapet for beregning av skatter og innkreving av merverdiavgift og andre avgifter. Samtlige interessenter er tjent med at bedriften drives lønnsomt og at den er solid og likvid.

Til slutt kan det nevnes at å se utelukkende på regnskapstallene i seg selv kan være ufullstendig. Av den grunn brukes nøkkeltallanalyse som supplement til regnskapstallene. Nøkkeltall som eksempelvis resultatgrad, likviditetsgrad, rentabilitet bidrar til en bedre forståelse av regnskapstallene. Nøkkeltall forteller litt hva som ligger bak regnskapstallene, og gir brukeren en bedre forståelse av bedriftens situasjon.

Riktig inntektsføring er sentralt for å gi interessentene pålitelig informasjon om bedriften. Inntektsføring av fastpriskontrakter er selvsagt intet unntak.

2.4 Behovet for regnskapsprinsipper

“Det er flere grunner til at regnskapspraksis og regulering av denne bør bygge på en samling av grunnleggende regnskapsprinsipper. Praksis er i stadig utvikling. Foretakene gjennomfører nye typer av transaksjoner og økonomiske forhold endres. Nærliggende eksempel er økt forståelse for ulike typer risiko, foretakenes håndtering i form av risikostyring og behandling av risiko og risikostyring i regnskapet. Stilt overfor nye problemstillinger vil en ved å fortolke og anvende de grunnleggende prinsipper kunne slutte seg til løsninger. Samtidig vil utviklingen av regnskapspraksis være bygget på et teoretisk grunnlag. Regnskapsreguleringen vil tilsvarende kunne begrenses når det gjelder enkeltbestemmelser i lovgivning eller regnskapsstandarder, men den regnskapsmessige behandlingen vil likevel være regulert av de grunnleggende prinsippene. Dermed bringes dynamikk og fleksibilitet inn i reguleringen. Samtidig vil enkeltbestemmelser i lovgivning og standarder bygge på de samme prinsippene” (NOU 1995:30 pkt. 2.2.1).

Hovedformålet i den norske regnskapsmodellen er å måle periodens inntjening. De grunnleggende regnskapsprinsippene er retningslinjer for hvordan denne målingen skal foregå. Videre legger prinsippene grunnlaget for måling av inntekter og kostnader, og følgelig utforming av de konkrete reglene og regnskapsstandardene som angir hvordan eiendeler og gjeld måles (Langli, 2010: 91).

“God regnskapsskikk betyr i samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper og øvrige bestemmelser i regnskapsloven, samt allmenn aksept i praksis” (Johnsen og Kvaal, 2003: 13).

Begrunnelsen for å lovregulere de grunnleggende regnskapsprinsippene er at de skal ivareta kvalitetskravet i god regnskapsskikk. Regnskapspraksis bør bygge på de grunnleggende regnskapsprinsippene fordi praksis er i stadig utvikling, og stilt overfor nye problemstillinger vil en ved å tolke og anvende prinsippene kunne slutte seg til løsninger. Dermed tilføres lovgivningen dynamikk og fleksibilitet samtidig som enkeltbestemmelsene i regnskapsloven og standardene vil bygge på de samme prinsippene. Det er regnskapslovens § 4-1 som tar for seg de grunnleggende prinsippene for regnskapsføring av transaksjoner og for resultatføring.

2.5 Regnskapsmessig inntektsføring av tjenestekontrakter

Inntektsføring av tjenesteyting bygger hovedsakelig på to grunnleggende regnskapsprinsipper i regnskapsloven (rskl.) § 4-1, disse er transaksjonsprinsippet og opptjeningsprinsippet.

Sammenstillingsprinsippet, forsiktighetsprinsippet og beste estimat må også nevnes.

2.5.1 Transaksjonsprinsippet

Transaksjonsprinsippet har tradisjonelt ofte blitt referert til som et inntektsføringsprinsipp, men dette er en misforståelse. Transaksjonsprinsippet er hovedsakelig en bestemmelse om regnskapsføring og verdimåling av verdiene som er gjenstand for transaksjonen (Johnsen og Kvaal, 2003). Prinsippet måler transaksjonspris, *“hvor transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet”*, jf. rskl. § 4-1 nr. 1.

2.5.2 Transaksjon

Regnskapslovens formulering av regnskapsføring gir et fellesbegrep for resultatføring og balanseføring. En transaksjon er at økonomiske ressurser skifter eier. NOU 1995:30 drøfter tre typer transaksjoner, men i denne studien er det salgs- og kjøpstransaksjoner som er relevant tema. En transaksjon vil påvirke balansen i den perioden transaksjonen finner sted, samtidig som resultatet vil kunne påvirkes i en eller annen periode. En transaksjon finner sted mellom to eller flere parter, og består således av en overdragelse og et motgående vederlag. Ved kjøp og salg innebærer det at partene aksepterer prisen som et uttrykk for verdien av ytelsen. I en salgs- og kjøpstransaksjon er det forholdsvis lett å identifisere hva som er overdragelse og hva som er vederlag (Johnsen og Kvaal, 2003).

Regnskapsmessige transaksjoner skal ha et reelt innhold. En transaksjon må være et reelt bytte, noe den ikke er hvis det byttes identiske eiendeler. Derfor legges til grunn ved vurdering av hvorvidt en transaksjon har funnet sted at risiko og kontroll er overført. Dette er transaksjonstidspunktet. Overføring av risiko og kontroll skjer ikke nødvendigvis samtidig (Johnsen og Kvaal, 2003).

Transaksjonsbasert inntekt kan normalt ikke anses som opptjent før en salgstransaksjon er gjennomført. I praksis betyr dette ofte at tjenesten er ytet. Transaksjonstidspunktet er når risiko og kontroll i hovedsak er overført kjøperen (Huneide et. al, 2012). “NRS (V) Regnskapsføring” av inntekt pkt. 2.1 sier at risiko som overføres i en transaksjon er eiendelens gevinst- og tapspotensial, mens kontroll er beslutningsmyndighet og råderett.

Ved anvendelse av transaksjonsprinsippet er det ikke nødvendig å identifisere hva som er overdragelsen og hva som er vederlaget i den aktuelle transaksjonen siden disse settes til samme verdi. *“Transaksjonsprinsippet er derfor bare et annet navn på det som tradisjonelt kalles “dobbel bokholderi””* (Johnsen og Kvaal, 2003: 23). Ved anvendelse er det tilstrekkelig at et av elementene kan verdimåles, og i praksis tas det ofte utgangspunkt i det elementet som er lettest målbart (Johnsen og Kvaal, 2003).

2.5.3 Opptjeningsprinsippet

Regnskapslovens § 4-1 nr. 2 omhandler opptjeningsprinsippet. Det er inntektsføringsprinsippet, og angir at *“inntekt skal resultatføres når den er opptjent”*. Når egenskapen “opptjent” skal styre inntektsføringen, vil det si at periodiseringen ikke alltid er sammenfallende med den gjennomførte transaksjonen. Konsekvensen er at inntekter og kostnader periodiseres simultant (Johnsen og Kvaal, 2003).

Fra omtalen i forarbeidene kan regnskapsmessig inntekt inndeles i transaksjonsbasert inntekt og verdibasert inntekt. I historisk kost regnskapet er inntekt transaksjonsbasert, men i noen tilfeller er det ikke relevant å knytte resultatføring til transaksjon. Da er inntekten verdibasert. Verdibasert inntekt er opptjent når inntekten er realiserbar i et effektivt marked (Johnsen og Kvaal, 2003). I denne studien er det transaksjonsbasert inntekt som står i fokus, og verdibasert inntekt vil derfor ikke utdypes noe mer.

2.5.4 Transaksjonsbasert inntekt

Transaksjonsbasert inntekt kan deles inn i inntekt som opptjenes på transaksjonstidspunktet, inntekt som opptjenes etter transaksjonstidspunktet og inntekt som opptjenes før transaksjonstidspunktet. Vanlig praksis er at inntekt anses som opptjent når salgstransaksjonen er gjennomført. Salgstransaksjonen anses fremdeles som gjennomført på det tidspunktet hvor både risiko og kontroll i hovedsak er overført (Johnsen og Kvaal, 2003).

En salgstransaksjon kan bestå av flere separate elementer som kan føre til at inntektsføringen skal skje separat for hvert element. Eksisterer det ikke separate elementer, skal inntektsføringen skje på et tidspunkt, nemlig det tidspunktet som identifiseres som transaksjonstidspunktet. Transaksjonstidspunktet vil være når så stor del av de ikke-separate elementene er overdratt, at transaksjonen i “hovedsak” anses som gjennomført (Johnsen og Kvaal, 2003). “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” viser til at risiko og kontroll over det kritiske elementet må være overdratt før inntekt kan anses som opptjent.

Inntekt kan i enkelte tilfeller opptjenes før transaksjonstidspunktet i denne studien, og denne metoden kalles løpende avregnings metode. Denne metoden brukes ved langsiktige fastpriskontrakter som strekker seg over flere regnskapsperioder. For fastpriskontrakter som kommer inn under virkeområdet i “NRS 2 Anleggskontrakter”, skal løpende avregnings metode benyttes. Fullført kontrakts metode innebærer at inntekten ikke anses som opptjent før etter transaksjonstidspunktet, men denne metoden skal ikke benyttes på fastpriskontraktene som omhandles av “NRS 2”. Utsettes inntektsføringen til prosjektene er utførte, vil det oppstå tilfeldige inntektsføringer avhengig av hvilken periode prosjektene ferdigstilles.

Inntektsføring i samsvar med prosjektenes fremdrift, løpende avregning, vil gi et bedre bilde av foretakets økonomiske aktivitet og inntjening i de enkelte regnskapsperiodene enn inntektsføring etter at prosjektene er fullført og dermed gi bedre oversikt over foretakets inntjeningsevne, jf. “NRS 2 pkt. 2.

2.5.5 Sammenstillingsprinsippet

Rskl. § 4-1 nr. 3 tar for seg sammenstillingsprinsippet, og ordlyden er som følger: *“utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt”*. Siden et av formålene med regnskapet er å måle resultatet i en regnskapsperiode, er det viktig å ta med kostnadene som er gått med til å generere inntekt i perioden. Kostnadene sammenstilles med tilhørende inntekt, og dette er derfor et rent periodiseringsprinsipp.

Formuleringen i NOU 1995:30 klargjør at sammenstillingsprinsippet er en bestemmelse om resultatmåling, men ikke om rapportering. Sammenstillingsprinsippet gjelder nærmest universalt for kostnadsføring, kun begrenset av forsiktighetsprinsippet og bestemmelsen om regnskapsføring av sikring.

2.5.6 Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er lovfestet i rskl. § 4-1 nr. 4, og presiser at *“urealisert tap skal resultatføres”*. Prinsippet skal forhindre at bedrifter bruker estimer som overvurderer inntjeningsevnen og dermed den finansielle stillingen. Forsiktighetsprinsippet er et rent periodiseringsprinsipp, og bygger på filosofien at det er bedre for regnskapsbrukerne å bli positivt overrasket enn negativt overrasket. Det er likevel viktig å presisere at forsiktighetsprinsippet kun brukes ved behandling av usikkerhet, og dermed ikke gir anledning til bevisst underrapportering av resultat, til å verdsette eiendeler urimelig lavt eller verdsette forpliktelser urimelig høyt. I praksis fører dette til at forsiktighetsprinsippet gir

regnskapet asymmetri, da kostnadene periodiseres annerledes enn inntektene:

“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: 118).

“NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler” pkt. 1 fastslår at usikre forpliktelser skal regnskapsføres etter beste skjønn.

2.5.7 Beste estimat

Beste estimat er lovhjemlet i rskl. §4-2 (1) hvor det heter at *“ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet skal avlegges”*. Siden fremtiden er i stadig forandring, kreves det kvalifiserte gjetninger på hva fremtiden vil bringe. Kvalifiserte gjetninger kalles estimater. For at informasjonen i regnskapet skal være relevant og nyttig må estimatene være så gode som mulig: *“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”* (Langli, 2010: 115).

“Estimatene av utfallet og den finansielle virkningen fastsettes ved at ledelsen i foretaket utøver skjønn, supplert med erfaring fra lignende transaksjoner og i noen tilfeller med rapporter fra uavhengige sakkyndige”, jf. rskl. § 4-2 med forarbeid jf. “IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler”, pkt. 38.

Regnskapsføringen tar utgangspunkt i sannsynlighetsantagelser, og dette er bruk av beste estimat. “NRS 13” pkt. 2 fastslår at det er over 50 % sannsynlighet for at et utfall inntreffer før det kan legges sannsynlighetsovervekt til grunn for regnskapsføring.

Det understrekes også i Johnsen og Kvaal (2003: 157): *“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. Det vil også kunne være tilfeller hvor beste estimat er det individuelt mest sannsynlige utfallet.”*

All tilgjengelig informasjon inkluderer ikke bare informasjonen som var tilgjengelig ved regnskapsårets utløp, men også all tilgjengelig informasjon på det tidspunktet regnskapet

avlegges. Det må likevel presiseres at det kun er ny informasjon om forhold som allerede eksisterte på balansedagen som skal innarbeides i regnskapstallene (Johnsen og Kvaal, 2003).

Usikkerheten omkring beløpet som innregnes som avsetning for eksempelvis et tap, behandles på ulike måter avhengig av omstendighetene. Når avsetningen omfatter en stor mengde elementer, beregnes plikten ved at alle mulige utfall vektet med deres tilhørende sannsynlighet. Avsetning etter beste estimat vil derfor være forskjellig dersom det eksempelvis er sannsynlighet for at tapet av et gitt beløp er 60 prosent i forhold til om det er 90 prosent. Er det en sammenhengende rekke mulige utfall, og hvert punkt i denne rekken er like sannsynlig som noe annet, benyttes midtpunktet i rekken, jf. rskl. § 4-2 med forarbeider jf. "IAS 37" pkt. 39.

Ved fastpriskontrakter på tjenester vil det være nærliggende å undersøke hvordan bedriftene kommer frem til beste estimat. Vil beste estimat variere etter hvilken kompetanse bedriften innehar eller tidligere erfaring med fastpriskontrakter? Altså hvilket grunnlag bedriften har for å vurdere de ulike risikofaktorene.

En konsekvens av at beste estimat bygger på bedriftsledelsens informasjon ved regnskapsårets slutt, er at estimatene må revideres regelmessig. Hver gang et regnskap avsluttes må det vurderes om de gjeldene estimatene fortsatt holder mål eller om de må endres som følge av ny informasjon (Johnsen og Kvaal, 2003).

2.6 God regnskapsskikk – den norske regnskapsstiftelsens vurderinger

Rskl. § 4-6 sier at: *"utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk."* I Norge er det Norsk Regnskapsstiftelse som utarbeider standarder og veiledninger til regnskapsloven, og de er således med på å styre hva som anses som god regnskapsskikk.

Inntektsføring av tjeneste kan være et komplekst tema, noe som også gjenspeiler seg i publikasjonene fra NRS. Første publikasjon som behandler føring av inntekt kom i form av et diskusjonsnotat i 1996. Diskusjonsnotater fra NRS er normalt et ledd i en utvikling til en regnskapsstandard. Diskusjonsnotater skal peke på problemstillinger, trekke frem argumenter både for og mot, samt skissere mulige konklusjoner og peke på områder som må avklares (om publikasjoner fra NRS i Langli, 2010: 28).

Diskusjonsnotatet ble aldri en standard, og forble et diskusjonsnotat frem til det ble fremlagt til høringsnotat til veiledning i 2009, før det ble omgjort til veiledning i oktober 2010.

Veiledninger kan omhandle hvordan NRS mener IFRS bør anvendes på særnorske forhold, eller hvordan NRS mener norske bestemmelser skal fortolkes og forstås (om publikasjoner fra NRS i Langli, 2010: 28).

NRS legger til grunn at de endelige regnskapsstandardene skal følges, mens veiledninger er synspunkter fra NRS på hvordan IFRS og øvrig lovgivning skal tolkes på norske forhold, men de er altså ikke rettslig bindende. Bakgrunnen for at utgivelsen om regnskapsføring av inntekt har status som veiledning er at strukturen er vesentlig forskjellig fra en “vanlig” regnskapsstandard, og at regelverket i betydelig utstrekning er utformet som en fortolkning av regnskapslovens grunnleggende prinsipper (Huneide et. al: 2012, 34).

Grunnlaget som “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” bygger på, er de generelle regnskapsprinsippene og forarbeidene. Veiledningen støtter seg også på de internasjonale standardene i IFRS, “IAS 18 Driftsinntekter” og “IAS 11 Anleggskontrakter”. Dette peker i retning av harmonisering mellom NGAAP og IFRS. IASB (International Accounting Standards Board, som utarbeider internasjonale regnskapsstandarder) arbeider for øyeblikket med en ny standard som er ment å erstatte “IAS 18”. NRS ønsker å avvente internasjonal utvikling før det eventuelt utarbeides en standard på området, men ser samtidig at det kan være behov for mer veiledning i spørsmål om inntektsføring.

Diskusjonsnotatet ble aldri noen standard, og dette kan medføre at det oppstår uensartet praksis angående inntektsføring av fastpriskontrakter.

“NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” nevner to hovedtyper salg av tjenester. Det er vederlag som oppstår time for time og avtaler om tjenester som løper over tid til en fastsatt pris (fastpriskontrakter). Vi vil ikke gå inn på time for time, men vil fokusere på fastpriskontrakter som løper over flere perioder for å få frem periodiseringsspørsmålet.

Problemet med veiledningen fra NRS slik vi ser det er at den gir dårlige eksempler på fastpriskontrakter for tjenester, og svar på hvordan slike kontrakter skal løses er tilnærmet fraværende. Veiledningen sier imidlertid under pkt 2.1 om opptjening at *“for tjenester er transaksjonstidspunktet det tidspunkt hvor selger har etablert en rett til vederlag. Rett til vederlag forutsetter som hovedregel at det er levert en ytelse. Transaksjonstidspunktet*

sammenfaller i så fall med tidspunktet for opptjening og inntekt resultatføres løpende, i takt med levering av tjenesten”.

Tatt på ordet skal da tjenester føres etter fullført kontrakts metode, hvor inntektene ikke skal resultatføres, men balanseføres som produserte, ikke fakturerte tjenester. Vi får en eiendel i balansen i form av en fordring. Når det derimot inntektsføres løpende tar vi tak i opptjeningsprinsippet, og ikke transaksjonsprinsippet.

2.7 Internasjonal standard

Da det norske lovverket ikke har noe klart svar på hvordan fastpriskontrakter for tjenesteyting skal inntektsføres, finner vi det nødvendig å se til det internasjonale lovverket.

Tidspunktet for når bedrifter skal regnskapsføre sine driftsinntekter blir viet stadig større oppmerksomhet, og fokuset på regnskapsprinsipper er blitt større etter innføringen av IFRS. Dette kommer ikke primært av inntektsføringsbeskrivelsen i IFRS, men at praksis og fokus har endret seg etter en rekke regnskapsskandaler og kritikk rettet mot bedrifter (Ler og Puri, 2011).

Regnskapsføring av inntekter innenfor IFRS reguleres av en rekke ulike regnskapsstandarder, men “IAS 18 Driftsinntekter” er å anse som hovedstandard.

2.7.1 Bakgrunn for IAS 18 Driftsinntekter

“IAS 18 Driftsinntekter” trådte i kraft i 1995, og omhandler i prinsippet alle driftsinntekter som har opphav fra varesalg, tjenesteyting og andres bruk av foretakets eiendeler. “IAS 18” har vært utsatt for mye kritikk siden standarden er forholdsvis kort og inneholder for få detaljregler. Prinsippene som presenteres anses i mange tilfeller ikke å være nok utfyllende, samtidig som standarden er gammel og ikke tilpasset mange av de moderne bedrifts- og transaksjonstypene. Mange problemstillinger vil således ikke være omtalt, og anvendelse av standarden kan være vanskelig (Ler og Puri, 2011).

“IAS 18” er en samlestandard for regnskapsføring av inntekter hvor blant annet tjenesteyting nevnes. Det vil si at standarden ikke gjelder særskilt for tjenestetransaksjoner. “IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil” pkt. 10 sier at ledelsen må utøve skjønn ved utarbeiding og anvendelse av regnskapsprinsipper når det ikke finnes en IFRS standard som gjelder særskilt for denne typen transaksjoner eller andre hendelser.

På bakgrunn av dette har IASB (International Accounting Standards Board, som utarbeider internasjonale regnskapsstandarder) og FASB (Financial Accounting Standards Board, som utarbeider regnskapsstandarder i USA) siden juni 2002 samarbeidet om et felles prosjekt om regnskapsføring av inntekter. Målet er å utarbeide en felles standard for inntekter som skal kunne anvendes på tvers av bedrifter, bransjer og geografiske regioner. Tanken er at standarden skal erstatte de fleste av dagens standarder innenfor US GAAP, og “IAS 11” og “IAS 18” innenfor IFRS (Ler og Puri, 2011).

Tjenesteyting omfatter foretakets utførelse av en kontraktmessig avtalt oppgave i løpet av et avtalt tidsrom, jf. “IAS 18” pkt. 4. Når det kommer til tjenesteyting er det viktig å avgrense tjenester som er relatert til anleggskontrakter da slike inntekter reguleres av “IAS 11 Anleggskontrakter”, og således faller utenfor virkeområdet til “IAS 18 Driftsinntekter”.

2.7.2 Definisjon og driftsinntekt

I den norske regnskapsloven er driftsinntekt fellesbetegnelse for salgsinntekter og andre driftsinntekter, mens begrepet driftsinntekt har en noe annen betydning i “IAS 18” (Kristoffersen, 2008). Definisjonen av driftsinntekter jf. “IAS 18” pkt. 7 har følgende ordlyd: *“Driftsinntekter er bruttotilgang av økonomiske fordeler som tilflyter foretaket i løpet av regnskapsperioden som følge av den ordinære virksomheten når denne fører til økt egenkapital, bortsett fra økninger som gjelder innskudd fra eiere”*. Det presiseres at bruttotilgang av økonomiske fordeler i denne sammenhengen ikke impliserer at beløp som innkreves på vegne av tredjemann (det kan være omsetningsavgift, avgift på tjenester, merverdiavgift osv.) skal anses som driftsinntekter, jf. pkt. 8.

“Driftsinntekter skal måles til den virkelige verdien av det vederlag som bedriften mottar eller har til gode”, jf. “IAS 18” pkt. 7. Virkelig verdi er beløpet en eiendel kan omsettes for, eller en forpliktelse gjøres opp med, i en transaksjon hvor det er en armlengdes avstand mellom velinformerte og frivillige parter (Ler og Puri, 2011).

2.7.3 Innregning av inntekter

Utgangspunktet er at inntekter skal innregnes når det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler vil tilflyte foretaket og at disse kan måles på en pålitelig måte. Driftsinntekter skal innregnes ved oppfyllelse av nærmere fastsatte innregningskriterier, og disse skal i hovedsak anvendes separat på hver enkelt transaksjon (Ler og Puri, 2011).

2.7.4 Tjenesteesalg

“IAS 18”, pkt. 20-28 omhandler inntektsføring av tjenesteyting. Driftsinntekter som fremkommer av tjenesteyting skal i de tilfeller hvor utfallet kan estimeres pålitelig, innregnes i samsvar med transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden.

Transaksjonen kan estimeres pålitelig når samtlige av kriteriene jf. “IAS 18”, pkt. 20 er oppfylt:”

- a) *inntektsbeløpet kan måles på en pålitelig måte,*
- b) *det er sannsynlig at de økonomiske fordelene tilknyttet transaksjonen vil tilflyte foretaket,*
- c) *transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden kan måles på en pålitelig måte, og*
- d) *utgiftene som er påløpt i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for at transaksjonen skal fullføres, kan måles på en pålitelig måte”.*

Innregning av inntekter etter fullføringsgrad ved rapporteringsperiodens slutt innebærer at inntekter innregnes i den perioden tjenesten ytes, og på den måten gir informasjon om bedriften og inntjening i den aktuelle perioden jf. “IAS 18” pkt. 21. Det står ingen spesifikke krav for innregning av inntekt etter fullføringsgrad i “IAS 18”, men det henvises til “IAS 11 Anleggskontrakter”. Kravene i “IAS 11” kan brukes for innregning av driftsinntekter og tilknyttede kostnader ved tjenestetransaksjoner. Veiledningen i “IAS 11” pkt. 21 om balanseføring av kontraktsutgifter som påløper før endelig kontraktsinngåelse er relevant for tjenestekontrakter.

“IAS 11” pkt. 21 fastslår at kontraktsutgifter omfatter de utgiftene som medregnes en kontrakt fra tidspunktet for kontraktsinngåelse og frem til endelig fullføring av kontrakten. Utgifter som knyttes direkte til en kontrakt for å sikre kontraktsinngåelse vil være en del av kontraktsutgiftene såfremt de kan identifiseres separat og måles pålitelig, samtidig som det er sannsynlig at kontrakten vil bli inngått. Hvis utgifter som har påløpt for å sikre kontraktsinngåelsen blir innregnet som en kostnad i den regnskapsperioden de har påløpt, inngår de ikke i kontraktsutgiftene når kontrakten blir inngått i en etterfølgende regnskapsperiode.

I tilfeller hvor utfallet av tjenestetransaksjonen ikke kan estimeres pålitelig, oppstår det særlige problemer. Spesielt i tidlige faser av transaksjoner vil dette være situasjonen. Da skal innregningen av driftsinntektene bare skje i den utstrekning påløpte utgifter forventes å bli inndekket, og dersom utfallet av transaksjonen ikke kan estimeres pålitelig skal det ikke innregnes noe overskudd. I praksis vil dette si at de påløpte utgiftene vil være avgjørende for innregning av driftsinntekter.

I situasjoner hvor utfallet av tjenestetransaksjonen ikke kan estimeres på en pålitelig måte, og det ikke kan sannsynliggjøres at påløpte utgifter vil bli inndekket, skal driftsinntekter ikke innregnes, mens påløpte utgifter skal innregnes som kostnad, jf. "IAS 18" pkt. 28. Når det ikke lenger foreligger usikkerhetsmomenter som forhindrer pålitelig måling av kontrakten, skal driftsinntektene innregnes etter hovedregelen i pkt. 20 snarere enn i samsvar med pkt. 26.

2.7.5 Problemer med inntektsføring ved løpende avregning

For tjenesteleveranser har 2011-utkastet til IFRS foreslått at inntektsføring i samsvar med utførelsen av de inntektsgenererende aktivitetene skal være betinget av at tjenesten ytes fortløpende, hvis:

- 1 utvikler eller oppgraderer en eiendel som er under kundens kontroll, eller
2. at tjenesten ikke representerer utvikling av en eiendel som selger kan bruke til annet formål enn til den inngåtte kundekontrakten og at følgende er oppfylt:
 - a. hver aktivitet i tjenesteleveransen representerer en fordel for kunden, eller
 - b. en annen tjenesteleverandør kan overta prosjektet uten å måtte gjenta aktivitetene som den opprinnelige tjenesteleverandøren utførte, eller
 - c. tjenesteleverandøren har krav på betaling mot ytet tjeneste til tross for at kundene kansellerer avtalen.

De tre kriteriene under pkt. 2 er ikke kumulative, og en tjenesteleverandør skal derfor inntektsføre dersom pkt. 2a) eller 2b) er oppfylte til tross for at kunden kan kansellere uten å måtte kompensere for utført arbeid (pkt. 2c). Dette betyr at det ikke er kravet på betaling som i seg selv skaper inntekten, men ytingen av tjenesten. Dette er betinget av at tjenesten har materialisert seg i form av en fordel for kunden. Pkt. 2a) og 2b) fremstår således som

betydelig overlappende. IASB og FASB beskriver sammenhengen mellom pkt. 2a) og 2b), men selve begrunnelsen for overlappingen er det vanskelig å få tak på (Kvifte, 2012).

Dersom hver leveranse representerer en fordel for kunden, er det sannsynlig at en annen leverandør kan overta for den opprinnelige leverandøren uten å måtte gjenta aktivitetene sistnevnte allerede har gjennomført. Når dette er tilfelle, er det vanskelig å se for seg mange situasjoner hvor opprinnelig leverandørs leveranse ikke representerer en fordel for kunden (Kvifte).

For å operasjonalisere dette, kan det være klargjørende med to eksempler Kvifte skriver i artikkelen “hva er egentlig inntekt? – IASB og FASB gjør retrett”:

- 1: Hvis en entreprenør gjennomfører et moderniseringsprosjekt på en kundes bygg, vil entreprenøren inntektsføre etter hvert som oppgraderingen gjennomføres.
- 2: Motsatt av nr.1 (opsjon).
En entreprenør setter opp et bygg på ei tomt eid av entreprenøren etter avtale med en kunde samtidig som avtalen gir kunden rett til å overta bygg og tomt ved ferdigstillelse av avtalt vederlag. Det forutsettes at bygget ikke er skreddersydd for den aktuelle kunden. Da skal ikke entreprenøren lenger inntektsføre i takt med prosjektets fremdrift ettersom bygget har alternativ bruk for entreprenøren. I praksis anses det ikke å representere en tjenesteleveranse, men en vareleveranse.

Er bygget spesialutviklet for kunden. Dvs. at struktur og bygningsmateriell gjør det lite sannsynlig at andre kan nyttiggjøre seg av bygget, samtidig som bygget ferdigstilles i etapper slik at kunden kan ta i bruk ulike deler etter hvert, er det igjen grunnlag for inntektsføring etter hvert som de ulike delene er tilgjengelig for kunden (jf. pkt. 2a) og 2b). Forutsetningen er da at kunden får tilgang til de ulike delene av bygget ett hvert som de ferdigstilles (pkt. 2a) og/eller at kunden ved et eventuelt kontraktsbrudd har krav på bygget som er under utførelse og kan overlate ferdigstillelsen til en annen utbygger (pkt. 2b).

Tilsvarende dersom utbyggingsprosessen ikke kvalifiserer i henhold til 2a) eller 2b), men entreprenøren kan kreve betaling for utført arbeid til tross denne eller at kunden midtveis i prosjektet kansellerer avtalen. Da er det igjen grunnlag for inntektsføring etter hvert som arbeidet utføres (pkt. 2c).

2.7.6 Harmonisering

Som tidligere nevnt bygger den norske veiledningen, “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”, på “IAS 18 Driftsinntekter”. “IAS 18” refererer igjen til “IAS 11”, som omhandler anleggskontrakter. Derfor ender vi også i norsk praksis til slutt opp i “NRS 2 Anleggskontrakter” når vi skal se på tjenestekontrakter med fastpris. Til tross for at ikke “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” ikke refererer direkte til “NRS 2 Anleggskontrakter”. Det norske lovverket harmoniseres med IFRS.

For å illustrere denne harmoniseringen ytterligere så skjer det i prinsippet det samme i bedriften uavhengig om det er en anleggskontrakt eller en tjenestekontrakt som er inngått. Forskjellen er i hovedsak at det ved en tjenestekontrakt ikke er snakk om en fysisk vare.

2.8 NRS 2 Anleggskontrakter – tilbake til det norske lovverket

Virkeområdet til “NRS 2 Anleggskontrakter” er ikke utelukkende det som i dagligtalen omtales som anleggsvirksomhet. Det være seg bygging av vei eller tunnel. Kontraktsfestet tjenesteyting tilknyttet byggevirksomhet som eksempelvis byggeledelse og teknisk assistanse omfattes også, jf. “NRS 2” pkt. 4.

Da denne studien tar for seg tjenestekontrakter hos rådgivende ingeniører, samt harmoniseringen med IFRS, havner vi til slutt i “NRS 2 Anleggskontrakter”. Den neste teoridelen vil således ha utgangspunkt i “NRS 2”.

“NRS 2 Anleggskontrakter” tar for seg regnskapsføring av tilvirkning etter kontrakt av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som til sammen utgjør en helhet, og standarden er spesielt relevant når slik tilvirkning strekker seg over flere regnskapsperioder, jf. pkt. 1. Målet er således å periodisere inntektene og kostnadene over de ulike regnskapsperiodene. I pkt. 5 slås det fast at det er et ufravikelig krav til at tilvirkning og vederlag skal være avtalt ved kontrakt mellom oppdragsgiver og oppdragstaker. Det er svært relevant siden denne studien tar utgangspunkt i at det er inngått kontrakt.

Anleggskontrakter skal regnskapsføres ved løpende avregning slik at inntekt resultatføres i takt med fullføringsgraden av prosjektet. Kontraktskostnadene sammenstilles med opptjent inntekt, mens ikke fakturert opptjent inntekt anses som kundefordring. Fullføringsgraden måles i de fleste tilfeller som andel påløpte kontraktskostnader av totale estimerte kontraktskostnader.

Vi ser at her dikterer kostnadene inntektene, mens det normale i norsk regnskapspraksis er at inntektene bestemmer kostnadene.

2.8.1 Kontraktsinntekt

Jf. “NRS 2” pkt. 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.”*

Tilleggs- og endringsarbeid reguleres i hovedsak til egne arbeidsordrer fra kunden, og inntekten sidestilles med kontraktsfestet inntekt når det er sannsynlighetsovervekt for at kunden vil godkjenne arbeidene og omfanget av tilleggsytelsen. Samt at det foreligger et pålitelig estimat for inntektene og kostnadene, jf. “NRS 2” pkt. 15. Når tilleggsarbeider og merutgifter har andre årsaker enn egne arbeidsordrer, for eksempel ved forsinkelser som skyldes kunden eller utilstrekkelig produktspesifikasjon i kontrakten, kan kun kompensasjon for utgifter inngå i kontraktsinntekten når det gjennom forhandlinger med kunden er rimelig sikkert at kravet blir akseptert og beløpet kan estimeres pålitelig, jf. pkt. 16. I pkt. 17 er ordlyden at “ *dagbøter inngår som reduksjon i kontraktsinntekt*”.

2.8.2 Kontraktskostnad

“Kontraktskostnader er kostnader knyttet direkte til kontrakten og indirekte kostnader som lar seg fordele på kontraktene”, jf. “NRS 2” pkt. 19. I de følgende punktene står det at direkte kostnader er materiale, lønninger, prosjektledelse, entreprenører og maskinkostnader. De indirekte kostnadene kan fordeles på prosjektet etter systematiske metoder og anvendes ensartet for kostnader med felles karakteristika, og inkluderer blant annet prosjektering og ansvarsforsikring. Kostnadene fordeles med utgangspunkt i normal kapasitetsutnyttelse.

Kontraktskostnader inkluderer kostnader som omhandler prosjektet fra kontraktsinngåelse og til det endelige tidspunktet for ferdigstilling av det kontraherte arbeidet. Kostnader som har påløpt forut for inngåelsen, men som er medgått for å sikre kontrakten, og er målbare og identifiserbare, kan inkluderes såfremt det er sannsynlig at kontrakten inngås. Utgifter knyttet

til kontraktsinngåelse som kostnadsføres i den perioden de påløper, kan ikke senere inkluderes i påfølgende perioders kontraktskostnader, etter “NRS 2” pkt. 23.

2.8.3 Løpende avregning

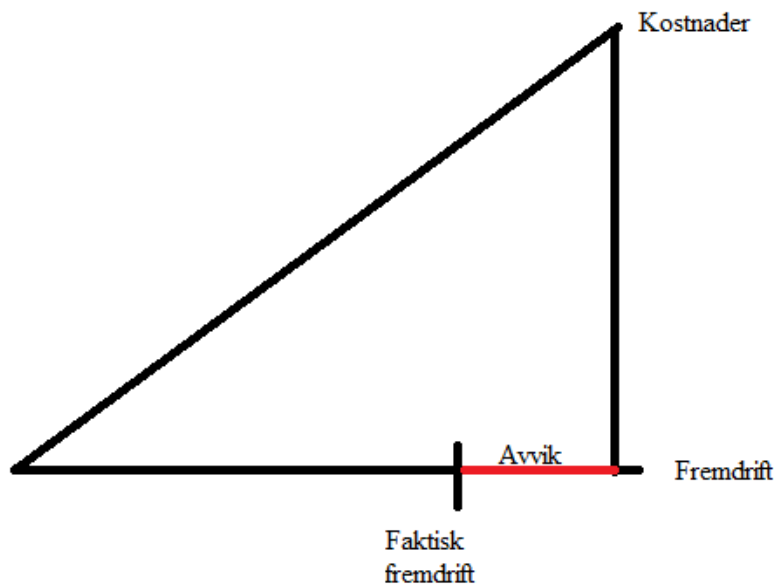
Inntekt på anleggskontrakt skal resultatføres i takt med fremdriften, og kalles løpende avregning. Opptjent kontraktsinntekt på balansedagen er total estimert kontraktsinntekt multiplisert med fullføringsgraden. Opptjent kontraktsinntekt i perioden er opptjent kontraktsinntekt på balansedagen fratrukket opptjent kontraktsinntekt som er resultatført fra tidligere perioder. Kostnad på opptjent kontraktsinntekt er total estimert kontraktskostnad multiplisert med fullføringsgraden. Kostnad på opptjent kontraktsinntekt i perioden er økningen ut over resultatført kostnad i tidligere perioder. Kontraktsfortjeneste er differansen mellom opptjent kontraktsinntekt og kostnad på opptjent kontraktsinntekt, jf. “NRS 2” pkt. 24.

Hvis ikke utfallet av kontrakten kan måles pålitelig, skal inntektsføringen skje ved løpende avregning uten fortjeneste. Når kontrakten fører til tap, skal det gjøres avsetning for netto kostnad ved gjenværende kontraktsfestede produksjon. Det bør tas hensyn til renteelementet hvis det er stor forskjell på betalingstidspunktet og resultatføringen, pkt. 24.

2.8.4 Fullføringsgrad

Fullføringsgrad brukes som mål på opptjening, og inntektsføringen skal således reflektere opptjeningen. “NRS 2” pkt. 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 totale kontraktskostnader.”*

Kostnad på opptjent kontraktsinntekt på balansedagen vil da være lik kontraktskostnader som er påløpt på balansedagen, jf. pkt. 25. Dette forutsetter imidlertid at det ikke har vært overforbruk av kostnader i perioden. Da vil ikke kostnadene kunne si noe om periodens fremdrift siden det vil oppstå avvik mellom påløpte kostnader og den reelle fremdriften:



Figur 3: Avvik mellom reell fremdrift og beregnet fremdrift ved bruk av kostnader.

En tillatt metode er å sette kontraktsfortjenesten på balansedagen lik total estimert kontraktsfortjeneste multiplisert med fullføringsgraden. Opptjent kontraktsinntekt på balansedagen er da de påløpte kontraktskostnadene på balansedagen tillagt kontraktsfortjenesten, jf. “NRS 2” pkt. 25.

I “NRS 2” er det verdt å merke seg at det ikke noen plass er nevnt hvem som er ansvarlig for at vurderingen om fullføringsgraden som oppgis virkelig er reell eller ikke.

Når forholdstallet mellom påløpte og totale kontraktskostnader gir en dårlig indikasjon på fremdriften, skal andre mål benyttes etter pkt. 27: *“Slike mål kan f.eks 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”*.

2.8.5 Estimaterendring

Løpende avregning viser til inntjening i forhold til prognoser for kontraktens sluttresultat, og prognosen er derfor utgangspunktet i beste estimat i rskl. § 4-2,1. Erfaringer i takt med fremdriften, og eventuell annen ny informasjon, skal føre til regelmessig ajourføring av estimatene, jf. “NRS 2” pkt. 44. Slik at estimaterendring kan oppstå. Etter rskl. § 4-2,2 er

virkingen som følger av estimatendring ordinær inntekt og kostnad i den regnskapsperioden estimatene endres.

2.8.6 Fortjeneste og usikkerhet

Det er ofte knyttet usikkerhet rundt det regnskapsmessige resultatet av anleggskontrakter siden de ofte har stort omfang og lang tilvirkningstid. Usikkerheten er både knyttet til målingen av hvor mye arbeid som gjenstår, og hvor mye som faktisk er utført, jf. “NRS 2” pkt. 28.

Ved estimering under usikkerhet skal beste estimat anvendes, jf. “NRS 2” pkt. 29 og rskl. § 4-2. Anleggskontrakter kan inneholde så mye usikkerhet at det regnskapsmessige resultatet ikke kan anslås pålitelig, og da må kontraktsfortjenesten settes til null.

Etter “NRS 2” pkt. 30 blir den estimerte fortjenesten en vilkårlig størrelse når det er stor usikkerhet rundt kontraktsinntekter og kontraktskostnader.

Usikkerheten er ofte størst i de første fasene av anleggsvirksomheten. Deler av kontraktsoppgavene bør derfor være utført før kontraktsfortjeneste resultatføres. *“Hvor stor fullføringsgraden skal være, vil avhenge av en rekke faktorer, som for eksempel kontraktens kompleksitet og størrelse og tidligere erfaring med lignende tilvirkning. Når fremdriften i prosjektet anses så stor at resultatføring av kontraktsfortjeneste kan begynne, skal opptjent kontraktsfortjeneste inntektsføres i sin helhet”* (“NRS 2” pkt. 30).

Virkingen av den løpende avregningen reflekterer bedriftens aktivitetsnivå samtidig som usikker kontraktsfortjeneste ikke inntektsføres, jf. pkt. 31.

2.8.7 Avsetning for tap

Når anleggskontrakten forventes å gi tap, skal det foretas avsetning for nettokostnaden ved gjenværende produksjon, jf. “NRS 2” pkt. 33, som igjen henviser til “NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler” pkt. 3.1 og 7.2. “NRS 13” pkt. 3.1 sier at *“et foretak har en forpliktelse hvis det har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt”*.

Samtidig står det at en tapskontrakt er en bindende avtale som har negativ netto nåverdi, og det er denne nettokostnaden som regnes som en forpliktelse. Dette understrekes av “NRS 13” pkt. 7.2, som sier at det må avsettes for tap hvis en anleggskontrakt forventes å gi tap.

Hvis en tapskontrakt legger beslag på en vesentlig del av bedriftens ressurser og kapasitet over et lengre tidsrom, bør det ved beregning av tapet også tas hensyn til de indirekte kostnadene som angår bedriften som helhet, jf. “NRS 2” pkt. 33.

I “NRS 2” pkt. 36 står: *“det normale er at en enkeltkontrakt er vurderingsenhet”*. Enkelte ganger kan det være aktuelt å anvende standardens prinsipper på deler av en kontrakt, mens det i andre tilfeller kan være hensiktsmessig å behandle en gruppe kontrakter under ett.

2.8.8 Kort oppsummering

For å finne ut hvordan inntektsføring av tjenester skal regnskapsføres, begynner vi med “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”, som sier at transaksjonstidspunktet er det tidspunktet hvor selger har etablert en rett til ytelse. Tatt på ordet vil det si fullført kontrakts metode, men den sier samtidig at transaksjonstidspunktet sammenfaller med tidspunktet for opptjening og at inntekt skal resultatføres løpende. Ved løpende resultatføring (løpende avregnings metode), må det fastsettes noen kriterier for vurdering av fremdrift i kontraktene, men veiledningen sier ikke noe om dette. Vi ser derfor til “IAS 18 Driftsinntekter” siden den norske veiledningen bygger på denne, samt at den sier at fremdrift i på fastpriskontrakter skal beregnes ut fra fullføringsgrad. “IAS 18” har ingen spesifikke krav til innregning av inntekt etter fullføringsgrad, men den henviser til “IAS 11 Anleggskontrakter” på dette punktet.

Siden de norske standardene bygger på de internasjonale, havner vi til slutt opp i tilsvarende norsk standard for anleggskontrakter, “NRS 2 Anleggskontrakter”. “NRS 2 Anleggskontrakter” er relevant for kontraktsfestede tjenestekontrakter siden pkt. 4 sier den omhandler kontraktsfestet tjenesteyting i tilknytning til byggevirksomhet. Fastpriskontrakter som er innenfor virkeområdet til “NRS 2”, skal inntektsføres etter løpende avregning. Standarden tar også for seg hvordan dette skal gjøres siden den spesifiserer hvordan fullføringsgraden skal beregnes.

Vi mener “NRS 2 Anleggskontrakter” ved videre bearbeiding/tilpasning kan brukes som standard for inntektsføring av tjenestekontrakter.

2.9 Noteopplysninger

“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. Noteopplysningene skal bidra til å øke regnskapets informasjonsverdi”

(NOU 1995:30, pkt. 8.1). *“Bestemmelsen er ment å utfylle de mer spesifikke notekravene som følger”* (NOU 1995:30, pkt. 12, kapittel 7).

Notekravene i NGAAP står i regnskapslovens kapittel 7, og det skal oppgis noter til årsregnskapet i samsvar med §§ 7-2 til 7-34, jf. § 7-1. Rskl. § 7-1 sier 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”*.

Opplysningsplikten etter rskl. § 7-1,1 gjelder bare opplysninger som er viktige for å bedømme stilling og resultat. Bestemmelsen i rskl. § 7-1,2 fastslår at opplysninger som ikke omhandler stilling og resultat skal oppgis i form av noter dersom de ikke er uvesentlige. Det er høyere terskel for opplysningsplikt i første ledd enn i andre ledd (NOU 1995:30, pkt. 12, kapittel 7). I praksis vil dette si at det skal mye til for å unnlate å gi noteopplysninger vedrørende stilling og resultat.

Rskl. § 7-1,3 fastslår at opplysninger kan utelates såfremt de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktige eller i tilfelle konsernets stilling og resultat.

I rskl. § 7-9 står det at *“ det skal opplyses om igangværende langsiktige tilvirkningskontrakter”*. I rskl. § 7-19 er ordlyden at *“ for hver post under eiendeler skal det opplyses om fordringer som forfaller senere enn ett år etter regnskapsårets slutt”*.

Regnskapsloven gir ikke mer konkrete opplysninger enn dette, men for anleggskontrakter finnes det mer konkrete krav i “NRS 2 Anleggskontrakter”. De finnes i pkt. 51 og 52, men de viktigste tilleggsopplysningene står i pkt. 51: “

- a) *hovedprinsippene for beregning av fullføringsgraden*
- b) *omfang av igangværende anleggskontrakter med angivelse av total utført produksjon, kontraktskostnader påløpt på balansedagen og estimert kontraktsfortjeneste på balansedagen.*

c) *gjenværende produksjon på tapskontrakter*”.

Er bedriften kun involvert i et fåtall anleggskontrakter, kan den unnlate å gi informasjon etter pkt. b) og c) dersom dette åpenbart er berettiget ut fra konkurransemessige hensyn.

Det er imidlertid verdt å merke seg at det i “NRS 2 Anleggskontrakter” pkt. 34 står spesifisert at det skal oppgis informasjon i form av noter om den gjenværende produksjonen på tapskontrakter. Tapsavsetningen skal ikke omfatte normalfortjeneste på gjenstående produksjon.

Opptjent ikke fakturert kontraktsinntekt er kundefordring, mens forskudd fra kunde som overstiger kontraktsinntekt føres som kortsiktig gjeld i balansen, jf. “NRS 2” pkt. 49. Videre i pkt. 49 heter det at: *“Avsetning for forventet tap på gjenværende kontraktsfestet produksjon klassifiseres som kortsiktig gjeld etter at det er foretatt nedskrivning av balanseført “utført ikke fakturert produksjon”*“

For tjenester må vi gå til “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”. Der står det ingenting konkret om tjenester, men veiledningen sier at informasjon om anvendte prinsipper for inntektsføring vil være av vesentlig betydning for forståelse av regnskapet. Omfanget av informasjonen som må gis avhenger bl.a. av kompleksiteten i transaksjonene, og må tilpasses den aktuelle transaksjonen slik at brukeren har tilstrekkelig informasjon til å forstå sentrale forhold ved bedriftens inntektsføring og betydningen av den.

“NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”, pkt. 6: *“Relevant informasjon for ulike typer inntekt kan være prinsipper og metoder for:”*

- *“Tidfesting av inntekt”* (løpende avregning)
- *“Måling av inntekt”* (fullføringsgrad).

Tidligere studier av norsk praksis med tanke på noteopplysninger har avdekket at noteopplysningene er vært mangelfulle i forhold til kravene etter IFRS. Spesielt har inntektsføringsprinsippet blitt beskrevet veldig generelt uten tilpasning til den enkelte bedrift eller transaksjon. Inntrykket er imidlertid at norsk praksis på dette området er bedret i løpet av de siste årene siden IFRS og norsk praksis i større grad er harmonisert, men opplysningene er fortsatt ikke på samme nivå som i andre europeiske land (Ler og Puri, 2011).

I IFRS er det “IAS 18”, pkt. 35 som fastsetter notekravene som skal oppgis i tilknytning til driftsinntektene: “

- a) *hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for innregning av driftsinntekter, herunder hvilke metoder som er vedtatt for å fastslå fullføringsgraden av transaksjoner som gjelder tjenesteyting,*
- b) *innregnet beløp for hver betydelige inntektskategori i løpet av perioden, herunder driftsinntekter som oppstår av*
 - i) *varesalg,*
 - ii) *tjenesteyting,*
 - iii) *rente,*
 - iv) *royalties,*
 - v) *utbytte, og*
- c) *inntektsbeløp som oppstår av bytte av varer og tjenester som omfattes av hver betydelig inntektskategori”.*

Vi ser at formuleringen av kravene til noteopplysninger i den norske standarden “NRS 2 Anleggskontrakter” og den internasjonale “IAS 18 Driftsinntekter” har flere likhetstrekk, men varierer på noen punkter.

2.10 Oppsummering av teorien

Det viser seg altså at å finne hjemmel i lover og regler for inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenesteytende virksomhet er en labyrint frem og tilbake mellom det norske og det internasjonale lovverket. I Norge har vi ingen standard for regnskapsføring av inntekt, men i beste fall en uklar veiledning, hva angår tjenester.

Veiledningen fra NRS støtter seg på de internasjonale reglene i IFRS, og vi har i teorikapitlet forklart hvordan vi via regnskapsloven med forarbeider, “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”, “IAS 11 Driftsinntekter” og “IAS 18 Anleggskontrakter” til slutt ender opp i “NRS 2 Anleggskontrakter” for å belyse inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenesteytende virksomhet.

Bedrifter som forholder seg til store fastpriskontrakter på sine tjenester, og som gjerne går over flere regnskapsperioder er avhengige av at vurderingen av fullføringsgraden er gjort på en pålitelig måte. “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt” er så uklar at vi mener det må sees

til andre standarder, og vi antar det kan være en uensartet praksis ved inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenestevirksomhet. Dette er noe vi vil undersøke i forskningsdelen av studien.

Standardene bidrar til å belyse de interessante problemområdene vi ønsker å undersøke: fullføringsgrad, inntektsføring av fortjeneste, avsetning ved tap og noteopplysninger (forskningsspørsmålene). Fullføringsgraden skal beregnes etter produksjon jf. "NRS 2" pkt. 25, men hvilke innsatsfaktorer som ligger til grunn føler vi er verdt å undersøke nærmere. Et annet aspekt er hvem som foretar denne vurderingen, og om det er en uavhengig tredjepart involvert i estimeringen av fullføringsgraden. Dette for å se på i hvilken grad fullføringsgrad vurderes pålitelig.

I forhold til fortjeneste er det interessant å se på risikofaktorer ved usikkerhet, og eventuelle forskjeller i regnskapsbehandlingen av komplekse kontrakter kontra enkle. Spørsmålene her er utledet fra teoridelen og "NRS 2" pkt. 28-31. Dette bygger i stor grad på beste estimat som er en sentral del av denne studien, og vi ønsker å se på hvordan rådgivende ingeniører vurderer fortjeneste på fastpriskontraktene.

Regnskapsmessig behandling av fastpriskontrakter som har sannsynlighetsovervekt for tap behandles i "NRS 2" pkt. 33-36 og herunder vil vi undersøke om bedriftene avsetter for tap slik de er pålagt av standarden, og hvordan rådgivende ingeniører vurderer tapets størrelse før de vurderer hvilke type kostnader som tas med.

Til slutt nevner vi noe om noteopplysninger siden standardene er veldig tydelige på at det skal gis opplysninger om fullføringsgrad, informasjon om igangværende kontrakter og ytterligere opplysninger ved tapskontrakter. Gjennomgang av spørsmålene kommer under del 4 hvor dataene fra intervjuene gjennomgås og analyseres. I tillegg finnes intervjuguiden som vedlegg 1.

3 Metode

I dette kapitlet vil vi presentere studiens metodiske tilnærming og forklare hvordan vi har gått fram for å finne svarene på forskningsspørsmålene.

3.1 Den økonomiske forskningsprosessen

Forskningsprosessen er fremgangsmåten som brukes for å komme frem til svar på forskningsspørsmål gjennom undersøkelser av data. Blumberg definerer forskning som *“research is any organized inquiry that is carried out in order to provide information that can be used to solve problems”* (Blumberg et. al, 2011: 39). På samme måte er økonomisk forskning: *“... systematic inquiry that provides information to guide business decisions”* (Blumberg et. al, 2011: 39).

Forskningsprosessen består av flere faser: forberedelse, innsamling av data, analyse av data og rapportering. Første fase er forberedelse hvor forskningsspørsmål blir definert, formål utledes og hvordan en skal gå frem besvares. Fase to er innsamling av data hvor metode velges, en velger ut data/respondenter, og samler inn informasjon. Tredje fase er analyse av data, hvor informasjonen fra innsamlingen analyseres og tolkes. Fjerde og siste fase er rapportering, hvor konklusjonen dannes basert på studiens resultater.



Figur 4: Forskningsprosessen [5].

3.2 Forberedelse

Med bakgrunn i teorien som er presentert valgte vi å se nærmere på inntektsføringen av fastpriskontrakter på grunn av uklarhet rundt temaet. Aktualitet og problemstilling er presentert i studiens innledningskapittel.

3.2.1 Litteratur

Denne studien tar for seg inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenesteproduksjon hos rådgivende ingeniører. Dette er regulert av lov og standard, og den teoretiske rammen er derfor preget av følgende litteratur: Regnskapsloven av 17.07.1998, “NRS (V) Regnskapsføring av inntekt”, “IAS 18 Driftsinntekter” og “NRS 2 Anleggskontrakter”. Etter hvert som vi kom inn i problemstillingens uklarhet ble disse rettskildene komplementert med fagbøker på området og flere regnskapsstandarder, alle disse er selvfølgelig oppgitt i referanselista. Søk på tidligere forskning på området viste at inntektsføring av tjenester har vært en utfordring i over et tiår. Dette er illustrert gjennom flere regnskapsstandarder og høringsutkast om inntekt, både nasjonalt og internasjonalt.

3.3 Forskningsdesign

Forskningsdesign er en plan for å finne svar på forskningsspørsmål: *“Research design is the plan and structure of investigation so conceived as to obtain answers to research questions”* (Blumberg et. al, 2011: 147). Det er imidlertid mer enn bare en arbeidsplan: *“a research design is not just a workplan. A work plan details what has to be done to complete the project but the work plan will flow from the project's research design. The function of a research design is to ensure that the evidence obtained enables us to answer the initial question as unambiguously as possible”* [6].

Blumberg et. al (2011) nevner tre retninger innen forskningsdesign, det er utforskende, beskrivende og kausalt design. Dette er tre forskjellige retninger og derfor er det normalt at én av retningene brukes. Utforskende design brukes når forskeren har lite informasjon om temaet og vil finne nye mønster eller forhold. Beskrivende design brukes for å skaffe informasjon om et bestemt tema og er strukturerte for å undersøke noe fra et forskningsspørsmål. Kausalt design brukes for å teste sammenhenger og påvirkninger mellom forskningsobjekter.

Vi ønsker å undersøke hvordan rådgivende ingeniører behandler inntektene på sine fastpriskontrakter spesielt sett opp mot periodiseringsspørsmålet. Denne studien har altså med bakgrunn i problemstillingen og forskningsspørsmålene et beskrivende forskningsdesign.

3.4 Metodevalg

“Metode kommer fra det greske ordet methodos, som betyr å følge en bestemt vei mot et mål” (Johannessen et. al, 2004: 33). Metode er altså et verktøy eller redskap vi bruker for å samle inn data vi trenger til å belyse problemstillingen i våre undersøkelser. Normalt snakkes det om to hovedretninger innen forskning: kvalitative og kvantitative metoder. Dette er to metoder som begge har både styrker og svakheter, men til slutt handler det om å velge rett metode i forhold til hva en ønsker å finne ut.

Harboe (2001) kategoriserer kvantitative data som hard data. Tall, svar eller fakta som kan telles og statistisk beregnes er eksempler på slik hard data. Kvantitative studier er derfor best egnet til å foreta en rekke ulike målinger, beregne feil eller avvik, sammenligne data og teste ut hypoteser. Data i kvantitative studier kommer ofte fra surveys eller spørreskjemaer som videre bearbeides via statistisk metode.

Harboe (2001) kategoriserer kvalitative data som myk data. Eksempler er historier, dagbøker, brev etc. Kvalitative studier brukes når forskeren ønsker å gå dypere inn i et tema. Kvalitativ metode brukes altså i undersøkelser av meninger, følelser, tolkninger og prosesser. Resultatet fra kvalitativ forskning er detaljer som oppnås gjennom dyptgående undersøkelser eksempelvis fra dybdeintervjuer med personer eller fra arbeid med caser. Dette er datakilder vi vil bruke i vår studie gjennom et multippelt casestudie, og vår studie vil derfor være en kvalitativ studie.

3.4.1 Multippelt casestudie

“I casestudiet forsøker forskeren at få et dybere indblik i afgrænsede enkeltområder (cases), og casestudiet er netop kendetegnet ved dets udforskende afdækning af alle hjørnene inden for et problemfelt” (Harboe, 2001: 46).

Casestudier er altså en dyptgående undersøkelse hvor det ofte er et dypere fokus på enkeltområder i caset, og således er casestudier som regel en kvalitativ forskningsmetode. Det er særlig to kjennetegn ved casestudier. Det er et avgrenset fokus på det spesielle caset, og det handler om å gjøre en mest mulig inngående beskrivelse. Caset undersøkes så grundig og detaljert som mulig for å få med mest mulig data. Kort oppsummert handler casestudier om å samle så mye informasjon som mulig om et avgrenset fenomen (Johannessen et. al, 2004: 82).

Fokuset i et case kan være eksempelvis programmer (f.eks. programmer i regi av regjeringen), en aktivitet (lønnsforhandlinger mellom LO og NHO), et individ eller et sammensatt system (en bedrift). I denne studien vil vi se på et utvalg bedrifter for så å sammenligne svarene vi får.

Hvor mange case en ønsker å se på avhenger av hva en ønsker å finne ut. Normalt forholder vi oss til enkeltcasestudier og multiple eller komparative casestudier. Enkeltcasestudier passer best når det gjelder et spesielt case, eller ett spesielt tilfelle som vi ønsker å bruke til å svare på spørsmål eller forklare en teori. Enkeltcasestudier kan også være aktuelt som en pilotstudie eller en utforskende studie som er ment å være første ledd i en etter hvert større undersøkelse (Marschan-Piekkari og Welch, 2004: 113-115).

Når det gjelder multiple casestudier så studerer en det samme i en rekke tilfeller og spør de samme spørsmålene til alle. Deretter sammenlignes og drøftes svarene slik at det dannes en konklusjon. Et slikt multippelt casestudie har klare styrker og svakheter sammenlignet med enkeltcasestudier. Yin sier i Benett et. al. (1994):

“The evidence from multiple cases is often considered more compelling, and the overall study is therefore regarded as being more robust...Moreover the conduct of a multiple-case study can require extensive resources and time beyond the means of a single student or independent research investigator” (Yin i Bennett et. al, 1994: 149-150).

Vår studie vil være et komparativt multippelt casestudie. Vi vil undersøke regnskapspraksisen hva angår inntektsføringen hos rådgivende ingeniører. Deretter vil vi sammenligne responsen og svarene fra de ulike bedriftene med hverandre. Årsaken til at vi benytter oss av et slikt komparativt casestudium er at vi ønsker å se hvordan inntektsføringen faktisk gjennomføres blant flere, og om det er uensartet praksis eller utviklede bransjenormer. I tillegg gir et innblikk i flere bedrifter et bedre grunnlag for å danne en konklusjon i forhold til et enkeltcasestudie, og funnene vil derfor være mer robuste og overbevisende.

3.5 Utvalg

Blumberg definerer utvalg som: *“A group of cases, respondents, or records comprised of parts of the target population, carefully selected to represent that population”* (Blumberg et. al, 2011: 501).

I denne studien består utvalget av rådgivende ingeniører som inngår fastpriskontrakter. Vi har valgt ut bedrifter strategisk, og utvalget er et ikke-sannsynlighetsutvalg. *“Poenget er ikke å oppnå statistisk representativitet, men snarere å finne et godt eksempel... Den formen for utvalg du benytter deg av, er således et strategisk utvalg”* (Fangen og Sellerberg, 2011: 47). Årsaken til at vårt utvalg er strategisk er at vi har et bestemt utvalg vi ønsker å undersøke.

Denne studien er en kvalitativ casestudie hvor det ikke er ønskelig med statistiske generaliseringer, men heller å generere og oppnå overførbar kunnskap om temaet inntektsføring av fastpriskontrakter. Vi vil se på hvordan rådgivende ingeniører regnskapsfører inntektene på sine tjenesteytelser ved inngåtte kontrakter. Et konkret, bestemt og sentralt område innenfor regnskapsfaget som helhet.

For å velge ut bedrifter til vår studie brukte vi databasen Proff Forvalt (www.forvalt.no). Dette er en database som inneholder kreditt- og regnskapsinformasjon for bedrifter i Norge. Etter søk innen bransjen rådgivende ingeniører i Tromsø hadde vi en liste med 11 aktuelle bedrifter. Av disse hadde 5 bedrifter mulighet til å stille til intervju.

Valget av Tromsø begrunnes ved at det finnes en rekke bedrifter av typen rådgivende ingeniører i byen, også de største bedriftene i landet er representert her. Vi anser også Tromsø som en såpass stor by at det eksisterer mye planleggings- og byggearbeid her slik at vi har mulighet til å avdekke eventuelle bransjenormer ved inntektsføring av fastpriskontrakter. I tillegg studerer vi og bor her selv.

Flere av bedriftene strukturerer seg sentralt, slik at regnskapsavdelingen, og flere av intervjuobjektene ikke befinner seg i Tromsø. Dette til tross for at bedriften som helhet har underavdeling her. Dette kombinert med at mange av bedriftene hadde begrenset tid til å stille opp til intervjuer førte til at vi kontaktet bedriftenes sentrale avdelinger rundt om i landet.

Som et resultat av dette har intervjuobjektene ulike stillinger og bakgrunn, og dette kan medføre ulike svar og tolkninger av intervju spørsmålene. I tre av bedriftene er intervjuobjektene sentrale personer i bedriftens økonomiavdeling, og jobber daglig med

regnskap. I de to siste bedriftene snakket vi med avdelingsledere i de respektive underavdelingene, og det er usikkert hvor mye erfaring de besitter med tanke på den regnskapsmessige behandlingen av fastpriskontrakter.

Intervjuene ble gjennomført på forskjellige måter. Det ble brukt personlige intervjuer, telefonintervjuer og svar over e-post grunnet knapphet på tid fra bedriftens side. Med enkelte unntak grunnet knapphet på tid var de fleste bedriftene svært behjelpelige og stilte opp til oppfølgingssvar på telefon eller e-post for å gi så nøyaktige svar som mulig.

Vi undersøkte sekundærdata i form av årsregnskaper. Undersøkelsen av årsregnskapene viste at de fleste bedriftene benytter seg av de norske regnskapsreglene. Det hadde vært ønskelig med flere bedrifter som førte regnskapet etter IFRS, men de vi kontaktet hadde ikke tid til å stille opp. Til slutt, etter mange telefonsamtaler og utvekslinger av e-post fikk vi avtalt intervju med en bedrift som førte regnskapet etter IFRS. Vi følte dette var helt nødvendig for å se etter forskjeller fra de som førte etter de norske reglene. Oversikt over bedrifter med medfølgende regnskapsregler følger i tabell 1.

Bedrift	Regnskapsregler
1	Norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk.
2	Norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk.
3	Norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk.
4	Forenklet IFRS i Norge og morselskapet etter full IFRS.
5	Norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk.

Tabell 1: Regnskapsregler (Sekundærdata)

3.6 Datainnsamling og datakilder

Før selve datainnsamlingen begynner må det avgjøres hvilke typer data som skal benyttes, og hvordan dataen skal samles inn. Skal det samles inn egne data ved hjelp av spørreskjema, bruke eksisterende forskningsdata eller andre typer datakilder? Beslutningen får konsekvenser for det videre arbeidet (Fangen, Sellerberg, 2011). I vår studie benytter vi oss av en kombinasjon av primær- og sekundærdata. Disse blir innsamlet gjennom kvalitative intervjuer og ved gjennomgang av siste tilgjengelig årsregnskap.

3.6.1 Sekundærdata

Alternativet til å samle inn data selv er sekundærdata, og defineres i Blumberg (2011) som *“studies done by others and for different purposes than for which the data are being reviewed and reused”* (Blumberg et. al, 2011: 501).

Sekundærdata er altså data som eksisterer forut for den aktuelle undersøkelsen. Informasjonen kan ofte kombineres fra forskjellige kilder. Fordelen med sekundærdata er informasjonen ofte er lett tilgjengelig og innsamlingen krever således mindre tid og ressurser enn primærdata. Ofte kan man også starte med å analysere dataen rett etter innsamlingen siden den allerede er tilgjengelig (Blumberg et. al, 2011).

Sekundærdata er viktig i kvalitativ forskning siden det er herfra den nødvendige og supplerende primærdataen utledes. Slik at de nødvendige forskningsspørsmålene i studien tar utgangspunkt i manglende informasjon fra innsamlet sekundærdata. Det som er viktig når det tas utgangspunkt i denne typen data, er at kvaliteten avhenger av kilden (Blumberg et. al, 2011).

Sekundærdata består i denne studien av tilgjengelig regnskapsinformasjon, men hovedfokuset er noteopplysningene. Vi diskuterte lenge om vi i intervjuguiden (primærdata) skulle spørre bedriftene hva de opplyste om og hvordan de utarbeidet tilhørende noteopplysninger til fastpriskontrakter, men gikk bort fra dette siden årsrapportene er tilgjengelige. Vi har tatt utgangspunkt i siste tilgjengelig årsrapport fra bedriftene når vi har sett på noteopplysningene.

Innholdet i noteopplysningene vil kunne variere etter hvorvidt bedriftene fører regnskapet etter norsk lovgivning eller internasjonal siden det er ulike krav til opplysningene som må oppgis. I tillegg kan noen bedrifter oppgi mer eller mindre informasjon enn det aktuelle lovverket krever.

Årsregnskapet og tilhørende noteopplysninger har vært et viktig verktøy ved utvelgelse av bedriftene vi skal intervjuer. Dette understreker viktigheten av primærdata for å besvare problemstillingen i denne studien.

3.6.2 Primærdata

Primærdata er “original research where the data being collected are designed specifically to answer the research question” (Blumberg et. al, 2011: 499).

Primærdata er data som samles inn til den aktuelle undersøkelsen, og omhandler normalt data fra spørreundersøkelser eller registrering av observasjoner. Innsamling av primærdata som for eksempel surveydata er ofte tid- og ressurskrevende siden det må legges ned mye arbeid i utformingen og utprøvingen av disse (Fangen, Sellerberg, 2011). I denne casestudien vil primærdata som benyttes brukes som supplement til sekundærdata, og består av intervju med bedriftene som er med i utvalget.

Spørsmålene vi stilte de utvalgte bedriftene presenteres i empiri- og analysedelen, i tillegg er intervjuguiden eget vedlegg (vedlegg 1). Spørsmålene er i samsvar med veiledere utledet fra teoridelen og omhandler de sentrale områdene vi vil undersøke: fullføringsgrad, fortjeneste ved usikkerhet, tapsavsetning og noteopplysninger.

For å kvalitetssikre spørsmålene ble de sendt som en pilotundersøkelse til lederen for en bedrift i den aktuelle bransjen som sa seg villig til å vurdere om dette var noe som var hensiktsmessig å spørre om. Etter positiv respons og gode råd om å endre litt på spørsmålsstillingen på et par spørsmål, endte vi først opp med tretten spørsmål i intervjuguiden. Etter bearbeiding av data så vi behov for å stille et oppfølgingsspørsmål for å kunne besvare forskningsspørsmål 2.

3.6.3 Delvis strukturerte intervjuer

Primærdata ble innhentet gjennom delvis strukturerte kvalitative intervjuer. Slike kvalitative intervjuer gjennomføres enten strukturert, ustrukturert eller delvis strukturerte (Blumberg et. al, 2011: 265). Forskjellene ligger i måten de gjennomføres på. Ustrukturerte intervjuer innledes som regel med forskerens tilnærming til forskningsspørsmålet og trenger ikke ha noen spesifikke spørsmål omkring temaet som skal avdekkes. Strukturerte intervjuer derimot åpner ikke for mye tolkning utenfor tema forskeren har bestemt: *“... as the questions and answer possibilities for the respondents are predefined by the researcher”* (Blumberg et. al, 2011: 265).

Delvis strukturerte intervjuer består av spesifikke spørsmål, men åpner for at respondentene kan snakke mer fritt. *“Semi-structured interviews are particularly useful if the research problem refers to a wide-ranging problem area and you as a researcher need to detect and identify the issues relevant to understanding the situation”* (Blumberg et. al, 2011: 265).

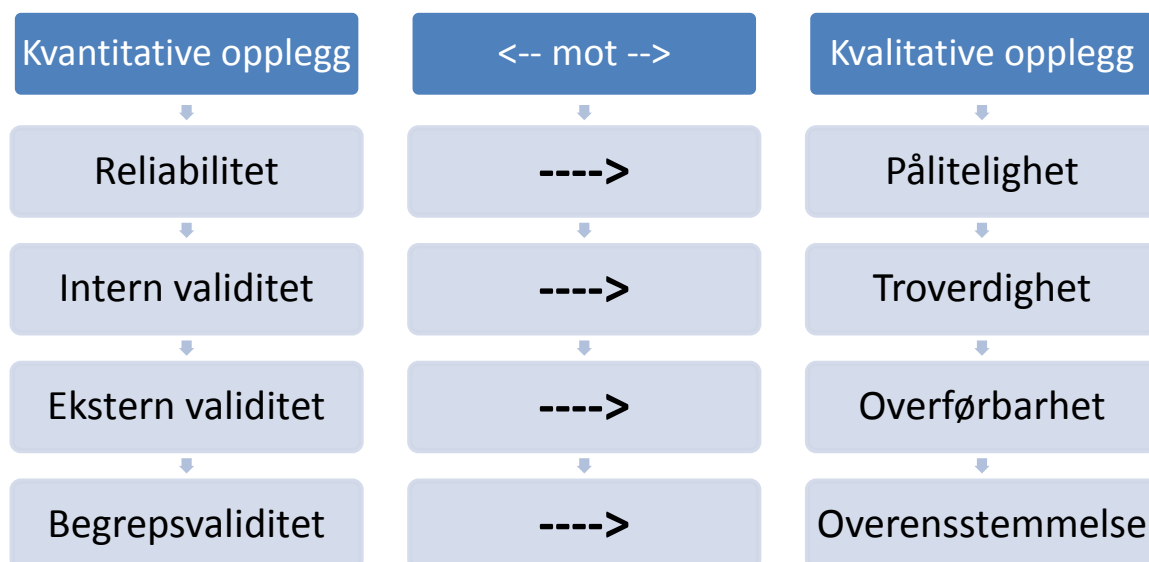
Dette stemmer bra med vår studie. Inntektsføring av fastpriskontrakter av tjenesteytelse har vært et mye diskutert område innen regnskapsfaget i over et tiår. I slike delvis strukturerte intervjuer er det normalt å bruke en intervjuguide. Intervjuguiden består av en liste spesifikke spørsmål for å sikre at det viktigste forskeren lurer på gjennomgås i intervjuet. Blumberg et. al. (2011) nevner at en intervjuguide er spesielt nyttig dersom forskeren har en antakelse om hva som er de viktigste områdene å undersøke, og dersom intervjuet skal gjennomføres i forskjellige omgivelser. Eksempelvis forskjellige bedrifter, slik tilfellet er i denne studien.

Vår studie vil være et komparativt multippelt casestudie, hvor vi vil intervju et utvalg bedrifter innenfor bransjen rådgivende ingeniører. Vi har også etter å ha jobbet med teoridelen en viss antakelse om hvilke områder som er viktige i vurderingen av inntektsføringen av fastpriskontrakter i tjenesteytende bedrifter (estimering av fullføringsgrad, fortjeneste ved usikkerhet og tapsavsetning).

Med bakgrunn i overnevnte føler vi at delvis strukturerte intervjuer ved hjelp av en intervjuguide passer vår undersøkelse best. Intervjuguiden ble sendt til de aktuelle bedriftene før intervjuet ble gjennomført. På denne måten fikk de forberede seg, noe vi så på som positivt i den forstand at vi ville ha så tydelige og nøyaktige svar som mulig.

3.7 Vurdering av studien

I kvantitativ forskning brukes begrepene reliabilitet og ulike former for validitet (intern-, ekstern og begrepsvaliditet) som kriterier for kvalitet, men kvalitative undersøkelser bør vurderes på en litt annen måte. Siden denne studien er en kvalitativ undersøkelse, brukes derfor pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og overensstemmelse som mål på kvaliteten på undersøkelsesopplegget. *“I kvalitative studier er det ikke snakk om enten eller, men både og”* (Johannessen et. al, 2004: 226).



Figur 5: De ulike tilnærmingene til kvalitetsvurdering (Johannessen et. al, 2004: 228).

3.7.1 Pålitelighet

Pålitelighet omhandler undersøkelsens data, herunder hvilke data som brukes, måten de samles inn på og hvordan de bearbeides. I kvalitativ forskning kan det være nærmest umulig å duplisere en annens forskning siden data ofte er samlet inn gjennom for eksempel intervju, og da kan den enkelte samtalen styre datainnsamlingen. Observasjoner er i tillegg verdiladede og kontekstavhengige. For å styre påliteligheten bør det derfor gis en detaljert beskrivelse av konteksten og en åpen og detaljert fremstilling av fremgangsmåten i hele forskningsprosessen (Johannessen et. al, 2004). Det blir da mulig å spore data, metoder og avgjørelser, inkludert resultatet, gjennom hele prosessen (Ryen, 2002). Pålitelighet kan styrkes videre ved å se på andre kriterier for evaluering, eksempelvis de ulike validitetsbegrepene.

En styrke i vår studie er at data ble innsamlet gjennom både primær- og sekundærdata. Kvaliteten på intervju spørsmålene ble sikret ved å gjennomføre en pilotundersøkelse før vi kontaktet bedriftene. Primærdata er bearbeidet rett etter intervjuene fant sted for å øke påliteligheten. I tillegg er hele intervjuet tatt opp med diktafon slik at detaljer ikke skal bli utelatt. Enkelte av respondentene ville svare på e-post, og disse lagres automatisk slik at vi kan gå inn å se nøyaktig hva de svarte.

I tilfellene hvor vi hadde oppfølgingsspørsmål etter bearbeidingen av data fra intervjuene, kontaktet vi noen bedrifter på nytt for mer utfyllende informasjon. Det var tilfeller hvor bedrifter ikke hadde mulighet til å stille opp for oppfølging. Dette ble gjort over telefon eller

e-post. Sekundærdata er hentet fra årsregnskapene (siste tilgjengelige årsrapport) til bedriftene og anses å ha høy pålitelighet siden disse er godkjent av bedriftens styre og eksterne revisorer.

En svakhet med studien er at intervjuobjektene hadde ulik erfaring og stilling i bedriftene, slik at deres tolkninger og svar på intervju spørsmålene kunne variere. Eksempelvis kan en av avdelingslederne vi snakket med misforstå det regnskapsmessige aspektet med spørsmålene.

Det hadde også vært ønskelig å snakke med flere bedrifter som førte regnskapet etter IFRS, for å bedre kunne sammenligne regnskapspraksis i forhold til inntektsføring av fastpriskontrakter. I tillegg hadde et større utvalg gitt et bedre grunnlag for å konkludere med eventuelle bransjenormer.

3.7.2 Troverdighet

Troverdighet dreier seg om hvorvidt undersøkelsen tar for seg det den har til hensikt å undersøke: *“validitet i kvalitative undersøkelser dreier seg om i hvilken grad forskerens funn på riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten”* (Johannessen et. al, 2004: 228). Studien har som formål å undersøke inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenestevirksomhet. Intervju spørsmålene er utledet fra teoridelen, og vi føler at relevansen i forhold til studiens formål kommer klart frem.

For å øke troverdigheten er det hovedsakelig to teknikker som benyttes, dette er vedvarende observasjon og metodetriangulering. Når det brukes vedvarende observasjon må man bruke mye tid på å bli kjent med forskningsfeltet som står i fokus slik at man kan skille mellom relevant og ikke relevant informasjon. Da forsterkes troverdighetene til resultatene siden det er vanskelig å forstå et fenomen uten at man kjenner til hele konteksten (Johannessen et. al, 2004). Dette er en metode som krever svært mye tid og ressurser, og den passer således best for forskere som undersøker fenomener på heltid, og ikke i en masteroppgave. Vi har derfor fokusert mer på metodetriangulering.

Ved metodetriangulering kombineres ulike metoder for datainnsamling. Videre kan troverdigheten styrkes ved å tilbakeføre resultatene til informantene for å få bekreftet resultatene, eller la kollegaer analysere det samme datamaterialet for å se om de tolker det likt (Johannessen et. al, 2004).

Ved analyse av primærdata oppdaget vi at et av intervju spørsmålene (intervju spørsmål 7) var så upresist formulert at vi ikke fult ut kunne besvare forskningsspørsmål 2 med utgangspunkt i standarden (“NRS 2”). Vi måtte derfor formulere et oppfølgingsspørsmål (intervju spørsmål 7A) som gjorde det lettere å tolke svarene opp mot standarden.

I studien benyttes metodetriangulering når vi skal svare på forskningsspørsmålene siden noteopplysningen til årsregnskapet (sekundærdata) og intervju (primærdata) kombineres. Årsregnskapene og tilhørende noteopplysninger ble analysert før intervjuene ble gjennomført.

Spørsmålene er nøye gjennomgått sammen med veilederne for å øke kvaliteten. Vi sendte også intervjumalen til en ekstern aktør i den aktuelle bransjen som en pilotundersøkelse og fikk bekreftet spørsmålenes relevans.

I denne studien er de utvalgte bedriftene anonymisert slik at svarene ikke skal påvirkes av at konkurrenter får vite hvilke vurderinger den enkelte bedriften gjør, eller at eventuelle feil eller mangler skal kunne være med på å svekke omdømmet til bedriften. Anonymiseringen må derfor anses å øke troverdigheten.

3.7.3 Overførbarhet

Med overførbarhet menes det om forskningsprosjektet kan overføres til lignende fenomener. I kvantitative undersøkelser er det mulig å gjøre statistisk generalisering for å øke overførbarheten, men dette er ikke målet i en kvalitativ undersøkelse. I kvalitative undersøkelser snakker vi heller om overføring av kunnskap enn generalisering.

“En undersøkelses overførbarhet dreier seg om hvorvidt en lykkes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger” (Johannessen, et. al, 2004: 229).

Hensikten med studien er å beskrive de problemområdene rådgivende ingeniører står ovenfor i inntektsføringen av fastpriskontraktene, og da særlig innenfor fullføringsgrad, fortjeneste ved usikkerhet og tapsavsetning. Videre vurderte vi hvordan dette ble gjort i henhold til de norske og internasjonale regnskapsreglene. Vi mener at vi har klart å belyse disse problemområdene på en måte som kan være nyttig i andre sammenhenger.

De kan være nyttige for rådgivende ingeniører som bruker fastpriskontrakter i sitt arbeid, kanskje spesielt sett i forhold til de mange risikofaktorene som finnes. Det kan også være

interessant å se hvilke utfordringer andre bedrifter i samme bransje står overfor, og om bedriften holder seg til eventuelle bransjenormer.

3.7.4 Overenstemmelse

For å oppnå overenstemmelse mellom virkeligheten og resultatene må forskeren avdekke og beskrive alle beslutningene gjennom hele forskningsprosessen, slik at leseren kan vurdere alle beslutningene som er tatt underveis. Følgelig vil overenstemmelse bety at funnene er fremkommet som et resultat av forskningen og ikke som resultat av forskerens subjektive meninger. Det er viktig at datamaterialet kan spores tilbake til opphavet, uten å avsløre identiteten til de anonyme partene, selv om det ikke kan oppnås full overenstemmelse (begrepsvaliditet) i kvalitativ forskning.

Vi føler vi har begrunnet de valgene vi har tatt med bakgrunn i lover og standardene som er tilgjengelig. Det viste seg raskt at våre antakelser rundt inntektsføring av fastpriskontrakter ikke stemte grunnet kompleksiteten i lovverket. Dette åpnet ikke for annet enn en nærmest slavisk gjennomgang av lov og standard, og studien er således så objektivt som mulig.

Svarene vil kunne variere ut fra hvilke bedrifter man spør i intervjudelen, men vi føler utvalget vårt er relevant siden vi har fått med noen av de store bedriftene i bransjen. Kanskje hadde vi fått litt ulike svar hvis vi hadde fått med flere bedrifter som førte regnskap etter IFRS, men dette lot seg ikke gjøre da de aktuelle bedriftene ikke hadde tid til å delta på nåværende tidspunkt.

Da vi startet forskningsprosessen hadde vi ingen formening om resultatene siden lovverket rundt inntektsføring av tjenester viste seg å være mer komplekst enn først antatt.

3.8 Studiens begrensinger

Studien vår er basert på årsregnskaper og i hovedsak på dybdeintervjuer med bedrifter som forholder seg til fastpriskontrakter innen bransjen rådgivende ingeniører i første omgang i Tromsø, men også andre deler av landet. Utvalget av bedrifter er begrunnet med at Tromsø er godt representert med underavdelinger av de store bedriftene innen bransjen.

Et større utvalg ville gitt et mer solid grunnlag for å kommentere regnskapspraksisen og bransjenormer på området inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenesteytende virksomhet. Et større utvalg ville undersøkt flere bedrifter, men på grunn av knapphet av tid endte vi opp med det gjeldende utvalget. Konsekvensen er at resultatene fra undersøkelsen muligens hadde

blitt noe forskjellig dersom utvalget hadde vært større og gjort flere steder i landet, eventuelt utlandet. Hvis det hadde vært mulig å undersøke i utlandet ville vi i tillegg ha fått enda klarere innsikt i fastpriskontrakter basert på IFRS.

Studien er avgrenset til rådgivende ingeniører, og resultatene kunne derfor blitt forskjellig dersom det hadde blitt gjennomført lignende undersøkelser i andre bransjer. I tillegg skal det nevnes at dette er første gang vi gjennomfører forskning av denne størrelsen og omfang, og det er derfor ikke utenkelig at den metodiske kvaliteten bærer preg av det.

4 Empiri og analyse

I dette kapitlet vil vi presentere og drøfte resultatene fra undersøkelsen vår. Svarene vi fikk fra intervjuene med de forskjellige bedriftene brukes til å besvare de fire forskningsspørsmålene.

Det første forskningsspørsmålet handler om vurdering av fullføringsgrad og besvares av spørsmål 1-5 i intervjuguiden. Forskningsspørsmål 2 tar for seg usikkerhet rundt inntektsføring av fortjeneste og besvares av spørsmål 6-8 i intervjuguiden.

Forskingsspørsmål 3 handler om fastpriskontrakter som ansees å gå med tap og hvordan disse behandles. Dette besvares av spørsmål 9-13 i intervjuguiden.

Til slutt har vi sett på årsregnskapene/årsrapportene til de utvalgte bedriftene for å se på hvilke opplysninger de gir i form av noter, og for å besvare forskningsspørsmål 4.

Vi har kun tatt for oss siste tilgjengelige årsrapport. For 3 av 5 bedrifter er denne fra 2011, mens de to siste bedriftene har utgitt årsrapport for 2012. Nøyaktig hvordan de ulike bedriftene har presentert informasjonen i noteopplysningene er lagt med som upublisert vedlegg.

4.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan beregnes fullføringsgraden på prosjektene?

Innledningsvis i intervjuet spurte vi om bedriftene benytter seg av noen form for styringsverktøyer for å følge opp fremgangen på prosjektene. Vi føler dette er en naturlig start på intervjuet siden det gir en indikasjon på hvor pålitelig vurderingen av fullføringsgraden er. Forskningsspørsmål 1 besvares av spørsmål 1-5 i intervjuguiden.

Spørsmål 1 i intervjuguiden: Bruker dere et eget prosjektoppfølgingsprogram på prosjektene?

Bedrift	Prosjektoppfølgingsprogram
1	Ja, vi bruker et program utviklet av bedriften over flere år. Programmet registrerer prosjektet, organisering, bemanning, honorar, prognosering, og timeforbruk samt en rekke andre ting. Ut fra dette kan vi følge prosjektene på flere nivåer, alt etter hvilke data vi vil ha ut, og hvilket ansvar vi har.
2	Nei, vi har ikke det enda. Har bestemt oss for å begynne med det nå, holder på å definere hvordan vi vil ha det. Regner med det nye ERP-systemet tas i bruk fra nyttår. Pr. nå brukes et eget produsert prosessregnskapssystem hvor vi kan ta ut økonomioppfølgingsrapporter, som vi lager prognoser på fremdrift ut fra.
3	Nei, pr. i dag har vi ikke eget program for det. Vi har en del hjelpemidler i form av sjekklister i Word- og Excel-ark m.m. På store prosjekter blir det brukt Microsoft Project. Fra 1.juli skifter vi til et annet system som gir en tettere oppfølging, og viser nøyaktig økonomi til en hver tid. Det nye systemet er et sammensatt regnskaps- og prosjekteringsverktøy som tar for seg hele prosessen fra vi gir tilbud til prosjektet er ferdig. Vi putter inn hvor mange som skal arbeide med prosjektet og får dermed nøyaktig kostnad for hver enkelt. Vi får et liveoppfølgingsystem som oppdateres hver dag når timelistene er ført, slik at prosjektøkonomien er oppdatert i forhold til påløpte kostnader. Dagens system passer egentlig best til å se på hvordan det gikk for en stund siden.
4	Har eget prosjektoppfølgingsprogram for økonomien, men stort sett MS Excel vedrørende ressursstyring og bemanning av prosjektene.
5	Ja, vi bruker flere prosjektstyringsverktøy som MS Project, Safran og ISY-plan. Sistnevnte er et eget utviklet prosjektoppfølgingsprogram.

Tabell 2: Prosjektoppfølgingsprogram (Primærdatab)

Spørsmål 2 i intervjuguiden: Utarbeides det prosjektplan for alle prosjekter og størrelser?

Bedrift	Prosjektplan
1	I prinsippet, ja, men det er ikke alle som er like flink til å gjøre alt de skal gjøre. Når det gjelder små oppdrag, for eksempel taksering, så gjør vi “registrering light”, og det blir så som så med prosjektplan. Det blir mer en prosjektplan for hele takseringsaktiviteten.
2	Vi er fire kontrollere som tar tak i store oppdrag, men det kan hentes ut opplysninger fra prosessregnskapssystemet for alle oppdragene. Pr. i dag er det ikke noe krav om oppfølging av oppdrag som ikke er så store, men i vårt regnskapssystem gjøres månedlige oppdragsrapporteringer på hvordan de ligger an.
3	Nei, vi har et stort spekter av fagområder som vi leverer på. På en del fagområder er det i hovedsak mindre oppdrag og da følger vi kun et standardoppsett siden omfanget er så lite. Ellers lager vi planer på forskjellige nivåer avhengig av oppdragets størrelse. Da går vi ofte ned på detaljnivå og lager konkrete planer måned for måned for hver enkelt person om hva som skal gjøres og når dette skal være ferdig. På det nye systemet vil alle oppdrag planlegges på timer, og vi vil få et bedre system også på de mindre oppdragene.
4	Ja, vi utarbeider prosjektplan for alle prosjektene uansett størrelse.
5	Nei, i dag er dette forbeholdt større oppdrag, og da gjerne flerfaglige. Vi jobber med å forbedre oss på dette, og ønsker at også mellomstore oppdrag skal bruke styringsverktøy. Prosjektstyringsavdelingen vår holder kurs på de forskjellige regionskontorene våre i ISY-plan (planleggingsverktøy).

Tabell 3: Prosjektplan (Primærdata)

Spørsmål 3 i intervjuguiden: Hva benyttes som mål på fullføringsgraden?

Bedrift	Mål på fullføringsgrad
1	Målet er vanligvis det vi har stipulert som honorar under tilbudsgivingen. Vi lager månedsprognosering osv., og tilstreber å ligge i forkant og innenfor det vi får betalt for. I enkelte tilfeller er det taktisk prising, der vi gjerne vil ha prosjektet pga. prestisje eller at det er uheldig at konkurrenter kommer inn på markedet. Da kan vi kalkulere med tap. Målet er da å komme best mulig ut av det økonomisk samtidig som vi løser oppgaven.

2	Timer og kostnader. Vi inntektsfører inn i oppdragene hver gang det leveres timelister, normalt sett en gang i uke, minimum en gang i måneden. Da skal det sies noe om hvor langt vi er kommet i produksjonen i forhold til hvor mye penger vi har brukt. Vi har svært mange ulike fag, og det er ikke alltid så lett å estimere hvor langt vi er kommet i et prosjekt. Derfor brukes ofte påløpte timer sett opp mot totalt estimerte timer som fremdrift.
3	Det er litt varierende hva vi bruker som mål på å se hvor mye av jobben vi har gjort i forhold til prosjektøkonomien. Der har vi ingen spesielle verktøy annet enn milepælsplaner/fremdriftsplaner som sier hvor langt vi skal være kommet gitt en bestemt dato. Det blir mer en vurdering fra de enkelte deltakerne, hvor de ut fra totaljobben de skal utføre vurderer hvor langt de er kommet.
4	Regnskapet viser opparbeidet mot en avtalt fastpris, men fullføringsgraden eller levert tjeneste avgjør oppdragsleder i forhold til hvor mange timer som gjenstår. Det kan være forskjeller, eksempelvis 50 % av fastprisen er brukt, men vi er kun ferdige med 40 % av prosjektet.
5	Vi måler prosjektene våre etter fremdrift. Her bruker vi forbrukte timer vs. budsjetterte timer vs. fremdrift (inntjent verdi).

Tabell 4: Mål på fullføringsgrad (Primærdata)

Spørsmål 4 i intervjuguiden: Hvem er ansvarlig for vurderingen av fullføringsgraden?

Bedrift	Ansvarlig for vurdering av fullføringsgrad
1	Vi ønsker at alle som er involvert i prosjektet føler ansvar for eget arbeid, men det formelle ansvaret ligger hos oppdragslederen, og til slutt hos avdelingslederen. Det er oppdragslederen som i første omgang må ha styring med prosjektet og foretar løpende vurderinger mht. fremdrift og økonomi. Avdelingslederen må styre virksomheten slik at de rette folkene havner på riktig plass, herunder at oppdragsleder er riktig person i forhold til oppdraget han blir satt til å lede.
2	Det er i første omgang oppdragsleder, og i neste omgang gruppeleder som vurderer dette.
3	I utgangspunktet er det oppdragsansvarlig som er ansvarlig for å følge fremdriften. Jobben vi skal gjøre er basert på tillit og at vi leverer det vi skal, og alle har kontroll på eget bidrag i oppdraget.

4	Oppdragsansvarlig, dvs. prosjektleder er ansvarlig for vurdering av fullføringsgraden.
5	Oppdragsleder, dvs. prosjektleder er ansvarlig for vurderingen. Denne tas på bakgrunn av input fra alle fagansvarlige der det foreligger.

Tabell 5: Ansvarlig for vurdering av fullføringsgrad (Primærdata)

Spørsmål 5 i intervjuguiden: Har dere uavhengige (ikke av prosjektleder eller tilsvarende stilling) vurderinger av fullføringsgraden i fastpriskontrakter?

Bedrift	Uavhengig vurdering
1	Både ja og nei. Det hender at kvalitetsledere eller ledere lengre opp i systemet interesserer seg for et prosjekt og følger med. I tillegg har vi alltid en controller som skal ha den økonomiske oversikten for sitt område. Da kan det komme klare innblandinger dersom noe går på tverre.
2	Ja, det gjør controllerne. Oppdraget må være på i hvert fall 1 million kroner før controllerne går inn og overvåker. På mindre prosjekter overvåker controllerne hovedsakelig ved store avvik i fakturering.
3	Ja, i enkelte prosjekter har vi uavhengige vurderinger. Da snakker vi om store og kompliserte prosjekter, med verdi på 3 millioner kroner og oppover. Da er både interne og eksterne kontrollere med i overvåkingen av oppdraget, i tillegg til egne prosjektøkonomer. De interne controllerne følger opp mange prosjekter, men det er kun på de største prosjektene de går ned på detaljnivå.
4	Ja, det foregår resultatledelse med nærmeste overordnede. Samt at kontrollere deltar i vurderingen for å få frem så korrekt fullføringsgrad som mulig.
5	På enkelte store oppdrag kan ledelsen vurdere disse oppdragene uavhengig av oppdragslederen. Dette skjer da kvartalsvis.

Tabell 6: Uavhengig vurdering (Primærdata)

Spørsmål 1-5 omhandler pålitelighetsdimensjonen i kontraktene og kontrollsystemene. Alle bedriftene har prosjektoppfølgingsprogram for å følge med på økonomi og ressursbruk i prosjektene. Tre av bedriftene har egenutviklede programmer for prosjektstyring. Alle bedriftene virker å ha et stort fokus på rett oppfølging av prosjektene. Dette understrekes ved at de resterende bedriftene som bruker ekstern programvare som MS Project og MS Excel, har planer om å implementere egenutviklede prosjektoppfølgingsystem. Det virker som

bedriftene i bransjen er samstemt i at skreddersydd prosjektoppfølgingsprogram gir mer pålitelig og relevant informasjon om prosjektene.

Bedriftene bruker en form for prosjektplan på alle prosjekter, men kun en bedrift virker å skreddersy en prosjektplan for hvert eneste prosjekt, uansett størrelse. De resterende bedriftene benytter seg av standardplaner på mindre prosjekter, mens det er et større fokus på planleggingen av de store prosjektene. Siden majoriteten av bedriftene skiller mellom store og små kontrakter, og lager mer detaljerte planer avhengig av prosjektets størrelse, virker det som at de vurderer dette ut fra en kost/nytte-analyse (vurderer kostnadene ved utarbeidelse av prosjektplan opp mot nytten av å ha en prosjektplan).

Alle bedriftene inntektsfører etter løpende avregnings metode. Tre av bedriftene bruker kostnader som mål på fullføringsgraden, mens alle bedriftene svarer at oppdragsleder er ansvarlig for vurdering av fullføringsgraden. En bedrift vurderer fullføringsgraden ut fra produksjon sett i forhold til total produksjon. Dette blir mer en vurdering fra de enkelte deltakerne i prosjektet. Intervjuobjektet i bedrift 1 jobber ikke til daglig i regnskapsavdelingen i bedriften, og vi er derfor usikre på om vedkommende har tolket spørsmålet i tråd med de andre bedriftene. Svaret fra bedrift 1 er derfor litt uklart, men det kan tyde på at også denne bedriften vurderer fullføringsgrad ut fra produksjon.

Samtlige bedrifter svarer at de bruker uavhengige vurderinger av fullføringsgraden. Også her nevnes det at det skilles mellom store og små prosjekter. I tre av bedriftene er det kontrollere som står for denne vurderingen i store prosjekter, mens det i de to siste er ledelsen som gjør vurderingen uavhengig av prosjektleder. Påliteligheten av estimatene som legges til grunn for vurdering av fullføringsgrad i prosjektene øker siden de kontrolleres både internt og eksternt.

Ut fra kompleksiteten i lov og standard, og mangel på standard, forventet vi uensartet praksis i større grad angående inntektsføringene. Det viser seg ikke å være tilfellet siden tre av bedriftene vurderer fullføringsgrad etter kostnader, mens de resterende vurderer etter produksjon. Dette tyder på at bedriftene forholder seg til beste estimat, og disse estimatene fremstår som pålitelige siden flere av bedriftene legger de samme estimatene til grunn i sine vurderinger. Det kan være nærliggende å tro at styringsverktøy i bransjen er med på å skape en generell enighet omkring vurderingene av fullføringsgrad.

4.2 Forskningsspørsmål 2: Hvordan inntektsføres fortjeneste med tanke på usikkerhet?

Her ser vi på fortjeneste på fastpriskontraktene og hvordan den inntektsføres. Vi ser også på hvilke risikofaktorer som påvirker fortjenesten og behandlingen av enkle kontrakter kontra mer komplekse. Fortjeneste og usikkerhet besvares av spørsmål 6-8 i intervjuguiden.

Spørsmål 6 i intervjuguiden: Hvordan inntektsfører dere fortjeneste?

Bedrift	Inntektsføring av fortjeneste
1	Fortjeneste havner på bunnlinja i avdelingen i første omgang, regionen i neste omgang og til slutt i hovedbedriften. Summen av overskudd i gode og dårlige prosjekter gir til slutt resultatet, som bl.a. bonus beregnes av.
2	Vi inntektsfører timene når de føres opp på timelistene. Da er fortjenesten inntektsført siden kostnadene og inntektene går inn, og differansen er fortjeneste. Dersom oppdragsleder mener inntektene er satt for høy, må den nedjusteres. Dette gjøres hver måned, og vurderes fortløpende.
3	Med det økonomisystemet vi har i dag er det ikke alltid like enkelt å holde oversikt over. Det består nemlig av 2 separate deler, en går på prosjekt og den andre på driftsøkonomien. Dette er en utfordring og grunnen til at vi skifter system i sommer. På prosjekter har vi noe vi kaller "full cost rate" på de ansatte, dette inkluderer lønn, sosiale- og felleskostnader, og dette er utgiftene i prosjektet. Inntektene vil være timeprisene vi opererer med, og herfra er det enkel regnskapsføring for å beregne fortjenesten som vurderes fortløpende. På det nye systemet skal det bli enklere å se sammenhengen mellom de enkelte oppdragene og driftsøkonomien.
4	Vi bokfører time for time brukt i prosjektet som inntekt sett i henhold til den fastsatte timesatsen.
5	Hos oss fører alle timelister. Denne kontrolleres hver uke av økonomiavdelingen, og alle de fakturerbare timene blir inntektsført. Ved fastpriskontrakter kontrollerer vi fremdriften underveis. Vi måler fremdriften mot det som er produsert og mot det som er inntektsført. Dersom det er avvik så vil det medføre en ned- eller oppskrivning i oppdraget. Nedskrivning gjøres løpende, mens oppskrivning avventes som regel til oppdraget er avsluttet.

Tabell 7: Inntektsføring av fortjeneste (Primærdata)

Spørsmål 7 i intervjuguiden: Hvilke risikofaktorer har størst innvirkning i forhold til om prosjekt går med gevinst eller tap?

Bedrift	Risikofaktorer vedrørende gevinst eller tap
1	Størst risiko er om vi har forstått oppgaven riktig, og har beregnet honorar og arbeidsomgang/ressursbruk riktig. Dernest om vi har de rette medarbeiderne tilgjengelig i det øyeblikket prosjektet slår inn. Det er alltid en risiko for at noe uforutsett skjer, enten at grunnforhold er annerledes, entreprenøren er en problemmaker i stedet for en problemsøker, eller at oppdragsgivers forventninger ikke er kommet godt nok fram i tilbudsforespørselen. Det er alltid slik at dersom ett av leddene i en byggesak svikter (oppdragsgiver, prosjekterende, sidekonsulenter, entreprenør eller byggeleder) så går det ut over alle.
2	Veldig ofte er det flerfaglige oppdrag som er mest risikofylt. For eksempel at de som jobber med bygningene er avhengig av at arkitektene er ferdige med tegningene, dette er en risiko for oss. Dette er altså den største risikofaktoren slik jeg ser det. Uforutsette ting er en annen faktor. Som at grunnlaget når vi starter jobben er godt nok utredet.
3	Det er litt vanskelig å svare på. Hos oss er det avhengighet av ting vi ikke rår over selv. Det kan være byggherren selv, brukere som skal ha noe å si osv. Risikoen er å sikre den rasjonelle fremdriften med tanke på det vi ikke har kontroll over selv. Eksterne forhold er nok den største risikofaktoren, som for eksempel at man venter på svar fra kommunen for å komme videre i prosjektet, men svaret uteblir.
4	Risikofaktorene som har størst innvirkning er korrekt prising og budsjett på timer, prosjektledelse, god oppfølging underveis og rett prosjektteam både hos kunde og leverandør. Samt tidligere erfaringer med tilsvarende prosjekt.
5	Det er flere faktorer som spiller inn i forhold til risikoen i prosjektet. Det kan være hvis vi har gitt for lavt tilbud i forhold til det som skal leveres. Det kan være feilprosjekteringer. I tillegg kan det være at oppdraget ikke har tilstrekkelig endringsoppfølging. Dette kan føre til at vi gjør merarbeid som vi ikke får betalt for.

Tabell 8: Risikofaktorer vedrørende gevinst eller tap (Primærdata)

Spørsmål 7A i intervjuguiden: Påvirker usikkerhet den regnskapsmessige inntektsføringen av fortjeneste?

Ja:

Bedrift	Påvirker usikkerhet inntektsføringen av fortjeneste?
1	Ja.
2	Ja.
3	Ja.
4	Ja.
5	Ja.

Tabell 9: Påvirker usikkerhet inntektsføringen av fortjeneste (Primærdata)

Hvis ja: Får denne usikkerheten innvirkning på når i prosjektet dere begynner å inntektsføre fortjeneste og ikke bare bruker de medgåtte kostnadene?

Bedrift	Påvirker usikkerhet når fortjeneste inntektsføres
1	<p>Nei, vi inntektsfører fortjeneste time for time. Timeratene er inkludert fortjeneste. Vi vurderer fortjenesten hver mnd., og justerer den opp eller ned hvis vi oppdager at den er vurdert feil.</p> <p>Eksempelvis gir lange tilvirkningskontrakter erfaringsmessig noe større usikkerhet siden det ofte er flere fag involvert: “jo flere kokker, jo mere søl”.</p>
2	<p>Nei. Vi inntektsfører timer etter timelistene, og disse vurderes hver mnd. Hvis det oppdages at den kalkulererte fortjenesten ut fra de medgåtte timene er feil, foretas det ned-skrivning (avsetning) eller oppskrivning av fortjenesten.</p> <p>Det har forekommet at vi på spesielle satsningsoppdrag legger inn en vurdering allerede ved prosjektet oppstart på om det skal inntektsføres med fortjeneste eller ikke. Dette gjøres i all hovedsak ikke i vår bedrift siden inntektsføring uten fortjeneste til slutt vil gå ut over den enkelte ansatte i bedriften.</p>
3	<p>Nei, vi inntektsfører fortjeneste etter timelister. I disse timene er det inkludert et fortjenesteelement. Fortjenesten vurderes fortløpende, dvs. hver mnd. hos oss.</p> <p>Fortjenesten justeres opp eller ned hvis vi ser at den estimerte fortjenesten er vurdert feil i forhold til reell fortjenesten.</p>
4	<p>Nei. Vi fører time for time. I timeraten vi operer med er inkludert fortjeneste.</p> <p>Prosjektvurderingen skjer minimum kvartalsvis, og ofte hver mnd., men det</p>

	avhenger av prosjektets størrelse. Da foretas det opp- eller nedjusteringer hvis det oppdages at det er inntektsført for mye eller for lite fortjeneste.
5	Nei, fordi vi inntektsfører time for time. All tid på oppdrag føres med timerater. Hver mnd. vurderer oppdragsleder fremdrift på prosjektet i forhold til hva som er inntektsført. Oppdages det at fortjenesten er feil, vil vi foreta en avsetning eller oppjustere fortjenesten. I større og mer komplekse kontrakter gjør vi ofte en avsetning av inntekten i tilfelle eventuelle tap. Dette kan være for eksempel 5 % av alle inntektsførte timer, dette gjøres på bakgrunn av erfaring fra tidligere kontrakter. Kompleksitet varierer ofte etter erfaring.

Tabell 10: Påvirker usikkerhet når fortjeneste inntektsføres (Primærdata)

Hvis ja: Hvilken usikkerhet prioriteres mest ved den regnskapsmessige inntektsføringen av fortjenesten?

	Påvirker usikkerhet den regnskapsmessige inntektsføringen av fortjeneste			
	Prioritering av de ulike risikofaktorer på en skala fra 1-5, hvor 5 er høyest.			
Bedrift	Tid til ferdigstilling av kontrakten	Kontraktens kompleksitet	Flerfaglige forhold i kontrakten (flerfaglighet)	Eksterne faktorer bedriften ikke har kontroll over
Bedrift 1	2	5	4	4
Bedrift 2	2	5	5	2
Bedrift 3	2	5	4	3
Bedrift 4	2	5	4	2
Bedrift 5	2	5	4	3

Tabell 11: I hvilken grad prioriteres de ulike risikofaktorene (Primærdata)

Spørsmål 8 i intervjuguiden: Er det ulik regnskapsmessig behandling av enkle kontra komplekse kontrakter siden kompleksitet bør sette større krav til planlegging?

Bedrift	Enkle vs. komplekse kontrakter
1	I prinsippet nei, i praksis ja. Det er alltid slik at mest fokus settes på kompliserte og store kontrakter. Spesielt dersom flere kontorer er involvert. Små og uinteressante oppdrag kan i noen tilfeller bli stemoderlig behandlet.
2	På større oppdrag kommer controllerne inn og det er en tettere oppfølging av oppdragene, men selve regnskapsbehandlingen er lik.
3	Nei, ikke ulik regnskapsmessig behandling. Enkelte kunder krever separate timelister og vil ha det på sin måte. Dette medfører at disse oppdragene blir litt annerledes enn de øvrige og krever ofte litt dobbeltarbeid i form av ekstern og intern føring av timer, men behandles på samme måte regnskapsmessig.
4	Nei, ikke ulik regnskapsføring. Kvalitetssikringssystemene våre følger alle kontrakter. Controllerne kommer mer inn i bildet på store og komplekse kontrakter, og følges således tettere. Dette kan være på flerfaglige oppdrag, og da er det faget med størst andel av kontrakten som er prosjektleder.
5	I større og mer komplekse kontrakter gjør vi ofte en avsetning av inntekten i tilfelle eventuelle tap. Dette kan være for eksempel 5 % av alle inntektsførte timer, dette gjøres på bakgrunn av erfaring fra tidligere kontrakter.

Tabell 12: Enkle vs. komplekse kontrakter (Primærdata)

Spørsmål 6-8 omhandler usikkerhet og beste estimat. Alle bedriftene inntektsfører fortjenesten fortløpende, og det er timelister som ligger til grunn for inntektsføringen. I timeraten de operer med har de lagt inne et fortjenesteelement. Dette tyder også på ensartet praksis i bransjen, og estimatene som legges til grunn virker derfor å være pålitelig og relevante. Svarene fra bedriftene kan tyde på konservativ inntektsføring i bransjen. Dette understrekes ved at alle bedriftene fortløpende vurderer om fortjenesten i prosjektene er overvurdert, er den det nedskrives fortjenesten umiddelbart. Hvis fortjenesten er satt for lav, justeres den opp til reell fortjeneste. En bedrift opplyser at oppskrivning til reel fortjeneste først skjer ved prosjektets slutt.

Bedriftenes fokus på kompleksitet i kontrakten ved usikkerhet kan også bygge videre på det som kom frem av forrige forskningsspørsmål om fullføringsgrad. Det heter i "NRS 2" pkt. 30: *"Hvor stor fullføringsgraden skal være vil avhenge av en rekke faktorer, som for eksempel*

kontraktens kompleksitet og størrelse og tidligere erfaring med lignende tilvirkning". Når alle bedriftene nevner kompleksitet som det de tar størst høyde for i vurderingen av fortjeneste ved usikkerhet, styrker det inntrykket av en pålitelig estimering av fullføringsgrad.

Ved løpende vurdering av fortjeneste er det verdt å merke seg at bedriftene ikke tar særskilt hensyn til gjenstående tid på fastpriskontraktene, selv om standarden vier denne mye oppmerksomhet.

Den risikofaktoren som fremkommer oftest med tanke på om prosjekt går med gevinst eller tap, er vurderingene som tas i anbudsfasen, og tre av bedriftene nevner anbudsfasen som en risikofaktor. Det kan være at oppdragsgivers forventninger ikke kommer godt nok frem, om prosjektet er korrekt priset eller feilprosjekteringer. I den norske standarden kalles denne risikofaktoren for kalkulasjonsrisiko. Det at flere bedrifter identifiserer samme risikofaktor, virker å være en erfaring som er gjort i bransjen. Beste estimat avhenger ofte av bl.a. tidligere erfaring med lignende prosjekter, og når flere bedrifter oppgir samme risikofaktor virker estimatene å være pålitelige. Andre risikofaktorer som oppgis er risiko ved flerfaglige prosjekter og eksterne forhold bedriften ikke selv har kontroll over.

Flere av bedriftene tolker spørsmålet bokstavelig og sier at det ikke er ulik regnskapsmessig behandling av enkle kontra komplekse kontrakter. Tre bedrifter vurderer i denne sammenhengen komplekse kontrakter som store kontrakter, og de følges tettere gjennom kvalitetssikringssystemer og at kontrollere kommer inn i bildet. En av bedriftene gjør avsetning på 5 % av inntektsførte timer på store og komplekse avtaler, med tanke på eventuelle tap. Dette blir gjort grunnet erfaring, og estimatene som ligger til grunn tyder på konservativ inntektsføring.

4.3 Forskningsspørsmål 3: Hvilke vurderinger gjøres gitt kontrakten gir tap (tapskontrakt)?

Her ser vi på kontrakter som ansees å gå med tap og behandlingen av disse. Hvilke kostnader som skal tas med, størrelsen på tapet, fordeling av tap ved flere involverte kontorer eller fag og vurdering av kontraktene er temaer vi ønsker å undersøke med tapskontrakter.

Tapsavsetning besvares av spørsmål 9-13 i intervjuguiden.

Spørsmål 9 i intervjuguiden: Hvordan behandler dere fastpriskontrakter som har sannsynlighetsovervekt for tap (tapskontrakter)?

Bedrift	Regnskapsmessig behandling av tapskontrakter
1	Vi prøver å yte litt ekstra administrering for å få inn de rette folkene slik at tapet begrenses. Videre er fokuset på å luke ut tilleggsarbeid større, men vi prøver ikke å sløve eller ta snarveier for å spare tid. På sikt lønner det seg ikke. Tapene vurderer vi imidlertid underveis, og gjør gjerne nedvurderinger tidlig i et prosjekt dersom vi ser at det kommer til å bli tap. Dette gjøres hver mnd.
2	Fastpriskontraktene inneholder ofte en betalingsplan. Er denne baktung eller fremtung, går vi inn og spør oppdragsleder om de har jobbet for lite effektivt eller effektivt slik at vi får fortjeneste. Hvis det er stor sannsynlighet for tap, så gjøres det en nedvurdering av oppdraget på tapets forventede størrelse. Denne vurderingen gjøres løpende.
3	Vi kjører et regnskapssystem som sier at vi skal være i forkant av risikoen. Vurdering av fremdriften opp mot prosjektets økonomi gjøres minimum månedlig, og dersom det oppdages at prosjektet vil gå med tap, så tapsfører vi umiddelbart. I utgangspunktet tar vi tapet så raskt som vi overhodet klarer å se det. Den andre formen for tapsføring er når vi har fakturert kunden, men så ser vi at prosjektet kommer til å ende med tap og at vi ikke kommer til å få inn pengene. Der har vi et trappesystem for avskrivninger på utestående fordringer, slik at vi allerede etter 3 måneder er godt i gang med tapsføringen og ved årets slutt er hele beløpet tapsført.
4	Når et prosjekt går med underskudd nedskrives hele tapet på det tidspunktet tapet blir kjent. Tap som medfører reduksjon i beregnet gevinst, men ikke medfører underskudd, avskrives til prosjektet er ferdig levert.
5	Hvis det er stor sannsynlighet for tap, så gjøres det en nedvurdering av oppdraget på

	tapets forventede størrelse. Denne vurderingen gjøres løpende.
--	--

Tabell 13: Regnskapsmessig behandling av tapskontrakter (Primærdata)

Spørsmål 10 i intervjuguiden: Hvilke type kostnader (direkte og indirekte) tas med i tapskontrakten, og hvordan vurderes disse?

Bedrift	Kostnader i tapskontrakter
1	Regnskapet vårt skjærer alle over en kam, slik at det er vanskelig å lure systemet. Det vi kan gjøre i enkelte tilfeller er å betrakte deler av prosjekteringen som intern opplæring, og dermed føres tidsforbruket på en annen måte. Alle utlegg havner imidlertid inn i regnskapskonteringer som den enkelte oppdragsleder ikke styrer, men må følge slavisk. Det er nok på timeføringen vi har størst mulighet til å manipulere tapskostnader. De utgiftene som er regnskapsmessig ført inn på et prosjekt forblir der. Så alle kostnader tas med til slutt, både direkte og indirekte.
2	De direkte kostnadene er timene vi fører. Litt usikker på hva dere mener med spørsmålet, men kostnadene i oppdragene er timer som føres og utlegg som kjøpes. Timene som de ansatte bruker består av lønnen deres og de indirekte kostnadene, så sånn sett er begge med. Vi tapsfører aldri utlegg, som reisekostnader og kjøp av underkonsulenter. Tapsfører bare timer.
3	Alt som er tilkoblet prosjektet, det være seg kopieringsutgifter eller parkeringsutgifter, tilhører prosjektet. Tar med indirekte kostnader på alle tapskontrakter. Alt som forbrukes spesifikt i forhold til prosjektet tas med i økonomien. Ved prosjekt vi ser kommer til å gå med tap, setter vi av penger for kostnader vi vet kommer, vi vet bare ikke når de kommer.
4	Alle kostnader tas med i tapskontrakter. Kostnadene tar høyde for de indirekte kostnadene, for eksempel reisekostnader. Vi bruker selvkost. Eksempelvis gis et tilbud på 1 million kroner med stipulert forbruk på 1000 timer. Bruker vi 1200 timer i stedet, får vi et avvik på 120 000 kr. Taper avanse, men gir ikke tap og avskrives til prosjektet er ferdig levert (eksemplet gir samme svar som på spørsmål 9).
5	Alle kostnader og utlegg som er knyttet til prosjektet skal føres på prosjektet, så vi tar med både de direkte og de indirekte kostnadene. Vi kan for eksempel ha mange interne reiser som vi ikke får fakturert kunden. Dette må nedvurderes og føres som tap.

Tabell 14: Kostnader i tapskontrakter (Primærdata)

Spørsmål 11 i intervjuguiden: Har tapets relative størrelse i forhold til resten av driften noe å si for den regnskapsmessige behandlingen?

Bedrift	Tapets relative størrelse i forhold til resten av driften
1	Nei, det bør det ikke ha, men som nevnt i forrige spørsmål, så blir det nok litt småmanipulering av timeføring. Det kan havne litt ekstra tidsforbruk på gode kontrakter og litt mindre på dårlige.
2	Nei, vi fører det på samme måte uansett størrelse. Vi har en fullmaktsmatrise, og jo større tapet er, jo lengre opp i bedriften må vi for å få det godkjent. Ellers føres det likt i regnskapet.
3	Egentlig ikke. Det eneste som gjøres er at på store og risikofylte oppdrag, skilles oppdraget ut som en eget lite "selskap" i selskapet for å minimere risikoen for selskapet som helhet. Da sitter vi sjelden med hele jobben selv, og andelen for flere er så stor at oppdraget blir som et eget selskap.
4	Ja, det kan være at det midlertidig føres utenom prosjektregnskapet i noen tilfeller. Det skjer når vi ønsker å få en endringsordre. Dette blir alltid ryddet når prosjektet er ferdig. Ellers skal alle tapsbeløp som hovedprinsipp alltid over prosjektregnskapet.
5	Nei, hos oss har ikke det noe å si. Vi fører det likt uansett størrelse.

Tabell 15: Tapets relative størrelse mot resten av driften (Primærdata)

Spørsmål 12 i intervjuguiden: Hvordan fordeles tap dersom det er flere fag eller kontorer involvert?

Bedrift	Fordeling av tap når flere fag eller kontorer er involvert
1	Der er det mange muligheter og mange fallgruver. Så lenge alt lønner seg er alle raskt enige, men i det øyeblikket det er snakk om tap kommer piggene fort ut. Det praktiseres mye tapsfordeling i forhold til deltakelse i prosjektet. I de tilfellene hvor kun ett av fagene har tap, skal det litt til for at kontorer som har gjort sine ting korrekt og bra vil være med på å dele tapet. Det bør derfor alltid lages en internavtale i bedriften som regulerer tap og gevinst. Det koster 5 minutter arbeid på forhånd, og veldig mye tid i etterkant den dagen det blir bruk for en slik avtale. Vi prøver derfor å få til ansvar for egne tap, eller gevinst.
2	Vi har ikke kontorregnskap, men vi har fag. Hvis det er flere fag involvert i oppdraget, og de har inngått en avtale om at de eier sitt fag, føres tapet pr. fag. Hos oss er det slik at det faget som eier oppdraget får både inntektene og kostnadene, og

	opp- og nedvurderinger. Når det er flere fag involvert i oppdraget deles inntektene og kostnadene etter deres eierandel i oppdraget, og følgelig også eventuelt tap. Dette avtales på forhånd.
3	Vanligvis tas tapet i forhold til hvem som har påført det. Slik det har vært til nå har det vært koblet til det enkelte prosjektet, årsaken til at vi har dette tapet og hvem som eier tapet. Er det flere kontorer involvert hvor ingen er direkte ansvarlig for tapet, fordeles tapet forholdsmessig etter antall timer i prosjektet. Til nå er det lite avtaler på forhånd i forhold til fordeling av tap, men dette vil også bli endret ved innføring av det nye systemet i sommer.
4	Tapet fordeles etter eierandel. I noen tilfeller er det faget som har hovedansvaret for tapet som må bære hele tapet. I mange tilfeller avtales dette på forhånd. Solidarisk i mange tilfeller siden vi ser på helhetsbilde.
5	Det fordeles etter innsats på hvert kontor. For eksempel etter prosentvis fordeling av inntekten. Dersom det er et spesielt fag (eller avdeling) som sitter på tapet, så føres hele tapet på den avdelingen.

Tabell 16: Fordeling av tap ved involvering av flere kontor/fag (Primærdata)

Spørsmål 13 i intervjuguiden: Vurderer dere tapskontrakter enkeltvis eller samlet i grupper?

Bedrift	Vurdering av tapskontrakter
1	Tapskontrakter er vanskelig å få flere med på, og jeg vil tro at i utgangspunktet er det mye enkeltvis vurderinger. På ett eller annet tidspunkt begynner styrende organer i bedriften å interessere seg for tapskontrakter, og da tas kontraktene opp som grupper. Jeg tror praksisen er at små tapsprosjekter holdes mer i enkelte vurderinger, mens større ofte blir gjenstand for gruppevis vurderinger.
2	Såfremt en kontrakt er et oppdrag, vurderes de en og en.
3	Alle prosjekter står på eget grunnlag, og vi vurderer kontraktene enkeltvis. Vi får bl.a. bedre styring på kontraktene slik at vi kan sette inn korrigerende tiltak og minimere tapet så mye som mulig.
4	Alle kontrakter vurderes enkeltvis. Vi har noen ganger gjort analyser på ulike prosjekter for å se på hva vi kan gjøre bedre og avdekke trender. Da ser vi på kontraktene på gruppenivå.

5	Hver kontrakt vurderes enkeltvis av oppdragsleder hver måned. Ved årets slutt gjøres det en sjablonmessig avsetning på 5 % av det som er fakturert på fastpriskontraktene. Dette gjøres i regnskapsavdelingen i forbindelse med årsoppgjøret og er uavhengig av oppdragsleder.
---	--

Tabell 17: Vurdering av tapskontrakter (Primærdata)

Spørsmål 9-13 omhandler tapsvurderinger og er forsiktighetsdimensjonen. Samtlige bedrifter avsetter for tap så raskt de oppdager at prosjektet vil gå med tap (umiddelbar tapsføring). Alle utenom en tar med både de direkte og de indirekte kostnadene på tapskontrakter. Bedrift 2 tar kun med de direkte kostnadene på tapskontrakter og sier at fastpriskontraktene deres ofte inneholder en betalingsplan. Bransjepraksis er at tapets relative størrelse i forhold til resten av driften ikke har noe å si for den regnskapsmessige behandlingen, da alle bedriftene sier seg enig i dette. Her får bedrift 2 problemer ut fra det som står i standarden om at både indirekte og direkte kostnader skal tas med dersom tapet er vesentlig. Dersom det er snakk om store kontrakter og beløp vil vurderingen ved ikke å ta med de indirekte kostnadene kunne utgjøre store tallmessige forskjeller når regnskapsbrukere skal se på/vurdere regnskapet. Det vil kunne bryte med forsiktighetsprinsippet siden alle kostnadene ikke tas med, og kontraktene vil vise en overvurdert inntjening.

En av bedriftene sier det er under timeføringen det er størst mulighet for å manipulere tapskontrakter, men at dette ikke er praksis i bedriften. Om slik tapsmanipulasjon er tilfelle vil regnskapet gi feil bilde av realøkonomien i de aktuelle kontraktene.

Selv om bedriftene oppgir at det ikke er noe forskjell i den regnskapsmessige behandlingen av tapskontrakter nevnes det et par metoder for å minimere risiko for bedriften som helhet, da spesielt på store kontrakter. En slik metode er at store og risikofylte oppdrag skilles ut som et eget lite "selskap" for å minimere risikoen for bedriften som helhet. En annen metode er at tapet noen ganger kan føres utenfor prosjektregnskapet slik at det oppstår en midlertidig endringsordre, denne korrigeres imidlertid ved prosjektets slutt.

Alle bedriftene fordeler tap etter eierandel i prosjektet når det er flere fag eller kontorer involvert. Eventuell tapsfordeling avtales på forhånd, siden slike avtaler er enkle å sette opp, og slik spares mye etterarbeid den dagen tapet oppstår. Dette virker igjen å illustrere kost/nytte-perspektivet som virker å råde i bransjen. Dersom et fag eller kontor bærer hovedansvar for tapet, er bransjepraksis at det enkelte faget/kontoret må ta hele tapet.

Alle bedriftene vurderer tapskontraktene enkeltvis, såfremt en kontrakt tilsvarer et prosjekt. Det tyder på at bedriftene legger de samme estimatene til grunn både for vurdering av fordeling av tap når flere fag/kontorer er involvert, og for hvordan tapskontrakter vurderes. Det at kontraktene vurderes enkeltvis gir en mer nøyaktig oversikt med tanke på tilleggsopplysningene som skal gis på tapskontrakter etter standarden.

Vi merker oss at bedrift 5 også her gjør en sjablonmessig avsetning på 5 % av det som er fakturert på fastpriskontraktene ved årsoppgjøret, noe som tyder på at de også her inntektsfører konservativt.

4.4 Forskningsspørsmål 4: Gis det noteopplysninger i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?

Her skal vi se på hvordan de ulike bedriftene gir noteopplysninger om fastpriskontraktene, og hvilken informasjon de i så fall oppgir. Det tas også hensyn til at den ene bedriften fører etter IFRS, og således kan være pålagt å oppgi andre opplysninger enn de som følger reglene i NGAAP.

4.4.1 Fullføringsgrad (standardpålagt noteopplysning)

Det norske lovverket, "NRS 2 Anleggskontrakter" krever at det skal gis opplysninger i form av noter om fullføringsgrad.

Bedrift 4 fører etter forenklet IFRS i Norge, og full IFRS i morselskapet, og vi tar derfor utgangspunkt i lovverket i "IAS 18 Driftsinntekter" når vi skal vurdere om noteopplysningene oppfyller kravene. Dette vises i egen tabell etter svarene i henhold til norsk lovgivning.

I begge standardene har hovedbestemmelsen om noteopplysninger bokstav a), b) og c), og de presenteres derfor slik selv om de har ulik ordlyd og således setter ulike krav til opplysningene som skal presenteres.

Etter "NRS 2" pkt. 51, bokstav a) skal det opplyses om: "*hovedprinsippene for beregning av fullføringsgraden*".

Bedrift	Beregning av fullføringsgrad
1	Inntekter fra fastpriskontrakter vurderes etter fullføringsgrad. Denne er beregnet ut fra hvor mange prosent av kontrakten de har ferdigstilt, og vurderes normalt som utført tjeneste på balansedag opp mot den totale tjenesten som skal leveres.
2	Det som oppgis i årsrapporten for 2011 er at inntekt resultatføres når den er opptjent.
3	I årsrapporten står det at igangværende prosjekter vurderes etter løpende avregnings metode. Prosjektene er vurdert til medgåtte prosjektkostnader med tillegg av dekningsbidrag basert på fullføringsgraden. Fullføringsgraden beregnes normalt som påløpte kostnader i prosent av forventet totalkostnad.
5	Arbeid under utførelse knyttet til fastpriskontrakter med lang tilvirkningstid vurderes etter løpende avregningsmetode. Fullførelsesgraden beregnes som påløpte kostnader i prosent av forventet totalkostnad. Totalkostnaden revurderes løpende.

Tabell 18: Beregning av fullføringsgrad (Sekundærdata)

“IAS 18” pkt. 35 bokstav a) har følgende ordlyd: *“hvilke regnskapsprinsipper som er anvendt for innregning av driftsinntekter, herunder hvilke metoder som er vedtatt for å fastslå fullføringsgraden av transaksjoner som gjelder tjenesteyting.*

Bedrift	Beregning av fullføringsgrad
4	I noteopplysning 1 i årsrapporten 2011 opplyses det om at tjenestekontrakter vurderes etter løpende metode. Fullføringsgraden i fastpriskontrakter vurderes etter kostnadene på balansedagen opp mot de totalt estimerte kontraktskostnadene. De inntektsfører altså kontrakten løpende.

Tabell 19: IFRS - Beregning av fullføringsgrad (Sekundærdata)

Vi ser at tre av bedriftene har noteopplysninger om hvordan fullføringsgraden beregnes etter påløpte kostnader sett opp mot de totale kontraktskostnadene, denne vurderes enten prosentmessig eller ved bruk av antall timer. Bedrift 1 opplyser at fullføringsgraden beregnes etter hvor mye av tjenesten som er ferdigstilt sett opp mot den totale tjenesten, men oppgir ikke hvilke mål de bruker for å beregne hvor mye av tjenesten de har ferdigstilt, eksempelvis påløpte kostnader. Bedrift 2 gir ingen opplysninger på dette området.

Dette kan tyde på at bransjepraksis er at de fleste bedrifter oppgir at de bruker fullføringsgrad som mål på fremgang, mens det i varierende grad er oppgitt nøyaktig hvordan denne beregnes. Følgene er at det blir vanskeligere for regnskapsbrukere å få tilstrekkelig informasjon om den faktiske fremgangen i prosjektene. Når det ikke oppgis noe mål på fullføringsgrad er det vanskelig å vurdere om inntektene gjenspeiler den reelle fremdriften i fastpriskontraktene. Bedriftene som opplyser hvordan fullføringsgraden beregnes, legger de samme estimatene til grunn for vurderingen, og dette er påløpt kostnad sett opp mot total kontraktskostnad.

4.4.2 Informasjon om igangværende kontrakter (fravikelig noteopplysning)

I følge “NRS 2” pkt. 51, bokstav b) kan det unnlates å gi opplysninger om igangværende kontrakter såfremt de er involvert i et fåtall kontrakter, og det er berettiget ut fra konkurransehensyn. Det er altså en vurdering som tas av den enkelte bedrift, og er derfor ikke standardpålagt.

“NRS 2” pkt. 51, bokstav b) sier det skal gis opplysninger om: *“omfang av igangværende anleggskontrakter med angivelse av total utført produksjon, kontraktskostnader påløpt på balansedagen og estimert kontraktsfortjeneste på balansedagen”.*

Bedrift	Informasjon om igangværende kontrakter
1	<p>Igangværende fastpriskontrakter beregnes etter salgpris på utført tjeneste, i tråd med påløpte direkte og indirekte kostnader. I tillegg er det kalkulert inn en proporsjonert del av den forventede profitten ut fra estimert fullføringsgrad.</p> <p>Gjenstående salgsverdi er redusert med utført fakturering, og fakturering utenfor ferdigstillelse av kontrakten beregnes for seg selv, og står som forskuddsbetalt fra kunder under kortsiktig gjeld.</p> <p>Bedriften spesifiserer i senere note verdien på gjenstående kontrakter, hvor mye de har fakturert og fått inn på konto i løpet av året, og differansen mellom disse. Det oppgis i tillegg hvor mye av de igangværende kontraktene som oppgis som eiendel (fordring) og som gjeldspost (forskudd fra kunde og derfor kortsiktig gjeld) i balansen.</p>
2	<p>Det er ingen noteopplysninger som gir en nærmere beskrivelse av prosjekter, verken fullførte eller igangværende.</p> <p>Selv i balansen er opplysningene mangelfulle. Det er kun oppgitt eiendeler i form av kundefordring og andre fordringer, men vi vet ikke nøyaktig hva disse fordringene gjelder. For gjeld har vi samme problemet siden det kun er oppgitt annen kortsiktig gjeld i balansen.</p>
3	<p>Det er ikke oppgitt note som spesifiserer hvordan utvikling og ferdigstillelse av prosjektene har forløpt gjennom året. Differansen mellom reell fremdrift på de igangværende prosjektene og allerede fakturert til kundene er i midlertidig oppgitt i balansen som eiendel (fordring) og gjeld (forskudd fra kunde).</p>
5	<p>I senere note spesifiseres det hva som er inntektsført på igangværende fastpriskontrakter, de tilknyttede kostandene og netto resultatført på igangværende fastpriskontrakter.</p> <p>Det oppgis også hva som er “opptjent ikke fakturert produksjon og utlegg” og forskuddsfakturert produksjon. Det opplyses at disse er inkludert i henholdsvis kundefordringer og annen kortsiktig gjeld i balansen.</p>

Tabell 20: Informasjon om igangværende kontrakter (Sekundærdata)

“IAS 18” pkt. 35, bokstav b): “innregnet beløp for hver betydelige inntektskategori i løpet av perioden, herunder driftsinntekter som oppstår av

- i) varesalg,
- ii) tjenesteyting,
- iii) rente,
- iv) royalties,
- v) utbytte”.

Bedrift	Informasjon om igangværende kontrakter
4	<p>Bedriften har note om igangværende tjenestekontrakter, hvor de aktuelle tallene er oppgitt. Videre spesifiseres det hva som er verdien på de igangværende kontraktene, hvor mye som er fakturert og differansen mellom disse.</p> <p>Noten er delt i to grupper. Den ene tar for seg kontrakter hvor de har fakturert mindre enn den reelle fremdriften, slik at de har fått en eiendel i balansen (fordring). Den andre tar for seg kontrakter hvor de har fakturert mer enn den reelle fremdriften, slik at det oppstår en gjeldspost i balansen. Dette kommer klart frem.</p> <p>I balansen er tjenestekontrakter ført som kontraktsinntekt med reduksjon for konstatert og forventet tap. I tjenestekontrakter hvor ikke all fremdrift på igangværende kontrakter er fakturert, rapporteres avviket som eiendel i balansen. Når det er fakturert mer enn den reelle fremdriften i igangværende kontrakter, føres det som gjeld i balansen.</p>

Tabell 21: IFRS - Informasjon om igangværende kontrakter (Sekundærdata)

Majoriteten av bedriftene har egen note som spesifiserer hva som er verdien på de igangværende kontraktene, hvor mye de har fakturert kunder og netto resultat. Netto resultat er videre ført i balansen som eiendel (fordring) eller kortsiktig gjeld. De resterende bedriftene opplyser ikke om verdien på igangværende kontrakter, og det er ut fra balansen vanskelig å lese om det finnes noen informasjon om verdien på igangværende kontrakter.

Bransjepraksis på dette området virker å være sprikende, men vi ser at over halvparten av bedriftene gir opplysninger om igangværende kontrakter. Loven åpner for at det i enkelte tilfeller ikke er nødvendig å oppgi disse opplysningene, og derfor vil dette være et område

som er vanskeligere å vurdere enn om bedriftene for eksempel har oppgitt hvordan fullføringsgraden beregnes.

4.4.3 Gjenværende produksjon på tapskontrakter (fravikelig noteopplysning)

Jf. “NRS 2” pkt. 51, bokstav c) kan det også unnlates å gi opplysninger såfremt det er berettiget ut fra konkurransesituasjonen og de kun er involvert i et fåtall kontrakter. Det skal gis informasjon om: *“gjenværende produksjon på tapskontrakter”*.

Bedrift	Gjenværende produksjon på tapskontrakter
1	Det er ikke oppgitt noe informasjon om tapskontrakter eller om de kostnadsfører tap med en gang det oppdages.
2	Gis ikke noe informasjon om tapskontrakter i noter. Det foretas avsetning for hele det forventede tapet for identifiserte tapsprosjekter.
3	Gis ikke noe informasjon om tapskontrakter i noter. For prosjekter som antas å gi tap kostnadsføres hele det beregnede tapet umiddelbart.
5	Gis ikke noe informasjon om tapskontrakter i noter. For prosjekter som antas å gi tap kostnadsføres hele det beregnede tapet umiddelbart.

Tabell 22: Gjenværende produksjon på tapskontrakter (Sekundærdata)

På dette punktet har ikke “IAS 18” pkt. 35, bokstav c) noen opplysninger som må oppgis, og ordlyden er: *“inntektsbeløp som oppstår av bytte av varer og tjenester som omfattes av hver betydelig inntektskategori”*.

Det er derfor mer hensiktsmessig å sammenligne noteopplysningene til bedrift 4 opp mot det som står i “NRS 2” pkt. 51, bokstav c) for å se om det er forskjeller mellom NGGAP og IFRS her. Til tross for at dette ikke vil være pliktige opplysninger etter “IAS 18”.

Bedrift	Gjenværende produksjon på tapskontrakter
4	De har heller ingen noteopplysninger om tapskontrakter, men forventet tap på kontrakter tas så fort det oppdages. De sier derimot at hvis utfallet av en kontrakt ikke kan estimeres pålitelig, vil kontraktsinntekten kun omfatte kostnader i den grad de forventes inndecket.

Tabell 23: IFRS - Gjenværende produksjon på tapskontrakter (Sekundærdata)

Vi ser at ingen av bedriftene som fører etter norsk regnskapslovgivning har oppgitt noe informasjon om gjenværende produksjon på tapskontrakter i form av noter. Heller ikke bedrift

4, som fører etter IFRS, gir noen opplysninger. Dette tyder på en ensartet praksis, og mangel på bevissthet rundt noteopplysninger. Også på dette punktet kan det i enkelte tilfeller unnlates å gi noteopplysninger, slik at vurdering i forhold til standardkravet beror på skjønn såfremt det ikke foreligger informasjon som tilsier at standardkravet skal følges.

Innenfor IFRS er derimot ikke bedriftene pliktig til å gi disse opplysningene siden det ikke står spesifisert i “IAS 18” pkt. 35, bokstav c), og de faller derfor utenfor virkeområdet til “NRS 2”. Ser vi bort fra sammenligningen med den norske standarden, og på den faktiske formuleringen i “IAS 18” pkt. 35, bokstav c), så oppgir bedrift 4 inntektsbeløp på en betydelig inntektskategori (tjenester jf. “IAS 18” pkt. 35, bokstav b)).

Det er imidlertid verdt å merke seg at tre bedrifter opplyser om at tap på kontraktene kostnadsføres så fort det oppdages, mens en gir enda mer informasjon i forhold til hvordan de vurderer kontraktene hvis utfallet ikke kan estimeres pålitelig.

4.4.4 “NRS 2 Anleggskontrakter” pkt. 34 (ufravikelig noteopplysning)

Vi har for så vidt tatt for oss dette under forrige pkt. (4.7.3), men siden det er spesifisert et krav angående tapskontrakter i “NRS 2” pkt. 34 nevnes det igjen.

I den norske standarden er det i tillegg til den generelle bestemmelsen om noteopplysninger presisert under avsnittet om tapskontrakter at det skal oppgis informasjon i form av noter om den gjenværende produksjonen på tapskontrakter. Tapsavsetningen skal ikke omfatte normalfortjeneste på gjenstående produksjon.

Forskjellen på dette kravet i “NRS 2” pkt. 34 og den generelle bestemmelsen i pkt. 51, bokstav c), er at det ikke står noe om at det kan unnlates å gi opplysninger pga. konkurransesituasjonen eller at de kun er involvert i et fåtall kontrakter.

Som tidligere nevnt er det ingen av bedriftene som gir noen form for noteopplysninger angående tapskontrakter, herunder gjenværende produksjon på tapskontrakter. Ingen av bedriftene som har opplysningsplikt etter det norske standardkravet tilfredsstiller på dette punktet tilleggsopplysningene som skal gis.

5 Oppsummering og konklusjon

Dette kapitlet vil besvare studiens problemstilling i tillegg til de fire forskningsspørsmålene. Helt til slutt vil vi gi noen refleksjoner rundt arbeidet med studien og funnene vi har presentert.

Hensikten med denne studien er å undersøke hvordan rådgivende ingeniører forholder seg til vanskelighetene med inntektsføring av fastpriskontrakter, sett opp mot de fastsatte lover og standarder som gjelder. Her ser vi på hvordan bedriftene forholder seg til fullføringsgrad, fortjeneste ved usikkerhet og tapsavsetning på kontraktene. I teoridelen konkluderte vi med at vi ender opp i “NRS 2 Anleggskontrakter” etter å ha vært gjennom regnskapsloven, dens forarbeider, norsk veiledning, og de aktuelle standardene i de internasjonale reglene IFRS.

Avslutningsvis undersøkte vi også hvordan rådgivende ingeniører forholder seg til tilleggsinformasjon i form av notekravene etter regnskapsloven samt “NRS 2”.

5.1 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 1

Det første forskningsspørsmålet lyder: *“Hvordan beregnes fullføringsgraden på prosjektene?”*

Vi startet med å spørre bedriftene om bruk av styringsverktøyer og prosjektoppfølgingsprogrammer. Årsaken er at vurderingen av fullføringsgrad skal være pålitelig, og eventuell bruk av slike verktøy gir et innblikk i pålitelighet i estimatene til de spurte bedriftene. Samtlige bedrifter bruker en form for styringsverktøy og prosjektoppfølgning på kontraktene, hvorav tre bedrifter har et eget utviklet program. To bedrifter svarte at de hadde hjelpemidler i form av MS Project og MS Excel, og begge bedriftene hadde nylig vedtatt å innføre nye prosjektoppfølgingsprogram i løpet av det neste året.

Da den norske veiledningen er uklar, ser vi til “IAS 18 Driftsinntekter”. Her heter det at transaksjonen kan estimeres pålitelig *når*: inntektsbeløpet kan måles pålitelig, det er sannsynlig at de økonomiske fordelene tilknyttet transaksjonen vil tilflyte foretaket, transaksjonens fullføringsgrad ved slutten av rapporteringsperioden kan måles pålitelig, og når påløpte utgifter i forbindelse med transaksjonen, og utgiftene som vil påløpe for at transaksjonen skal fullføres kan måles pålitelig.

Før prosjektet starter inngår bedriftene (fastpris)kontrakter slik at de vet at de økonomiske fordelene som tilknyttes kontrakten vil tilflyte bedriften. Bedriftene bruker styringsverktøyer, og på denne måten vurderer de fortløpende om fullføringsgraden og de påløpte kostnadene som er tilknyttet fremdriften er pålitelig estimert. Når samtlige bedrifter også praktiserer uavhengig kontroll av fullføringsgraden anses kravene i “IAS 18” tilfredsstilte, og det er pålitelige estimater som ligger til grunn for vurdering av fullføringsgrad.

I forhold til den faktiske estimeringen av fullføringsgraden heter det i “NRS 2” pkt. 25: *“estimat for fullføringsgraden bør beregnes på grunnlag av utført produksjon”*. Bruken av mål for fullføringsgrad i de spurte bedriftene viser å være påløpte kostnader opp mot totalt estimerte kostnader eller produksjon, og bedriftene vurderer altså fullføringsgraden i samsvar med standarden.

Med bakgrunn i dette konkluderer vi på forskningsspørsmål 1 at bedriftene i vårt utvalg *følger standardene* i forhold til vurderingen av fullføringsgrad, og stort fokus på styringsverktøy og uavhengige vurderinger tyder på at estimatene er pålitelige.

5.2 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 2

Det andre forskningsspørsmålet lyder: *“Hvordan inntektsføres fortjeneste med tanke på usikkerhet?”*

Risikofaktorene de fleste av bedriftene nevner som har størst innvirkning på om prosjekter går med gevinst eller tap er vurderingene de gjør i anbudsfasen. Dette er en risiko som er nevnt i “NRS 2 Anleggskontrakter”, og kalles her for kalkulasjonsrisiko. Standarden sier at utfallet av kontrakter ofte er beheftet med usikkerhet på grunn av betydelig omfang og lang tilvirkningstid. Denne usikkerheten kan ofte knyttes til måling av hvor mye arbeid som gjenstår og kalkulasjonsrisiko. Oppsummert vil det si at gjenværende tid til ferdigstillelse, kompleksitet, flerfaglig involvering og eksterne faktorer er usikkerhetsmomentene som tas opp i standarden.

Samtlige bedrifter inntektsfører fortjeneste time for time slik at timelistene er grunnlaget for inntektsføringen. Timene inneholder en innbakt fortjeneste og fortjenesten beregnes derfor etter inntekten pr. time sett opp mot påløpte kostnader pr. time. Standarden sier at det spesielt i tidlige faser av kontrakten er usikkerhet, og at en del av kontrakten bør være utført før det inntektsføres kontraktsfortjeneste. Hvor mye som bør være utført varierer etter bl.a. tidligere erfaring og kontraktskompleksitet.

Allerede i anbudsfasen kalkulerer bedriftene i denne bransjen kontraktsfortjenesten siden det som ligger til grunn for inntektsføring er timepris. Timeprisen har en innbakt fortjeneste, og kontraktsfortjenesten vil således øke proporsjonalt etter som fullføringsgraden i kontrakten stiger. Dette forklarer hvorfor ingen av bedriftene inntektsfører fortjeneste etter metoden som er oppgitt i “NRS 2”, hvor kontraktsfortjenesten i starten vil være null, men så justeres etter at en del av kontrakten er fullført. Bedriftene vurderer fortløpende (ofte hver mnd.) om denne fortjenesten basert på medgåtte timer samsvarer med fremdriften (fullføringsgraden), og gjør den ikke det foretar de opp- eller nedjusteringer av fortjenesten.

Bedriftene opplyser om at det ved denne vurderingen av fortjeneste tas hensyn til risikofaktorene som nevnes i “NRS 2”. Det er enighet om at risikofaktoren med størst innvirkning på vurdering av inntektsføring av fortjeneste er oppdragets kompleksitet. Kompleksiteten er ofte størst i store kontrakter, samtidig som den avhenger av tidligere erfaring. Flere av bedriftene nevner flerfaglighet som en form for kompleksitet, og disse to risikofaktorene er derfor nært sammenknyttet. Flerfaglighet er også faktoren de prioriterer nest høyest ved vurdering av inntektsføring av fortjeneste.

“NRS 2” peker på gjenstående tid til ferdigstilling av kontrakten som en svært viktig risikofaktor, men bedriftene tar ikke noe særskilt hensyn til denne selv om det framkommer at lang tilvirkningstid erfaringsmessig gir opphav til usikkerhet rundt kontraktsutfallet. Det kommer sannsynligvis av at de beregner fortjenesten etter medgåtte timer, og et overforbruk av timer på et spesifikt stadige av kontrakten vil ikke minske den totale kontraktsfortjenesten såfremt de klarer å bruke færre timer på gjenstående del. Eksterne faktorer, eksempelvis venting på byggetillatelse eller dårlige prosjekteringsrutiner hos byggherre, tas det i noen grad hensyn til. Bedriftene benytter seg av prosjektoppfølgingsprogram og legger ned ressurser i utarbeiding av anbud, og dette antar vi er med på å avklare majoriteten av slike problemer på forhånd.

“NRS 2” gir uttrykk for at bedriftene skal være svært bevisste på konservativ inntektsføring i starten av prosjektene, og at en del av kontrakten bør være utført for det inntektsføres fortjeneste. Allerede i anbudsfasen kalkulerer bedriftene hvor mange timer de estimerer å bruke på kontrakten. Timeraten de bruker har innlagt fortjeneste og de inntektsfører således kontraktsfortjeneste lineært etter timeforbruk.

Det virker som at bransjepraksis for inntektsføring av fortjeneste er at det føres etter en annen metode enn den “NRS 2” oppgir. Ved usikkerhet vurderes det ikke om fortjenesten skal settes

lav/lik null i begynnelsen for å hindre overvurdering, men det foretas hver mnd. kontroll på om allerede inntektsført fortjeneste er riktig vurdert. Derfor er ikke risikofaktoren gjenværende tid til ferdigstilling like sentral som det gis inntrykk av i standarden, men det fokuseres mer på kompleksitet og flerfaglighet med tanke på risikofaktorer ved inntektsføring og vurdering av fortjeneste når det kommer til usikkerhet. Bedriften inntektsfører derfor ikke etter metoden i “NRS 2”.

“NRS 2” pkt. 29 sier: *“ved estimering under usikkerhet skal beste estimat anvendes”*. Det virker som det i bransjen er høy bevissthet rundt inntektsføring av fortjeneste, og siden alle bedriftene legger de samme vurderingene til grunn for inntektsføring av fortjeneste ved usikkerhet, virker metoden som benyttes å være beste estimat.

Vi konkluderer på forskningsspørsmål 2 med at bedriftene *følger standarden* siden fortjenesten vurderes fortløpende, og opp- eller nedjusteres hvis det oppdages feil.

5.3 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 3

Det tredje forskningsspørsmålet lyder: *“Hvilke vurderinger gjøres gitt kontrakten gir tap?”*

Når en kontrakt forventes å gi tap skal det foretas avsetning etter “NRS 2” pkt. 33, jf. “NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler”. Det grunnleggende regnskapsprinsippet, forsiktighetsprinsippet fastslår at *“urealisert tap skal resultatføres”* slik at bedriftene ikke skal overvurdere inntjeningssevnen og dermed den finansielle stillingen. Alle bedriftene benytter seg av umiddelbar tapsføring, og avsetter for tap så raskt det oppdages at kontrakten vil gå med tap, og følger derfor forsiktighetsprinsippet og standarden på dette punktet.

I forhold til kostnader, så heter det i “NRS 2” pkt. 19 at: *“Kontraktskostnader er kostnader knyttet direkte til kontrakten og indirekte kostnader som lar seg fordele på kontraktene”*. Da vi spurte bedriftene om hvilke kostnader som ble tatt med på tapskontraktene svarte en bedrift at de tapsførte de direkte timene. De resterende bedriftene tapsførte både direkte og indirekte kostnader. Det heter videre i “NRS 2” pkt. 33: *“Dersom en tapskontrakt legger beslag på en vesentlig del av foretakets kapasitet over et langt tidsrom, bør det ved beregning av tapet også tas hensyn til indirekte kostnader som gjelder foretaket som helhet”*. Når alle bedriftene her svarte at tapets relative størrelse i forhold til resten av driften ikke hadde noen betydning for den regnskapsmessige behandlingen, vil det bare være den bedriften som kun tapsfører direkte kostnader som ikke følger standarden på dette punktet.

Samtlige bedrifter vurderer kontraktene enkeltvis, og følger dermed “NRS 2” pkt. 36 som sier at *“det normale er at en enkeltkontrakt er en vurderingsenhet”*.

Det at samtlige bedrifter svarte at tap ble fordelt etter eiendel i kontrakten i tilfeller hvor det er flere fag eller kontorer involvert tyder på en ensartet praksis i bransjen. Alle bedriftene var klare på dette i intervjuet, og alle utenom en bedrift gjorde det klart at slikt ble avtalefestet på forhånd.

I forhold til forsiktighetsprinsippet og de relevante punktene i “NRS 2” som omhandler tapskontrakter og avsetning for forventet tap, så avsetter alle bedriftene for tap etter pkt. 33, jf. “NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler”. Alle utenom en bedrift tar hensyn til de indirekte kostnadene på tap av relativ størrelse i forhold til resten av driften etter “NRS 2” pkt. 33. De forholder seg også til standarden ved enkeltvurdering av kontraktene etter “NRS 2” pkt. 36. Med unntak av bedriften som kun tapsfører direkte kostnader følger alle bedriftene alle standardkravene med tanke på tapskontrakter. Det er også utviklet en bransjepraksis rundt fordeling av tapet når flere kontorer eller fag er involvert. Fra regnskapsbrukerens synspunkt gir dette et bedre bilde av de ulike fagenes/kontorenes reelle aktivitet og inntjening i perioden enn dersom tapet ikke ble fordelt.

Vi konkluderer på forskningsspørsmål 3 at majoriteten av bedriftene i vårt utvalg vurderer tapskontrakter *i tråd med standarden*.

5.4 Oppsummering og konklusjon av forskningsspørsmål 4

Det fjerde forskningsspørsmålet lyder: *“Gis det noteopplysninger i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?”*

De norske kravene til noteopplysningene er oppgitt i “NRS 2 Anleggskontrakter”. Den generelle bestemmelsen finnes i pkt. 51, mens det for tapskontrakter eksisterer et særskilt krav i pkt. 34. Kravene i “NRS 2” pkt. 51 er nærmere oppdelt i tre. Bokstav a) tar for seg generelt om fullføringsgrad, bokstav b) omhandler informasjon om igangværende kontrakter og bokstav c) går på informasjon om gjenværende produksjon på tapskontrakter.

I de internasjonale reglene, IFRS, er det standarden “IAS 18 Driftsinntekter” som stipulerer opplysningsplikten i form av noter. I “IAS 18” er det pkt. 35 som er den aktuelle bestemmelsen. Denne er i likhet med den generelle bestemmelsen i NGAAP, delt i bokstavene a), b og c). Formuleringen er ulik den norske, men bokstav a) omhandler metode

for vurdering av fullføringsgrad, mens bokstav b) sier det skal oppgis note om innregnet beløp for tjenesteyting (informasjon om igangværende kontrakter). Her er derimot bokstav c) ganske ulik bokstav c) i den norske standarden (informasjon om tapskontrakter), den sier det skal oppgis inntektsopplysninger om tjenester. Vi har likevel valgt å sammenligne bedriften som følger kravene IFRS opp mot det norske kravet i “NRS 2” pkt. 51, bokstav c) for å se om det er ulik praksis angående tapskontrakter. Til tross for at det ikke vil være pålagt etter standarden for akkurat den bedriften å følge kravet. Det tas også hensyn til om denne bedriften følger kravet som er gitt i “IAS 18” pkt. 35, bokstav c).

For enklere å kunne sammenligne disse kravene i forhold til hverandre, har vi presentert de etter rekkefølgen kravene framkommer i “NRS 2”.

5.4.1 Informasjon om fullføringsgrad (standardpålagt noteopplysning)

De fleste bedriftene legger de samme estimatene til grunn ved vurdering av fullføringsgrad, nemlig påløpte kostnader sett opp mot totale kontraktskostnader. Bruken av påløpte kostnader opp mot de estimerte totale kontraktskostnadene virker derfor å være en pålitelig vurdering av fullføringsgrad.

To bedrifter tilfredsstill ikke standardkravet. En bedrift oppgir tilleggsinformasjon om de ser på utført tjeneste på balansedag opp mot den totale tjenesten som skal leveres, men siden det ikke opplyses om hvilke mål som brukes for å beregne fullføringsgraden, tilfredsstill bedriften likevel ikke hele standardkravet. Bedriften anses kun å oppgi informasjon som er nok til delvis å tilfredsstill kravet i “NRS 2” pkt. 51, bokstav a). En bedrift oppgir ingen opplysninger på dette området.

Konklusjonen er at de fleste bedriftene følger standardkravene etter henholdsvis “NRS 2 Anleggskontrakter” og “IAS 18 Driftsinntekter” om opplysningsplikt vedrørende fullføringsgrad og hvordan denne beregnes.

Her kan det nevnes at Svein Wiig (2002) utførte en undersøkelse, basert på en gjennomgang av de avlagte regnskapene for år 2000, angående noteopplysninger i entreprenørbransjen. Vår studie tar derimot for seg ingeniørbransjen. Det vil i utgangspunktet si at resultatene ikke er helt sammenlignbare, men siden det også her tas utgangspunkt i “NRS 2 Anleggskontrakter”, mener vi likevel resultatene er relevante.

Resultatet Wiig (2002) kom frem til i sin undersøkelse om fullføringsgrad var at ikke alle bedriftene oppgir opplysninger om beregning av fullføringsgrad, dette sammenfaller med resultatene i denne studien. I undersøkelsen var det 7 av 20 som ikke oppgav noen informasjon, mens det i vår studie er 1 av 5 som ikke gir noen informasjon. Den siste bedriften i denne studien gir bare delvis informasjon og oppfyller derfor heller ikke kravet. De tre bedriftene som i vår studie gir opplysninger om fullføringsgraden har oppgitt hvordan denne beregnes, *“øker informasjonsverdien av regnskapet”* (Wiig, 2002: 35).

5.4.2 Informasjon om igangværende kontrakter (fravikelig noteopplysning)

Bransjepraksis angående informasjon vedrørende igangværende kontrakter virker å være sprikende. Også her er konklusjonen at de fleste bedriftene tilfredsstill standardkravet etter henholdsvis “NRS 2” og “IAS 18”. De har en spesifisert note om hva verdien på de igangværende kontraktene er, hvor mye de har fakturert kunder og netto resultat. Netto resultat er ført i balansen som eiendel (fordring) eller kortsiktig gjeld.

Under dette punktet er kravene i “IAS 18” noe strengere enn de i “NRS 2”, slik at bedrift 4 etter regelverket må oppgi alle disse opplysningene mens to av bedriftene oppgir mer enn minimumskravet i den norske standarden.

Siden “NRS 2” sier det kan unnlates å gi opplysninger om omfanget av igangværende kontrakter såfremt bedriften kun er involvert i et fåtall kontrakter og det er berettiget ut fra konkurransesituasjonen, kan det være at to av bedriftene holder seg innenfor opplysningsplikten. Dette vil være en vurderingssak.

Det som midlertid taler for at de ikke overholder opplysningsplikten er at vi i studien kun har undersøkt bedrifter med betydelig omsetning, slik at det vil være logisk å anta at de er involvert i svært mange kontrakter. Dette kan vi ikke si med sikkerhet siden vi ikke spurte om dette i intervjuet, men fra en bedrift fikk vi bekreftet at de var involvert i rundt 5000 oppdrag. Dette kan ikke sies å være et fåtall.

Vi konkluderer med at begge bedriftene sannsynligvis ikke tilfredsstill standardkravet, men kan ikke si det helt sikkert siden vi ikke har tall på hvor mange kontrakter bedriftene er involvert i.

Konklusjonen går i retning av undersøkelsen Wiig (2002) utførte med tanke på opplysninger om igangværende kontrakter. Der gav 15 av 20 bedrifter opplysninger rundt dette. Heller ikke

han kunne helt sikkert si noe om hvorfor de resterende bedriftene ikke oppgav informasjon (pga. involvering i fåtall kontrakter og konkurransehensyn) eller om de ikke ønsket å gi opplysninger. Vi er derfor helt enige med konklusjonen til Wiig (2002), som sier at dette sannsynligvis indikerer at mange bedrifter har stort forbedringspotensial på dette området.

5.4.3 Gjenværende produksjon på tapskontrakter (fravikelig noteopplysning)

Også under punktet om gjenværende produksjon på tapskontrakter sier “NRS 2” det kan unnlates å gi opplysninger såfremt bedriften kun er involvert i et fåtall kontrakter, og det er berettiget ut fra konkurransesituasjonen.

Ingen av bedriftene i denne studien gir noen som helst opplysninger om tapskontrakter. Som tidligere nevnt er alle bedriftene i denne studien store bedrifter som sannsynligvis er involvert i mange kontrakter samtidig, selv om vi kun har konkrete tall fra en bedrift, og konklusjonen er derfor at de her bryter med standardkrav og god regnskapsskikk angående opplysningsplikt om gjenværende produksjon på tapskontrakter.

Vi kan ikke med sikkerhet si at bedriftene var involvert i tapskontrakter som strekker seg over neste regnskapsperiode på tidspunkt for utarbeidelse av gjeldende årsrapport (2011 eller 2012). Vi kommer igjen tilbake til at bedriftene i denne studien er flere av de store på det norske markedet, og det vil derfor være logisk at tro at de i det minste var involvert i en tapskontrakt på tidspunktet for utarbeidelse av årsrapporten. Konklusjonen om at de på dette området ikke tilfredsstillt standardkravet og god regnskapsskikk blir derfor stående.

Resultatet i vår studie peker også her i retning av undersøkelsen Wiig (2002) utførte, selv om han tok for seg selve spesifiseringen av tapsavsetningen i balansen (om de oppgis som fordring/kortsiktig gjeld). Der var det ingen av bedriftene som viste tapsavsetning på kontrakter som egen linje i balansen (slik “NRS 2” pkt. 49 krever), mens denne studien viser at ingen av bedriftene viser noe informasjon om tapskontrakter.

I “IAS 18” pkt. 35, bokstav c) står det ingen krav om opplysninger ved tapskontrakter, og bedrift 4 bryter derfor ikke opplysningsplikten. Tolker vi ut fra ordlyden i “IAS 18” pkt. 35, bokstav c), og ikke ut fra sammenligningen med det norske lovverket, er konklusjonene at bedrift 4 er den eneste som gir opplysninger som tilfredsstillt lovverket siden de har en spesifisert note som oppgir inntektsbeløp som omhandler tjenester. Tjenester er definert som en betydelig inntektskategori etter “IAS 18” pkt. 35, bokstav b).

5.4.4 “NRS 2 Anleggskontrakter” pkt. 34 (ufravikelig noteopplysning)

I den delen som spesifikt tar for seg tapskontrakter i “NRS 2” står det spesifisert at det ved tapskontrakter skal oppgis informasjon om gjenværende produksjon på tapskontrakter.

Forskjellen på dette kravet og det generelle kravet i “NRS 2” pkt. 51, bokstav c), er at det her ikke står noe om at det kan unnlates å gi disse opplysningene pga. konkurransesituasjonen eller om bedriften kun er involvert i et fåtall kontrakter. Det er således enklere å vurdere.

Ingen av bedriften gir som tidligere nevnt noe informasjon om tapskontrakter i form av noteopplysninger. Dette viser et stort forbedringspotensial i bransjen, siden alle bedriftene som fører regnskap etter norsk standard ikke tilfredsstillende opplysningsplikten standarden pålegger.

Bedrift 4 fører etter reglene i IFRS og er således utenfor virkeområdet til den norske standarden.

5.4.5 Hovedkonklusjon vedrørende noteopplysninger

Siden opplysningsplikten i form av noter i hovedsak er delt opp i tre undergrupper, har vi laget en tabell for å illustrere hvilke bedrifter som tilfredsstillende de ulike kravene:

Oversikt over tilfredsstilte noteopplysninger			
Bedrift	Informasjon om fullføringsgrad	Informasjon om igangværende kontrakter	Informasjon om gjenværende produksjon på tapskontrakter
1	Ikke tilfredsstillende.	Tilfredsstillende.	Ikke tilfredsstillende.
2	Ikke tilfredsstillende.	Ikke tilfredsstillende.	Ikke tilfredsstillende.
3	Tilfredsstillende.	Ikke tilfredsstillende.	Ikke tilfredsstillende.
4	Tilfredsstillende.	Tilfredsstillende.	Tilfredsstillende.
5	Tilfredsstillende.	Tilfredsstillende.	Ikke tilfredsstillende.

Tabell 24: Oversikt over tilfredsstilte noteopplysninger (Sekundærdata)

Den eneste bedriften som tilfredsstillende alle standardkravene angående noteopplysninger er den som fører regnskap etter de internasjonale reglene i IFRS. Oppstillingen av hvilke bedrifter som oppfyller de ulike kravene viser at det i bransjen rådgivende ingeniører er et stykke igjen før tilleggsopplysningene som skal gis etter den norske standarden er på et tilfredsstillende nivå.

Hovedkonklusjonen på forskningsspørsmål 4 er at bedriftene har *stort forbedringspotensial* i forhold til tilleggsopplysningene som skal oppgis om fastpriskontrakter.

Konklusjonen støtter opp under det Ler og Puri (2011) sier når de nevner at noteopplysningene i Norge er mangelfulle sammenlignet med andre europeiske land. Selv om Ler og Puri (2011) tar utgangspunkt i en tidligere studie hvor noteopplysningene er sett opp mot kravene i IFRS, føler vi den er relevant her siden vi ser at bedriftene som fører etter norsk standard ikke tilfredsstillende kravene i “NRS 2”. I tillegg fører den eneste bedriften som tilfredsstillende alle kravene etter IFRS.

5.5 Konklusjon av studiens hovedproblemstilling

Etter drøfting av teorikapitlet, fremstilling av studiens resultater og svarene fra primær- og sekundærdata vil vi nå konkludere på studiens hovedproblemstilling:

Hvordan inntektsfører rådgivende ingeniører fastpriskontrakter, og i hvilken grad forholder de seg til norsk regnskapslov og relevante regnskapsstandarder?

Rådgivende ingeniører har flere problematiske faktorer å forholde seg til i sin tjenestevirksomhet. Vi har sett på fire faktorer vi mener er helt sentrale i inntektsføringen av fastpriskontrakter: fullføringsgrad, fortjeneste ved usikkerhet, tapsavsetning og noteopplysninger.

Etter “NRS 2” skal fullføringsgrad vurderes etter utført produksjon. Denne studien peker i retning av at samtlige bedrifter forholder seg til dette, og majoriteten vurderer fullføringsgraden etter påløpte kostnader sett opp mot total estimerte kostnader. I tillegg virker det å være et sterkt fokus på kontrollstyring av fastpriskontraktene gjennom etablerte styringsverktøy i samtlige bedrifter, og en kan således anta at estimatene er pålitelige.

Ved vurdering av fortjeneste skal det etter “NRS 2” brukes skjønn og beste estimat ved usikkerhet rundt kontrakten. Denne studien viser en bransjepraksis hvor det brukes løpende vurdering av kontraktsfortjeneste, og selv om metoden er ulik den som er oppgitt i standarden virker dette å være beste estimat siden alle bedriftene inntektsfører fortjeneste ved usikkerhet på samme måte.

Bedrifter skal etter standarden avsette for tap dersom det forventes at en kontrakt vil gi tap. Våre resultater viser at alle bedriftene avsetter for tap, og tapsfører så raskt de ser tapet. Direkte og indirekte kostnader tas også med i tapskontrakten. Det er en bedrift som kun tar

med direkte kostnader uansett tapets størrelse, og den tilfredsstillende dermed ikke alle kravene i standarden.

Kun en av bedriftene i utvalget tilfredsstilte alle standardkravene til noteopplysninger. Det var bedriften som fører regnskap etter de internasjonale reglene i IFRS, og derfor følger kravene i "IAS 18". Ingen av bedriftene som fører etter norsk standard oppgav nok informasjon til å holde seg innenfor opplysningsplikten i form av noter etter "NRS 2". En bedrift overholdt 2 av 3 krav, to bedrifter overholdt 1 av 3 krav, mens den siste bedriften ikke overholdt noen av kravene i "NRS 2".

Vår konklusjon er dermed at de undersøkte bedriftene innen bransjen rådgivende ingeniører inntektsfører fastpriskontraktene *etter de vurderinger som er gjort i standarden*, og estimatene som ligger til grunn ved vurderingene virker å være pålitelige. Når det kommer til opplysningsplikten derimot peker resultatene på at det er et stort forbedringspotensial i forhold til opplysningene som er pålagt å gi etter standarden. Bedriftene forholder seg i *liten grad* til norsk regnskapslov og relevante standarder vedrørende tilleggsoplysninger i form av noter.

5.6 Avslutning

I denne siste delen vil vi gjøre noen avsluttende refleksjoner omkring arbeidet med studien, og helt til slutt vil vi komme med forslag til videre forskning.

5.6.1 Avsluttende refleksjoner

Da vi startet arbeidet med denne studien og satte oss inn i lov og standard fikk vi raskt et inntrykk av at dette var så komplekst at det kunne være at det var uensartet praksis ved inntektsføring av fastpriser i tjenestebansjen. Det skulle imidlertid vise seg etter gjennomført studie at dette ikke var tilfellet.

Funnene våre viste at bransjen rådgivende ingeniører virker å ha en stor grad av ensartet praksis i vurderingene av inntektsføring. Det at så mange bedrifter hadde forholdsvis like svar på flere områder tyder også på at estimatene som ligger til grunn for vurderingene er pålitelige. Utvalget kunne vært større, ikke minst for å få en enda bedre innsikt i bedrifter som benytter seg av IFRS i regnskapsføringen, men vi føler likevel vi fikk gjort en god undersøkelse av bransjen.

Når det gjelder tilleggsopplysninger i form av notene viser studien et klart avvik mellom kravene i standard, og hva som faktisk blir praktisert. Det at kun bedriften som fører etter IFRS tilfredsstiller alle notekravene bygger opp under tidligere undersøkelser av noteopplysninger av Ler og Puri (2011) og Wiig (2002), hvor det kommer frem at noteopplysningene er mangelfulle i norsk praksis i forhold til kravene i IFRS.

5.6.2 Forslag til videre forskning

Studien er gjennomført på bakgrunn av et lite utvalg. Det kunne vært gjennomført en lignende studie basert på et større utvalg, både av norske og internasjonale bedrifter. Da hadde det kommet frem om de bransjenormene vi har kommet til frem i dette utvalget er gjeldende for et større representativt utvalg. Det kunne også vært interessant å gjennomføre en lignende studie i en annen bransje. Siden standardene er så uklare på området inntektsføring av tjenester ville det vært spennende og sett om andre bransjer har en like utviklet bransjepraksis som tilfellet er hos rådgivende ingeniører.

Det vil også være interessant å se om tilleggsinformasjonen bedriftene gir i form av noteopplysninger vil bedres etter hvert som det blir vanligere at flere bedrifter fører regnskap etter reglene i IFRS.

Referanser

- Bennett et.al. (1994). *Improving Educational Management: Through Research and Consultancy*, Paul Chapman Publishing Limited: London.
- Blumberg, et. al. (2011). *Business research methods*. Third European Edition, McGraw-Hill education: Berkshire.
- Dechow et. al. (1996). *Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firm Subject to Enforcement Actions by the SEC*. Contemporary Accounting Research, Vol. 13, No. 1, spring 1996, pp. 1-36.
- Ernst & Young AB. (2012). *Troms Kraft AS – Granskning av Kraft og Kultur i Sverige AB*.
- Fangen, K. og Sellerberg, A-M. (2011). *Mange ulike metoder*. Gyldendal Norsk Forlag AS: Oslo.
- Harboe, T. (2001). *Indføring i samfundsvidenskabelig metode*. 3. utgave, Samfundslitteratur: Frederiksberg.
- Huneide, J. E. et. al. (2012). *Årsregnskapet i teori og praksis*. Gyldendal Norsk Forlag: Oslo.
- Johannessen A. et. al. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Abstrakt forlag: Oslo.
- Johnsen, A. og Kvaal, E. (2003). *Regnskapsloven – kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v*. 2. opplag, Cappelen Akademisk Forlag: Oslo.
- Kristoffersen, T. (2005). *Årsregnskapet – en grunnleggende innføring*. Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS: Bergen.
- Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori – Med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)*. Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS: Bergen.
- Kvifte, S.S. (2012). *Hva er egentlig inntekt? - IASB og FASB gjør retrett*. Praktisk økonomi og finans, nr. 1, 2012.
- Langli, J. C. (2010). *Årsregnskapet* 9. utgave. Gyldendal Norsk Forlag AS: Oslo.
- Ler, A., og Puri, A. (2011). *IAS 18 Driftsinntekter*. I T. Haugnes (red.) *IFRS i Norge*. Tema og bransjeartikler, Ernst & Young: Oslo.

LOV 1998-07-17 nr. 56: *Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)*. Finansdepartementet: Oslo.

Marschan-Piekkari, R. og Welch, C. (2004). *Handbook of Qualitative Research Methods for International Business*. Edward Elgar Publishing Limited: Cheltenham.

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

NOU 2008:16. *Om foretaksstyring og tiltak mot manipulering av finansiell informasjon*. Utredning fra utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 10. november 2006. Oslo: Finansdepartementet.

Olsen, A. (2012). *Masteroppgave: Styrets mulighet for å sikre pålitelig finansiell informasjon – En casestudie om Kraft og Kultur A*. Universitetet i Tromsø.

Ryen, A. (2002). *Det kvalitative intervjuet: fra vitenskapsteori til feltarbeid*. Fagbokforlaget: Bergen.

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

Standarder:

NRS 2 Anleggskontrakter.

NRS 13 Usikre forpliktelsener og betingede eiendeler.

NRS (V) Regnskapsføring av inntekt.

IAS 8 Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil.

IAS 11 Anleggskontrakt.

IAS18 Driftsinntekter.

IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelsener og betingede eiendeler (norsk uoffisiell oversettelse, konsolidert).

<http://abo.rechtsdata.no/browse.aspx?sDest=gIASz2D37z20z28Nz29z2D36>

Websider:

[1]: IFRS - International Financial Reporting Standards.

Webseite: http://www.deloitte.com/view/no_NO/no/tjenester/ifrs/index.htm

Publisert: Ikke oppgitt. Hentet: 12.04.2013

[2]: Anskaffelsesregelverk for forsvarssektoren (ARF).

Webseite: <http://www.handboka.no/Sak/Forskrifter/Offans/Oac/foa-04m.htm>.

Sist endret: 11. april 2011 nr. 536. Hentet: 10.04.2013

[3]: Rådgivende ingeniørers forening – Om RIF.

Webseite: <http://www.rif.no/om-rif.html>.

Publisert: Ikke oppgitt. Hentet: 17.02.2013

[4]: Eksempel på bransjestandard NS 8401. Alminnelige kontraktsbestemmelser for prosjekteringsoppdrag. Statens vegvesens utgave 12. november 2002.

Webseite: http://www.vegvesen.no/_attachment/71939/binary/39510.

Publisert: Ikke oppgitt. Hentet: 17.02.2013

[5]: Forskningsprosessen. Norsk digital læringsarena.

Webside: <http://ndla.no/nb/node/22149>

Publisert: Ikke oppgitt. Hentet: 27.04.2013

[6]: What is research design. University of New York.

Webside: <http://www.nyu.edu/classes/bkg/methods/005847ch1.pdf>

Publisert: Ikke oppgitt. Hentet: 28.04.2013

Vedlegg 1: Intervjuguide

Intervjuet vil bli brukt i vår masteroppgave om inntektsføring av fastpriskontrakter i tjenestevirksomhet, herunder bransjen rådgivende ingeniører.

Alle spørsmålene i denne intervjuguiden tar utgangspunkt i at bedriften har inngått fastpriskontrakter på ingeniørtjenester som strekker seg over flere regnskapsperioder, og at disse regnskapsbehandles med løpende avregning.

Bedriftene vil bli anonymisert i dette casestudiet.

Fullføringsgrad:

1. Bruker dere et eget prosjektoppfølgingsprogram på prosjektene?
2. Utarbeides det prosjektplan for alle prosjekter og størrelser?
3. Hva benytter dere som mål på fullføringsgraden (hittil opparbeidet)?
4. Hvem er ansvarlig for vurderingen av fullføringsgraden?
5. Har dere uavhengige (ikke av prosjektleder eller tilsvarende stilling) vurderinger av fullføringsgraden i fastpriskontrakter?

Fortjeneste:

6. Hvordan inntektsfører dere fortjeneste?
 7. Hvilke risikofaktorer har størst innvirkning i forhold til om prosjekt går med gevinst eller tap?
- 7A. Påvirker usikkerhet den regnskapsmessige inntektsføringen av fortjeneste?

Hvis bedriftene svarer "JA", kommer det to underspørsmål for å fastslå dette helt konkret.

Ja:

Hvis ja: Får denne usikkerheten innvirkning på når i prosjektet dere begynner å inntektsføre fortjeneste og ikke bare bruker de medgåtte kostnadene?

Hvis ja: Hvilken usikkerhet prioriteres mest ved den regnskapsmessige inntektsføringen av fortjenesten (på en skala fra 1-5)?

Nei:

8. Er det ulik regnskapsmessig behandling av enkle kontra komplekse kontrakter siden kompleksitet bør sette større krav til planlegging?

Tapsavsetning:

9. Hvordan behandler dere fastpriskontrakter som har sannsynlighetsovervekt for tap (tapskontrakter)?
10. Hvilke type kostnader (direkte og indirekte) tas med i tapskontrakten, og hvordan vurderes disse?
11. Har tapets relative størrelse i forhold til resten av driften noe å si for den regnskapsmessige behandlingen?
12. Hvordan fordeles tap dersom det er flere fag eller kontorer involvert?
13. Vurderer dere tapskontrakter enkeltvis eller samlet i grupper?

Upublisert vedlegg: Noteopplysninger