



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

## Regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter i praksis



Bacheloroppgave utført ved  
Høgskolen Stord/Haugesund – Økonomisk- administrativ utdanning

---

Av:	Student 1: Rikke Stensen Vestre	Kandidatnummer: 17
	Student 2: Ann Helen Hagen	Kandidatnummer: 21
	Student 3: Sesilie Hagen Sverdrupsen	Kandidatnummer: 27

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH inntår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

---

*Bacheloroppgavens tittel: Regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter i praksis*

*Student 1*

*Rikke Stensen Vestre*

*(Sign)*

*Student 2*

*Ann Helen Hagen*

*(Sign)*

*Student 3*

*Sesilie Hagen Sverdrupsen*

*(Sign)*

Navn på veileder: Øivind Andre Aase

---

Gradering: *Offentlig*

---

## Forord

Denne bacheloroppgaven vil være vår sluttoppgave på vår bachelorgrad ved Høgskolen Stord Haugesund. Bacheloroppgaven er skrevet innen studieretningen økonomi og administrasjon med fordypning innen regnskap.

Grunnet vår fordypning innen regnskap ønsket vi å velge et tema som faller under denne fordypningen. Valget vårt falt på den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter. Gjennom skriveprosessen av denne bacheloroppgaven har vi fått god hjelp av store landsdekkende bedrifter som har tatt seg tid til å stille opp til intervjuer, til tross for deres hektiske arbeidsdager. Vi ønsker i den forbindelse å rette en stor takk til disse bedriftene.

Det å studere anleggskontrakter har vist seg å være særdeles spennende og lærerikt. Gjennom dybdeintervjuer og gjennomgang av teori om temaet, har vi tilegnet oss kunnskap som vi føler vil være med på å styrke vår kompetanse videre inn i arbeidslivet. En stor takk til vår veileder, Øivind Andre Aase, som har vært med på å rettlede oss, og holde fokus på oppgaven. Dette har vært en uunnværlig hjelp, som vi setter stor pris på.

## Sammendrag

En anleggskontrakt er i følge IAS 11 en kontrakt av en enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet. I tillegg må tilvirkning og vederlag være avtalt på forhånd, dersom kontrakten skal kalles en anleggskontrakt. NRS 2 bygger på IAS 11, og i begge standardene skal bedriftene utføre den regnskapsmessige behandlingen etter løpende avregningsmetode.

Formålet med denne oppgaven har vært å kartlegge hvordan bedrifter utfører den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter. Problemstillingen ble da som følger:

*Hvordan praktiseres regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter i større selskaper innenfor anleggsvirksomhet, og hvordan vil dette kommuniseres i regnskapets noteopplysninger?*

For å besvare denne problemstillingen har vi sett nærmere på hvordan inntekter og kostnader periodiseres med utgangspunkt i løpende avregning. Vi har også sett på hvilke usikkerhetsfaktorer som kan oppstå ved anleggskontrakter. Til slutt har vi sett på hvordan notene i regnskapet stemmer overens med det som ble sagt under intervjuene med bedriftene.

Når det gjelder bedriftenes informasjon i noter har vi sett på regnskapene til de aktuelle bedriftene som ble intervjuet.

For å besvare problemstillingen benyttet vi oss av primærdata i form av kvalitative intervjuer med store børsnoterte selskaper eller bedrifter som er eid av børsnoterte selskaper. Sekundærdata som ble benyttet var årsregnskapene til de aktuelle bedriftene. Det var tre bedrifter som ble intervjuet, og resultatene fra disse intervjuene ble deretter sammenlignet med hverandre.

Vi konkluderer i oppgaven med at teori og praksis i hovedsak stemmer overens med hverandre, men en vesentlig forskjell vi fant var under intervjuet med bedrift 1. Der ble vi fortalt at dersom bedriften oppdager at en kontrakt vil gå med tap, begynner de å avsette litt hver måned. Dette strider i mot reglene i IAS 11. Da vi studerte årsregnskapet for bedriften, stod det i notebenevningene at eventuelle tap skal resultatføres med en gang det blir identifisert. Ettersom vi snakket med prosjektledere, og ikke økonomiansvarlige for bedriften velger vi å stole på årsregnskapene som er revisorgodkjent, og derfor mer pålitelig.

## **Forkortelser og begreper**

IAS: International Accounting Standards

IAS 11: International Accounting Standards 11 Anleggskontrakter

IFRS: International Financial Reporting Standards

NRS: Norsk Regnskapsstandard

NRS 2: Norsk Regnskapsstandard 2 Anleggskontrakter

Rskl: Regnskapsloven

NGAAP: Norwegian Generally Accepted Accounting Principles. Norske regnskapsregler.

## Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>i</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>i</b>
<b>Forkortelser og begreper</b> .....	<b>iii</b>
<b>1 Innledning</b> .....	<b>1</b>
<b>1.1 Aktualisering</b> .....	<b>1</b>
<b>1.2 Problemstilling</b> .....	<b>2</b>
<b>1.3 Formål</b> .....	<b>3</b>
<b>1.4 Avgrensning</b> .....	<b>3</b>
<b>1.5 Struktur</b> .....	<b>4</b>
<b>2 Teori</b> .....	<b>4</b>
<b>2.1 Regnskap som informasjonssystem og beslutningsgrunnlag</b> .....	<b>4</b>
<b>2.2 Grunnleggende rapporteringskrav</b> .....	<b>5</b>
2.2.1 Rettvise bilde.....	5
2.2.2 Kvalitetskrav til regnskapet.....	5
2.2.3 Regnskapsloven og god regnskapsskikk.....	6
2.2.4 Anleggskontrakter .....	7
<b>2.3 Grunnleggende regnskapsprinsipper</b> .....	<b>8</b>
2.3.1 Historisk kost-prinsippet.....	8
2.3.2 Transaksjonsprinsippet .....	8
2.3.3 Opptjeningsprinsippet.....	9
2.3.4 Sammenstillingsprinsippet .....	9
2.3.5 Forsiktighetsprinsippet .....	10
<b>2.4 Periodisering av anleggskontrakter</b> .....	<b>10</b>
2.4.1. IAS 11 og NRS 2.....	10
2.4.2 Kontraktinntekter og kontraktkostnader.....	12
2.4.3 Løpende avregning.....	12
2.4.4 Fullføringsgrad.....	13
2.4.5 Usikkerhet.....	18
2.4.6 Avsetning for tap.....	18
2.4.7 Noter.....	18
<b>3 Metode</b> .....	<b>19</b>
<b>3.1 Forskningsprosessen</b> .....	<b>19</b>
<b>3.2 Forberedelsesfasen</b> .....	<b>20</b>
3.2.1 Litteratursøk.....	20
<b>3.3 Utvalg</b> .....	<b>21</b>
<b>3.4 Datainnsamling</b> .....	<b>21</b>
3.4.1 Kvalitative data: .....	21
3.4.2 Kvantitative data: .....	22
3.4.3 Sekundærdata .....	22
3.4.4 Primærdata.....	22
<b>3.5 Valg av metode</b> .....	<b>23</b>
<b>3.6 Vurdering av metode</b> .....	<b>24</b>
3.6.1 Pålitelighet og troverdighet .....	24
3.6.2 Begrensninger.....	25
3.6.3 Vurdering av metode:.....	25

<b>4 Presentasjon og analyse av resultatet .....</b>	<b>26</b>
<b>4.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan periodiseres inntekter og kostnader med utgangspunkt i løpende avregning? .....</b>	<b>26</b>
4.1.1 Kontraktskostnader og kontraktsinntekter.....	27
4.1.2 Hvordan behandler bedriften fakturering i forhold til inntektsføring?.....	28
4.1.3 Hvordan beregnes fullføringsgraden? .....	29
4.1.4 Hvordan påvirker endring av estimater fullføringsgraden? .....	30
4.1.5 Oppsummering.....	31
<b>4.2 Forskningsspørsmål 2: Hvilke usikkerhetsfaktorer kan oppstå ved anleggskontrakter? .</b>	<b>31</b>
4.2.1 Hvilke faktorer inngår i vurdering av usikkerhet? .....	32
4.2.2 Prosjektoppfølgning .....	34
4.2.3 Hvordan avsetter bedriften for tap?.....	35
4.2.3 Oppsummering.....	35
<b>4.3 Forskningsspørsmål 3: Hvordan samsvarer det bedriftene har sagt med notene som er gitt i årsregnskapene? .....</b>	<b>36</b>
4.3.1 Årsregnskapet til bedrift 1.....	36
4.3.2 Årsregnskapet til bedrift 2.....	38
4.3.3 Årsregnskapet til bedrift 3.....	38
4.3.4 Oppsummering.....	39
<b>5 Konklusjon .....</b>	<b>40</b>
<b>Kilder .....</b>	<b>I</b>
<b>Vedlegg 1 .....</b>	<b>III</b>
<b>Vedlegg 2 .....</b>	<b>V</b>

# 1 Innledning

Hensikten med dette kapittelet er å presentere problemstillingen til oppgaven.

## 1.1 Aktualisering

En anleggskontrakt er i følge International Accounting Standards (IAS 11) en kontrakt av en enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet. Tilvirkning og vederlag må i tillegg være avtalt på forhånd, dersom kontrakten skal kalles en anleggskontrakt. I IAS 11 Anleggskontrakter skal bedriftene utføre den regnskapsmessige behandlingen etter løpende avregningsmetode.

NRS 2 Anleggskontrakter bygger på IAS 11 og regnskapslovens prinsipper, i følge Gjesdal (Gjesdal, Kvaal, Kvifte, 2006, s.68). Vi har referert mer til IAS 11 enn NRS 2, da de vil tilføre mye av det samme til oppgaven.

Med løpende avregning menes det at inntekter og kostnader skal fordeles i takt med fremdriften av prosjektet. Norsk Regnskapsstandard 2 Anleggskontrakter (NRS 2) bygger på IAS 11 og regnskapslovens prinsipper. Men i NRS 2 er det også anledning for små bedrifter å utføre den regnskapsmessige behandlingen etter fullført kontrakts metode. Dette vil det ikke være anledning til dersom IAS 11 legges til grunn. Vi hadde i utgangspunktet tenkt å kun benytte oss av NRS 2 som grunnlag for oppgaven. Det viste seg at to av bedriftene er børsnoterte, og den siste er eid av et børsnotert selskap. De to bedriftene som er børsnoterte selskaper er pliktig til å føre regnskapet etter IAS 11. Selskapet som er eid av et børsnotert selskap fører regnskapet etter NRS 2. Utgangspunktet for oppgaven ble da skiftet fra kun å bruke NRS 2, til å både bruke IAS 11 og NRS 2 som grunnlag. Dette utgjorde ikke den store forskjellen for oppgaven, da disse standardene er ganske like, uten vesentlige forskjeller.

Temaet i denne oppgaven vil hovedsakelig være løpende avregning. Dette kommer av at alle bedriftene vi har intervjuet har vært store selskaper, og det vil ikke være grunnlag for å bruke fullført kontrakts metode, slik små foretak kan. Når bedriftene skal periodisere fortjeneste, må de ta hensyn til usikkerhet. Tid, erfaring og entrepriseform viser det seg å være stor usikkerhet



knyttet til. Gjennom dybdeintervjuene vi har utført, har vi fått kjennskap til hvilke usikkerhetsfaktorer bedriftene sliter mest med.

Det kommer frem av IAS 11 og NRS 2 at anleggskontraktene kan være inndelt i to hovedtyper: kostplusskontrakter og fastpriskontrakter. ”En kostplusskontrakt er en anleggskontrakt der entreprenøren får refundert tillatte eller på andre måter definerte utgifter, pluss en prosentvis andel av disse utgiftene eller et fast honorar.” (IAS 11.3). ”En Fastpris kontrakt er en anleggskontrakt der entreprenøren samtykker i en fast kontraktspris eller en fast sats per produserte enhet, som i noen tilfeller er underlagt bestemmelser om utgiftsregulering” (IAS 11.3), og det er fastpriskontrakter vi vil følge videre i oppgaven.

Bedrifter som bruker NRS 2 har mulighet til å benytte seg av fullført kontrakts metode under den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter. Dersom en bedrift velger å benytte seg av fullført kontrakts metode skal arbeid som er under utførelse anses som en varebeholdning, skriver Huneide (Huneide, Pedersen, Schwencke og Haugen, 2012, s.863). Utgangspunkt for verdien av en anleggskontrakt er anskaffelseskost, men som alle andre eiendeler må den settes opp mot virkelig verdi. Forskudd fra kunder vises som kortsiktig gjeld i regnskapet. Når anleggskontrakten er fullført vil salgsinntektene i perioden være lik salgssummen av kontrakten. Avregning av resultatet skjer etter at kontrakten er avsluttet, slik det kommer frem av transaksjonsprinsippet.

I og med at alle bedriftene vi har intervjuet er store selskaper, i noen tilfeller også børsnoterte selskaper, vil de være pliktige til å benytte seg av løpende avregningsmetode slik det kommer frem av IAS 11 og NRS 2.

## 1.2 Problemstilling

Vi ønsker gjennom denne bacheloroppgaven å få svar på følgende problemstilling:

*Hvordan praktiseres regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter i større selskaper, og hvordan vil dette kommuniseres i regnskapets noteopplysninger?*

I arbeidet med å besvare denne problemstillingen har vi definert tre forskningsspørsmål:

1. Hvordan periodiseres inntekter og kostnader med utgangspunkt i løpende avregning?
2. Hvilke usikkerhetsfaktorer kan oppstå ved anleggskontrakter?
3. Hvordan samsvarer det bedriftene har sagt med notene som er gitt i årsregnskapene?

### 1.3 Formål

Hovedformålet til oppgaven er å se på hvordan ulike bedrifter benytter seg av IAS 11 eller NRS 2 i praksis, og hvordan de bekjemper utfordringer knyttet til disse regnskapsstandardene.

### 1.4 Avgrensning

Fokuset i oppgaven er lagt på IAS 11, men siden denne standarden er basert på historisk kostprinsippet som Norwegian Generally Accepted Accounting Principles (NGAAP), norske regnskapsregler, også bygger på, har det vært naturlig å sammenligne International Financial Reporting Standards (IFRS) og NGAAP. I utgangspunkt skulle en kanskje tro at det kunne være forskjell mellom regnskapsmessig behandling i et resultatbasert rammeverk (NGAAP) og i et balanseorientert rammeverk (IFRS), men det viste seg at dette ikke var tilfellet for regnskapsføring av anleggskontrakter.

Oppgaven avgrenser seg videre til å se på hvordan bedriftene tar hensyn til usikkerhet når de periodiserer inntekter og kostnader. Alle bedriftene som er intervjuet i oppgaven er større foretak, og vi vil derfor se på hvilke regnskapsstandarder de er pålagt å følge. I og med at vi bare intervjuer større bedrifter vil vi ikke se på den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter for små foretak. For at en bedrift ikke skal falle under kategorien små foretak må de ikke overskride to av tre grenser satt av Rskl. § 1-6. Disse grensene går på at salgsinntekten ikke skal overstige 70 millioner kroner, balansesummen skal ikke overstige 35 millioner kroner, og antall ansatte kan ikke overstige 50 årsverk. Alle bedriftene vi har intervjuet har overskredet disse grensene. Muligheten for å benytte fullført kontrakts metode som i NRS 2 vil da falle bort.

Rentevirkninger som blir behandlet i NRS 2, vil heller ikke bli tatt med da det ikke er særlig relevant for IAS 11 i tillegg til at renten er så lav at det ikke vil ha noe innvirkning på resultatet til bedriftene. I tillegg avgrenser oppgaven seg til å benytte et strategisk utvalg med Vestlandet som målpopulasjon.

## 1.5 Struktur

Oppgaven består av fem kapitler. Første kapittel er et introduksjonskapittel hvor oppgavens problemstilling, samt en aktualisering og avgrensning av oppgaven vil bli presentert. I kapittel to presenterer vi regnskapslovgivning, IAS 11, NRS 2 og annen aktuell teori for oppgaven videre. Videre i kapittel tre vil valg av metode for innsamling av data bli presentert. I kapittel fire vil det bli utført en analyse av datainnsamling, og resultater. I oppgavens femte og siste kapittel vil det bli gitt en oppsummering og konklusjon på oppgavens problemstilling og forskningsspørsmål.

## 2 Teori

Dette kapittelet vil ta for seg oppgavens teoretiske forankring. All teori som betraktes som nødvendig og relevant, vil bli presentert for videre drøfting av oppgavens problemstilling.

### 2.1 Regnskap som informasjonssystem og beslutningsgrunnlag

Resultatregnskapet er ifølge Kristoffersen (2008, s.78) et regnskap som består av forskjellen mellom realiserte inntekter og kostnader i perioden. Disse skal samsvare med sammenstillingsprinsippet. Balansen består av eiendeler, egenkapital og gjeld, og vil være med på å vise bedriftens økonomiske ressurser på et bestemt tidspunkt. Kristoffersen (2008, s.170) beskriver en kontantstrømoppstilling som en oversikt som vil forklare likviditetsendringer i perioden gjennom å vise innbetalinger og utbetalinger. Kontantstrømoppstillingen vil være med på å gi relevant informasjon til brukerne av regnskapet slik at bedriftens evne til å generere kontantstrømmer og behov for kontanter kan vurderes.

”En anleggskontrakt er en kontrakt om tilvirkning av en eller flere eiendeler som til sammen utgjør en enhet” (Kristoffersen, 2008, s.248). Tilvirkningsarbeidet med anleggskontrakter vil

som oftest gå over flere regnskapsperioder. Den regnskapsmessige behandlingen bør derfor vise verdiskapningen fra den tid da kontrakten inngås, til den avsluttes.

## **2.2 Grunnleggende rapporteringskrav**

### **2.2.1 Rettvisende bilde**

Årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde om foretakets eiendeler, gjeld, resultat og finansielle stilling skriver Kristoffersen (2008, s.64). Dersom årsregnskapet i unntakstilfeller ikke klarer å gi et rettvisende bilde, skal det gis supplerende opplysninger i noter og årsberetningen til styret. I spesielle tilfeller kan det bli aktuelt å fravike fra enkeltbestemmelser i regelverket. Pålitelighet, relevans, forståelighet og sammenlignbarhet er krav regnskapsinformasjonen skal tilfredsstillende i følge Kristoffersen (2008, s.147).

### **2.2.2 Kvalitetskrav til regnskapet**

For å kvalitetssikre regnskapet er det noen viktige forutsetninger å ta stilling til skriver Kvifte (Gjesdal, Kvaal og Kvifte, 2006, s.45). En forutsetning for god regnskapskvalitet er at informasjonen i regnskapet skal være forståelig for brukerne. Med brukerne menes mennesker som har god kunnskap om bedriftsøkonomi og regnskap, og som kan sette seg inn i informasjonen som er gitt i regnskapet. Selv om det i noen tilfeller kan skape problemer for enkelte brukere, skal informasjonen i regnskapet fortsatt gis, da det er viktigere med full informasjon til færre antall brukere, enn begrenset informasjon til en større gruppe. Det har vært en del kritikk om at regnskapsstandardene er for komplekse, og vanskelige å forstå. Men det sies at så lenge informasjonen rundt er forståelig for brukerne, kan regnskapsstandardene være tekniske og komplekse.

En annen forutsetning for god regnskapskvalitet er ifølge Kvifte (2006, s.45) at informasjonen som blir gitt i regnskapet må være relevant for brukerne, og skal være egnet til å påvirke deres beslutninger. Informasjonen må være tidsriktig. Med dette menes at noe som er relevant på et tidspunkt, ikke alltid er like relevant i senere tid, dersom brukerne har fått tilgang på denne informasjonen fra andre kilder.

Pålitelighet er også en forutsetning innenfor god regnskapskvalitet, og for at informasjonen skal være pålitelig, er det viktig med et objektivt syn skriver Kvifte (2006, s.46-47). Den pålitelige informasjonen skal også være nøytral og valid. Med valid menes at informasjonen skal måle det den har gitt seg ut for å måle.

Informasjonen i regnskapet må kunne sammenlignes, og her foreligger det to dimensjoner. Den første er at informasjonen må kunne sammenligne ulike perioder innenfor samme bedrift. Hensikten med denne dimensjonen er at brukerne kan se utvikling av inntjeningen i bedriften. Den andre dimensjonen er å kunne sammenligne ulike bedrifter, og hensikten her er at brukeren skal kunne se forskjeller mellom disse bedriftene. Det forutsettes at regnskapspliktige bedrifter bruker de samme prinsipper og metoder for transaksjoner og poster over periodene. Dette gjør at sammenligningen blir sikrere i følge Kvifte (2006, s.48).

Når det gjelder anleggskontrakter for børsnoterte selskaper vil de være pliktige til å følge IFRS, i dette tilfellet IAS 11 Anleggskontrakter. Det å benytte seg av IFRS gir bedre relevans for bedriftene, da dette er internasjonale standarder som nesten alle bedrifter i Europa bruker. Det gjør det enkelt for sammenligning av ulike bedrifter i forskjellige land. Fardal (Fardal, 2007) skriver at god regnskapsskikk har fokus på et resultatorientert regnskap, mens IFRS på sin side har fokus på å ha et balanseorientert regnskap. Med et balanseorientert regnskap tas det utgangspunkt i eiendeler og forpliktelse, og kun poster som oppfyller definisjonen til eiendeler og gjeld skal regnskapsføres i balansen. Resten av postene skal føres i resultatregnskapet. NGAAP derimot bygger på en transaksjonsbasert historisk kostmodell, og før noe kan føres i regnskapet så må det ha oppstått en transaksjon. Eksempel på en transaksjon kan være kjøp eller salg. IFRS og NGAAP har begge et felles mål om å gi en mest mulig pålitelig måling av resultatet i perioden. NRS har også fokus på resultatregnskapet, og ville være mer pålitelig i samsvar med NGAAP.

### **2.2.3 Regnskapsloven og god regnskapsskikk**

I følge Kristoffersen (2008, s.140) ligger transaksjonsprinsippet og historisk kost-måling til grunn for den norske regnskapsloven. Regnskapsføring i den norske regnskapsloven bygger på et sett av grunnleggende regnskapsprinsipper, og disse prinsippene legger et resultatorientert perspektiv til grunn. Loven gjelder for alle regnskapspliktige, og vil inneholde vurderingsregler for eiendeler og gjeld.

Rskl. § 4-6 sier om god regnskapsskikk at utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.

Det er begrensninger i forhold til profesjonell tolkning av god regnskapsskikk. En er nødt til å ta utgangspunkt i regnskapsloven, de grunnleggende kvalitetskravene og regnskapsprinsippene. Regnskapspraksisen kan ikke stride imot disse lovene og prinsippene, dersom en ønsker å opprettholde god regnskapsskikk. Innholdet i god regnskapsskikk vil være påvirket av regnskapsteori og akademiske miljøer skriver Kristoffersen (2008, s.56). Hva som er god regnskapsskikk kan forandres med den økonomiske utviklingen. Endringer i forholdene skaper nye problemstillinger som vil trenge ny og forbedret praksis.

#### 2.2.4 Anleggskontrakter

”En anleggskontrakt er en kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett innbyrdes forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk.” (IAS 11.3)

Kristiansen (2008, s. 249) skriver at normalt vil en anleggskontrakt være en langsiktig kontrakt inngått mellom en kunde og en entreprenør. En vil i mange tilfeller være nødt til å vinne en anbudsrunde for å inngå en kontrakt med en kunde. Et anbud er et bindende tilbud fra entreprenør til kunde om levering av en vare eller tjeneste.

Foretak kan velge å sette i gang et prosjekt på egen regning og risiko, hvor det på forhånd ikke er inngått kontrakt. Da kalles kontrakten ifølge Huneide (2012, s. 366) et egenregi prosjekt. NRS 2.46 sier at man ved egenregi prosjekter ikke kan inntektsføre fortjenesten i prosjektperioden. Dersom prosjektet er i flere deler, og noen av delene blir solgt under

tilvirkningstiden, vil ikke lenger disse delene være et prosjekt av egenregi. Det som blir solgt går da fra å være en egenregi prosjekt til en ordinær anleggskontrakt. IAS 11 krever at utformingen av eiendelen som produseres skal i betydelig grad være påvirket av kjøper.

## **2.3 Grunnleggende regnskapsprinsipper**

Historisk kost-prinsippet, transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet er alle prinsipper som har lang tradisjon ved utarbeidelse av et finansregnskap skriver Kristoffersen (2008, s.99). Prinsippene vil være med på å gi finansregnskapet et entydig innhold, som gjør at det blir lettere å forstå for brukerne. De vil også være med på å gjøre det mulig å sammenligne regnskapet mellom ulike bedrifter for ulike perioder.

### **2.3.1 Historisk kost-prinsippet**

Historisk kost-prinsippet vil være et sentralt prinsipp i det tradisjonelle finansregnskapet skriver Kristoffersen (2008, s.90, s.250). Formålet med historisk kost-prinsippet vil være å angi prinsipper for fordeling av kontraktutgifter og kontraktinntekter i de regnskapsperioder arbeidet pågår. Eiendeler vurderes til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet, og gjelden vil vurderes til det beløp som mottas på opptakstidspunktet. Fordelen ved å bruke historisk kostpris er at verdien kan bekreftes siden verdsettelsen tar utgangspunkt i den opprinnelige investeringen. Ulempen er at verdien av eiendelene i balansen, og egenkapitalen, ikke representerer dagens verdier. Modellen vil derfor kritiseres i perioder med stor prisstigning.

Historisk kost-prinsippet er en vesentlig del i et resultatbasert rammeverk, og Kristoffersen (2008, s.250) skriver at IAS 11 bygger på dette prinsippet. Så selv om IFRS har et balanseorientert rammeverk og NGAAP resultatbasert vil løsningen bli det samme for IAS 11.

### **2.3.2 Transaksjonsprinsippet**

”Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.”  
(Kristoffersen, 2008, s.99)

Kristoffersen (2008, s.99) beskriver en økonomisk transaksjon som når noe av verdi overføres mellom to eller flere parter. Dette kan være salgstransaksjoner, kjøpstransaksjoner, finanstransaksjoner eller egenkapitaltransaksjoner. Transaksjonen blir i hovedsak regnskapsført i det selger leverer varen til kjøper, og anses som gjennomført i det risikoen og kontrollen overføres fra selgeren til kjøperen.

Det at en under en anleggskontrakt kan benytte seg av løpende avregning strider delvis i mot transaksjonsprinsippet. Dette kommer av at en ved løpende avregning inntektsfører deler av kontrakten etter hvordan fremdriften på kontrakten er. Transaksjonsprinsippet sier at risikoen og kontrollen skal overføres fra selger til kjøper som for eksempel ved overleveringstidspunkt, og løpende avregning vil derfor stride mot dette prinsippet.

### **2.3.3 Opptjeningsprinsippet**

”Inntekter skal resultatføres i den perioden de er opptjent.” (Kristoffersen, 2008, s 102)

Før i tiden var en inntekt opptjent når inntekten var realisert. I senere tid har utfordringen med at anleggskontrakter ikke alltid hadde salget i slutten av produksjonen, men salget kunne heller komme tidlig i produksjonsprosessen med forpliktelser for å fullføre kontrakten senere, vært med på å endre denne tankegangen. I dag er en inntekt opptjent idet selgeren har ytet hoveddelen av det som kreves for å kunne kreve et vederlag fra kunden skriver Kristoffersen (2008, s.102-103).

### **2.3.4 Sammenstillingsprinsippet**

”Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt.” (Kristoffersen, 2008, s. 104)



Med dette menes det at det vil være kostnader knyttet til det å selge et produkt. For eksempel med en anleggskontrakt vil det være kostnader knyttet til kjøp, leie, bruk og vedlikehold av utstyr som brukes for å utføre jobben kontrakten omhandler. Disse kostnadene skal resultatføres samtidig med de tilhørende inntektene for perioden.

I et balanseorientert perspektiv, slik som i IFRS skal sammenstillingsprinsippet kun benyttes i den grad det ikke kommer i konflikt med definisjonen av eiendeler og gjeld i følge Kristoffersen (2008, s.357).

### **2.3.5 Forsiktighetsprinsippet**

”Urealiserte tap skal kostnadsføres.” (Kristoffersen, 2008, s.106)

En ønsker å beskytte mot tap ved å ikke overvurdere regnskapet. En bruker derfor forsiktighetsprinsippet for å ikke ha et alt for optimistisk syn på det. Mulig tap og kostnader som kan oppstå skal kostnadsføres så fort man blir klar over dem. Inntekter som ikke er sikre enda, skal ikke inntektsføres. Selv om en skal utøve forsiktighet må en passe på at en ikke er så pessimistisk at regnskapet blir misvisende. Dersom det er usikkerhet knyttet til om en skal kostnadsføre eller ikke skal beste estimat benyttes. For å finne beste estimat skal en bruke tilgjengelig informasjon i det årsregnskapet avlegges for å kunne komme frem til det beste estimatet.

IAS 11 har ikke et eget punkt som tar for seg forsiktighetsprinsippet. Dersom det er sannsynlig at et prosjekt vil gi tap, skal bedriften i følge Kristoffersen (2008, s.106-107) avsette for dette tapet. Urealisert tap skal resultatføres, selv om det forventes inntekter på andre kontrakter, og dette vil minne om forsiktighetsprinsippet.

## **2.4 Periodisering av anleggskontrakter**

### **2.4.1. IAS 11 og NRS 2**

Kristoffersen skriver at formålet med IAS 11 er å vise den regnskapsmessige behandlingen av inntekter og kostnader i forbindelse med en anleggskontrakt.

”En anleggskontrakt er en kontrakt som er særlig framforhandlet for tilvirkning av en eiendel eller en kombinasjon av eiendeler som er tett forbundet eller innbyrdes avhengige når det gjelder utforming, teknologi og funksjon eller endelig hensikt eller bruk. ” (Kristoffersen, 2008, s. 249).

Anleggskontrakter skal i følge IAS 11 regnskapsføres ved løpende avregning. Så lenge inntekter og kostnader kan estimeres pålitelig, og det ikke er forbundet risiko med dem skal inntektsføring og kostnadsføring skje i forhold til fullføringsgrad. Uavhengig av fullføringsgraden skal kontrakter som har forventet tap kostnadsføres i sin helhet. IAS 11 tillater ikke bruk av fullført kontrakts metode.

Internasjonale regnskapsstandarder som blir utgitt i dag har betegnelsen IFRS mens standarder utgitt før 2003 kalles for IAS. En kan derfor si at IFRS Anleggskontrakter og IAS 11 er det samme. Vi har derfor valgt å hovedsakelig benytte oss av benevnelsen IAS 11 videre i oppgaven.

NRS 2 bygger på IAS 11. Børsnoterte selskaper i Norge er nødt å regnskapsføre anleggskontrakter etter IAS 11. En betydelig forskjell mellom IAS 11 og NRS 2 er at små foretak i Norge kan benytte seg av fullført kontaktmetode, hvor anleggskontrakten ikke blir inntektsført før den er ferdig. IAS 11 tillater ikke lenger bruk av denne metoden, og alle foretak må anvende løpende avregning ved regnskapsføring av anleggskontrakter. I og med at vi har valgt å se på store foretak, vil ikke denne forskjellen ha noe betydning for vår oppgave.

En annen forskjell mellom IAS 11 og NRS 2, er at det i IAS 11 ikke finnes bestemmelser som direkte berører spørsmålet om hvordan bedriftene skal ta hensyn til rentevirkninger, slik som i NRS 2. Renten i Norge er for tiden veldig lav, og om vi hadde tatt utgangspunkt i NRS 2, ville rentevirkningene likevel ikke hatt noe påvirkning på oppgaven vår. Sett bort i fra de to forskjellene nevnt ovenfor vil det ikke være noen vesentlige forskjeller mellom disse to standardene.

## 2.4.2 Kontraktinntekter og kontraktkostnader

Kontraktinntekter regnes som den totale inntekten som fremgår av en kontrakt, skriver Kristoffersen (2008, s.253). Det oppstår ofte tilleggs- og endringsarbeider i forbindelse med anleggskontrakter, og det kan også avtales tilleggsvederlag, som ikke inngikk i den opprinnelige prisen. Tilleggsvederlag kan være at kontrakten skal fullføres før tiden eller at den gjennomføres på en annerledes og bedre måte. Det kan gis dagbøter, som vil redusere kontraktinntekten. Kontraktutgifter omfatter alle utgifter fra kontraktsinngåelse til fullført kontrakt.

I følge Gjesdal et. al., (2006, s.71) skal kontraktinntekter og kontraktkostnader etter IAS resultatføres når utfallet kan måles pålitelig i forhold til fullføringsgrad.

Kristoffersen (2008, s.255) skriver at dersom anleggskontrakten er en fastpriskontrakt er det visse forutsetninger som må være oppfylt før inntekter og kostnader kan resultatføres (IAS 11.23). De totale kontraktinntektene må kunne måles på en pålitelig måte. Dette gjelder også kontraktutgiftene ved å fullføre kontrakten og kontraktens fullføringsgrad ved slutten av regnskapsperioden. Det skal være sannsynlig at de økonomiske fordelene med kontrakten vil tilflyte foretaket. Til slutt må kontraktutgiftene knyttet til kontrakten kunne identifiseres og måles på en pålitelig måte, slik at de påløpte kontraktutgiftene kan sammenlignes med tidligere estimater.

## 2.4.3 Løpende avregning

Verdien og verdiskapningen av det arbeidet som er utført i en periode skal reflekteres i inntekter og kostnader ved bruk av løpende avregningsmetode skriver Kristoffersen (2008, s.254). Når utfallet av kontrakten kan estimeres på en god måte i forhold til fullføringsgraden på balansedagen, kan kontraktinntekter og kontraktkostnader resultatføres. På grunn av stor usikkerhet knyttet til anleggskontrakter, er det viktig at bedriften har et bra prosjektoppfølgingsystem, som vil gi pålitelige estimater både for kostnader, inntekter og fullføringsgrad. Dersom resultatet for en anleggskontrakt ikke kan regnes pålitelig, bør fortjenesten settes lik null.

#### 2.4.4 Fullføringsgrad

Det er flere måter å beregne fullføringsgrad. I følge Gjesdal et.al. (2006, s.72) er den mest brukte er å se på forholdet mellom påløpte kostnader, og estimerte totale kontraktkostnader. Det er også mulig å måle fullføringsgrad basert på utført produksjon. Dersom de totale kostnadene gir et dårlig bilde på fremdriften er det også mulig å finne fullføringsgrad basert på fysisk måling, som for eksempel ved å beregne påløpte timer eller påløpt lønn. Fysisk måling brukes ofte i prosjekter hvor en stor del av råvarene blir brukt tidlig i tilvirkningsperioden. Påløpte kostnader er kun kostnader knyttet til utført arbeid, det vil si at materialer som ikke er brukt, heller ikke skal tas med i beregningen.

#### Eksempler på beregning av fullføringsgrad etter IAS 11

Vi har lagt et eksempel på en anleggskontrakt, og skal vise hvordan fullføringsgraden beregnes, samt hvordan kontrakten føres i regnskapet. Vi har benyttet samme eksempel i de forskjellige beregningene, slik at forskjellene skal komme tydeligere frem.

#### Prosjektkalkyle:

Brødrene Lund AS er en anleggsentreprenør, som inngår en fastpriskontrakt den 01.01. 2009 om å bygge en tunnel. Bedriften har en inngående balanse i 2009 på 200 millioner, og en egenkapital på tilsvarende beløp.

Kontraktsverdi:	400 mill.
- <u>Budsjetterte kostnader:</u>	<u>200 mill.</u>
= Budsjettert fortjeneste	200 mill.

Det er gitt følgende opplysninger om fremdriften i prosjektet:

- Byggeperioden er 2 år, 2009 og 2010.
- Kunden betaler inn 150 mill. i år 2009 og 250 mill. i 2010.
- Der er påløpt 80 mill. i 2009, og de resterende kostnadene skal fullføres i 2010.

### Eksempel 1:

I dette eksempelet skal vi beregne fullføringsgrad ut i fra forholdet mellom påløpte og totale kostnader. Bedriften får da en fullføringsgrad på  $80 \text{ mill.}/200 \text{ mill.} = 0,4 = 40 \%$ .

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

<b>Resultatregnskap</b>		<b>År 2009</b>	<b>År 2010</b>	<b>Noter</b>
Salgsinntekt		160	240	1
- Prosjektkostnad		80	120	2
<b>= Årsresultat</b>		<b>80</b>	<b>120</b>	
<b>Balanse pr 31.12.</b>	<b>IB 01.01.</b>	<b>År 2009</b>	<b>År 2010</b>	<b>Noter</b>
<b>Eiendeler</b>				
Bank	200	270	400	3
Kundefordring		10		4
<b>Sum eiendeler</b>	<b>200</b>	<b>280</b>	<b>400</b>	
<b>EK og gjeld</b>				
Egenkapital	200	280	400	5
<b>Sum EK og gjeld</b>	<b>200</b>	<b>280</b>	<b>400</b>	

### Noter:

- 1) Bedriften har beregnet en fullføringsgrad på 40% i år 2009. Salgsinntekter blir derfor totale kontraktsinntekter\*fullføringsgrad,  $400 \text{ mill.} * 0,4 = 160 \text{ mill.}$  Gjenstående kontraktsinntekter for 2010 blir da  $400 \text{ mill.} - 160 \text{ mill.} = 240 \text{ mill.}$ , som blir dette årets salgsinntekt.
- 2) Prosjektkostnader som er påløpt på balansedagen.
- 3) Bedriften har en inngående balanse på 200 mill. Bankinnskuddet for år 2009 blir IB + innbetalt fra kunde - prosjektkostnader. For år 2009 blir det derfor  $200 \text{ mill.} + 150 \text{ mill.} - 80 \text{ mill.} = 270 \text{ mill.}$ , og for år 2010 blir det  $270 \text{ mill.} + 250 \text{ mill.} - 120 \text{ mill.} = 400 \text{ mill.}$

- 4) Opptjente inntekter - innbetalt fra kunde. For år 2009 blir det 160 mill-150 mill. = 10 mill. Anleggskontrakten er ferdig i 2010, og alt er innbetalt, derfor blir det ikke kundefordringer i år 2010.
- 5) Egenkapitalen er IB+ årsresultatet. For år 2009 blir det 200 mill+80 mill. = 280 mill., og for 2010 blir det 280 mill+120 mill. = 400 mill.

**Eksempel 2:**

I dette eksempelet beregner vi fullføringsgraden ut fra informasjon basert på utført produksjonen. Her tar vi utgangspunkt i antall arbeidstimer og måler opp mot totale timer. Bedriften regner det medgår totalt 20 000 arbeidstimer. I løpet av 2009 er det brukt 6 000 timer. Vi får da en fullføringsgrad på  $6\ 000/20\ 000 = 0,3 = 30\ %$ .

Resultatregnskap og balanse i forbindelse med anleggskontrakten blir derfor følgende:

**Tabell 2: Fullføringsgrad basert på utført produksjon**

Resultatregnskap		År 2009	År 2010	Noter
Salgsinntekt		120	280	1
- Prosjektkostnad		60	140	2
<b>= Resultat</b>		<b>60</b>	<b>140</b>	
Balanse pr 31.12.	IB 01.01.	År 2009	År 2010	Noter
<i>Eiendeler</i>				
Bank	200	270	400	3
Kundefordring		20	0	2
<b>Sum eiendeler</b>	<b>200</b>	<b>290</b>	<b>400</b>	
<i>EK og gjeld</i>				
Egenkapital	200	260	400	4
Forskudd fra kunde		30		5
<b>Sum EK og gjeld</b>	<b>200</b>	<b>290</b>	<b>400</b>	

Noter:

- 1) Bedriften har beregnet en fullføringsgrad på 30%. Nå blir salgsinntekten for år 2009, 400 mill.\*0,3 = 120 mill. Gjenstående salgsinntekt for år 2010 blir 400 mill-120 mill. = 280 mill.
- 2) Påløpte kostnader i 2009 er 80 mill., men bare 60 mill. resultatføres (200 mill.\*0,3 = 60 mill.). De resterende 20 mill. periodiseres som utført, ikke fakturert produksjon, og blir regnet som kundefordring.
- 3) Bankinnskuddet består av IB + innbetalt fra kunde - opprinnelige prosjektkostnader. 200 mill+150 mill-80 mill. = 270 mill.
- 4) Egenkapitalen er IB + årsresultat. For år 2009 blir det 200 mill+60 mill. = 260 mill. For år 2010 blir egenkapitalen 260 mill+140 mill. = 400 mill.
- 5) Opptjent inntekt - innbetalt fra kunde. 120 mill-150 mill. = -30 mill. Innbetalingen fra kunden er større en den opptjente inntekten. De resterende 30 mill. blir derfor satt på posten forskudd fra kunde.

### **Eksempel 3:**

I dette eksempelet skal vi beregne fullføringsgraden basert på fysisk måling. Bedriften har fra tidligere erfaringstall kommet frem til at prosjektet i slutten av år 2009 er 35 % fullført.

Kunden er enig i dette, og fullføringsgraden blir derfor 35 %.

**Tabell 3: Beregning av fullføringsgrad basert på fysisk fremdrift**

<b>Resultatregnskap</b>		<b>År 2009</b>	<b>År 2010</b>	<b>Noter</b>
Salgsinntekt		140	260	1
- Prosjektkostnad		70	130	2
<b>= Resultat</b>		<b>70</b>	<b>130</b>	
<b>Balanse pr 31.12.</b>	<b>IB 01.01.</b>	<b>År 2009</b>	<b>År 2010</b>	<b>Noter</b>
<b>Eiendeler</b>				
Bank	200	270	400	3
Kundefordring		10		2
<b>Sum eiendeler</b>	<b>200</b>	<b>280</b>	<b>400</b>	
<b>EK og gjeld</b>				

Egenkapital	200	270	400	4
Forskudd fra kunde		10		5
<b>Sum EK og gjeld</b>	<b>200</b>	<b>280</b>	<b>400</b>	

Noter:

- 1) Fullføringsgraden er nå satt til 35 %, og salgsinntektene for år 2009 blir derfor  $400 \text{ mill.} \cdot 0,35 = 140 \text{ mill.}$  Gjenstående salgsinntekter for år 2010 blir  $400 \text{ mill.} - 140 \text{ mill.} = 260 \text{ mill.}$
- 2) Prosjektkostnaden for år 2009 er 80 mill., men kun 70 mill. Resultatføres. ( $400 \text{ mill.} \cdot 0,35 = 70 \text{ mill.}$ ) De resterende 10 mill. føres som kundefordring.
- 3) Bankinnskuddet består av IB + innbetalt fra kunde - opprinnelig prosjektkostnader. For år 2009 blir det  $200 \text{ mill.} + 150 \text{ mill.} - 80 \text{ mill.} = 270 \text{ mill.}$
- 4) Egenkapitalen er IB + årets resultat. For år 2009 blir det  $200 \text{ mill.} + 70 \text{ mill.} = 270 \text{ mill.}$  og for år 2010 blir det  $270 \text{ mill.} + 130 \text{ mill.} = 400 \text{ mill.}$
- 5) Opptjent inntekt - innbetalt fra kunde.  $140 \text{ mill.} - 150 \text{ mill.} = -10 \text{ mill.}$  Innbetalingen fra kunden er større en den opptjente inntekten. De resterende 10 mill. blir derfor satt på posten forskudd fra kunde.

Disse tre eksemplene viser at fullføringsgraden forandrer seg etter hva man benytter som mål på fremdriften av anleggskontrakten. Dette fører til at inntekter, kostnader og fortjeneste resultatføres forskjellig. Det gir også utslag i egenkapitalen. Regnskapet skal vise et bilde av virkeligheten på prosjektet, og derfor skal beste estimat brukes. Det er opptil bedriften selv å bestemme hvilke mål som gir mest pålitelig bilde av driften. Balanseregnskapet vil likevel være likt uansett hvilket mål som brukes, når kontrakten er avsluttet.

Det er også vanlig med tilleggs- og endringsarbeider i anleggskontrakter, og slike endringer skal ifølge Huneide et al. (2012, s.360) inkluderes i kontraktinntekten. Det betyr derfor også at disse endringene skal inngå i beregning av fullføringsgraden, da det ikke blir regnet et separat resultat av disse tilleggs- og endringsarbeider. Dette medfører at fullføringsgraden må endres. Hvor store endringer som skal til før fullføringsgraden endres avhenger av størrelsen på anleggskontraktene.



#### 2.4.5 Usikkerhet

På grunn av den lange tilvirkningstiden, og betydelig omfang på prosjekter er det knyttet stor usikkerhet til anleggskontrakter. Usikkerheten kan være knyttet til hvor mye arbeid som er igjen, det kan være kalkulasjonsrisikoer og risiko for tvister som kan komme med arbeidet. Det kan også være usikkerhet på det arbeidet som allerede er utført dersom punkter i kontrakten har blitt rapportert feil. Det er alltid det beste pålitelige estimat som skal velges ved måling av usikkerhet.

Dersom usikkerheten om inntektene og kostnadene i kontrakten er stor, blir den estimerte fortjenesten en vilkårlig størrelse. Usikkerheten er alltid størst i tidlige faser av tilvirkningen, og en del av oppgaven bør derfor være utført når kontraktfortjenesten skal resultatføres. Den opptjente kontraktfortjenesten skal inntektsføres i sin helhet. Dersom usikkerheten ikke kan anslås pålitelig bør bedriften sette fortjenesten lik null. Usikkerhet kan også oppstå dersom innholdet i kontrakten blir tolket på ulike måter.

#### 2.4.6 Avsetning for tap

Når et prosjekt forventes å gi tap, skal det i følge Kristoffersen (200, s.257) gjøres en avsetning for tapet som forventes å komme. Dersom momenter tilsier at et prosjekt vil gå med tap skal hele beløpet som er forventet å gå i tap avsettes. Selv om foretaket forventer å oppnå fortjeneste på andre kontrakter, skal urealisert tap på en kontrakt resultatføres. Det legges en nettobeskatning av den enkelte kontrakt til grunn ved presentasjon av tapsavsetningen i regnskapet ( IAS 11.43). Det beløpet som er avsatt til tap på en kontrakt som overstiger balanseført kundefordring skal presenteres som gjeld.

#### 2.4.7 Noter

IAS 11 krever at bedriftene skal ha spesifiserte noteopplysninger. Det skal gis opplysninger om omfanget av resultatførte kontrakts inntekter, metoder som er brukt til å fastsette kontraktsinntekter samt fullføringsgrad. I tillegg må bedriftene opplyse om omfanget av påløpte kostnader og resultatført fortjeneste for løpende kontrakter på balansedagen.

De må også opplyse om mottatte forskudd og tilbakeholdte beløp. Med tilbakeholdte beløp, menes inntekter som er usikre, og derfor ikke kan inntektsføres. I tillegg skal det opplyses om produksjon for gjenværende produksjon på tapskontrakter. Dette kommer også frem i NRS 2 Anleggskontrakter

## 3 Metode

I kapittelet om metode ønsker vi å fremme den metodiske tilnærmingen til oppgaven.

Johannessen (Johannessen, Kristoffersen og Tufte, 2008) beskriver metode som en måte å gå frem for å hente inn informasjon om virkeligheten, og videre hvordan denne informasjonen analyseres, slik at den kan gi oss ny innsikt i samfunnsmessige forhold og prosesser.

En sentral del av empirisk forskning er å samle inn, analysere og tolke dataen. For å kunne besvare problemstillingen på best mulig måte er det viktig å velge ut den metoden som passer best. Man kan velge mellom å bruke kvalitative eller kvantitative metoder. Gjennom metoden man velger henter man empiri/data. Empiri er ifølge Johannessen et. al. ”mer eller mindre vellykkede representasjoner av virkeligheten”. (Johannessen 2008 s.42). Dette betyr at man kan ikke fange opp alt i virkeligheten , men kun et utsnitt av det som studeres.

### 3.1 Forskningsprosessen

Det er i denne oppgaven benyttet samfunnsvitenskapelige metoder for å utføre den økonomiske studien på anleggskontrakter. Forskningsprosessen går i følge Johannessen et al. (2008, s37) over fire faser:

- Forberedelse
- Datainnsamling

- Dataanalyse
- Rapportering

Vi vil gå dypere inn i forberedelsesfasen og datainnsamlingsfasen senere i dette kapitlet. Dataanalysefasen og rapporteringsfasen presenteres i analysedelen av oppgaven.

## 3.2 Forberedelsesfasen

Grunnlaget for å skrive en oppgave er at en ønsker å finne ut mer om et spesifikt emne, man ønsker å få svar på ett eller flere spørsmål. En sentral del i det å forberede seg til å skrive en oppgave er å sette seg inn i relevant litteratur. En blir nødt til å bestemme seg for hva en ønsker svar på, og oppnå med oppgaven. Videre er en nødt til å bestemme seg for hvilket forskningsdesign en ønsker å benytte seg av. Vi ønsket med denne oppgaven å se om det bedriftene er pålagt å gjøre med tanke på regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter, faktisk stemmer overens med det som blir gjort. En kvalitativ retning gjennom dybdeintervjuer ble benyttet som forskningsdesign.

I følge Johannessen et.al. (2008) går forskningsdesign ut på hva vi vil ha svar på, hvem skal besvare det og hvordan skal undersøkelsen gjennomføres. Forskningsdesignet er hele undersøkelsen, og alt som er knyttet til den. Det finnes flere måter å gå frem til det vi vil ha svar på. Undersøkelser kan strekke seg over lengre perioder, gjerne over flere år, eller på et bestemt tidspunkt. Informasjonen som blir samlet inn kan være harde eller myke data. Harde data, er data som lar seg registrere som målbare størrelser. Eksempler på harde data er kjønn, alder og inntekt til en person. Myke data derimot, er data som for eksempel kan komme fra notater fra et intervju, det kan også være tekst, bilder eller lyd.

### 3.2.1 Litteratursøk

Den regnskapsmessige behandlingen av anleggskontrakter er lovregulert, og en er nødt til å benytte aktuelle regnskapsstandarder for å få en korrekt regnskapsmessig behandling. Regnskapsloven av 17.7.1998, IAS 11 Anleggskontrakter og NRS 2 Anleggskontrakter er

rettskilder som har blitt benyttet gjennom oppgaven for å danne oppgavens teoretiske ramme. I tillegg til disse rettskildene er fagbøker knyttet til emnet, samt tidligere forskning på området blitt benyttet for å skaffe informasjon om temaet.

### 3.3 Utvalg

Fokuset vårt har vært på større bedrifter som må utføre en regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter etter løpende avregning. Vi har valgt tre store anleggsbedrifter, som dekker Haugalandet, og en stor del av Vestlandet. Alle tre bedriftene har også en stor markedsandel i Norge.

Gjennom kun å fokusere på tre bedrifter, hadde vi mulighet til å bruke god tid på selve intervjuene og etterarbeidet. Vi fikk gå grundigere inn på selve bedriften, og gjøre oss kjent med bedriftens regnskapspraksis. Ved å bruke kvalitativ metode fikk vi også mulighet til å få bedre og grundigere svar enn hva vi hadde fått med en kvantitativ tilnærming.

### 3.4 Datainnsamling

For at forskningen ikke bare skal bli hverdagslig synsing må det samles inn data, eller dokumentasjon for å kunne støtte opp om påstander og spørsmål som vil komme frem under oppgaveskrivingen. En blir nødt til å ta et valg om en ønsker å samle inn kvalitative data, kvantitative data, eller en kombinasjon av begge. Hvem som skal intervjues, hvor mange en ønsker å intervju, hvordan en skal rekruttere disse informantene, samt hvilken utvalgsstrategi som skal benyttes må tas stilling til. All data som samles inn må dokumenteres, og være relevant og pålitelig.

#### 3.4.1 Kvalitative data:

”Består av kortere eller lengre tekster som bearbeides ved å få fram meningsinnholdet. Data foreligger som skrevne tekster, lyd eller bilde.” (Johannesen 2008 s.401)

### 3.4.2 Kvantitative data:

”Består av operasjonaliserte variabler som er egnet for ulike opptellinger og statistiske analyser. Data foreligger vanligvis i form av utfylte spørreskjemaer.” (Johannesen 2008 s.401)

### 3.4.3 Sekundærdata

Sekundærdata er data som allerede eksisterer. Dette er informasjon som kan være laget for et annet formål enn det vi benytter det til. Siden sekundærdata er data som allerede er tilgjengelig fra før av er det informasjon som er lett tilgjengelig. Dette vil da være data som vi raskt kan begynne å jobbe med. Hvor god kvalitet og hvor pålitelig sekundærdataen er kommer an på hvor den er hentet i fra, og hvilke kilder som er brukt. Sekundærdataen som vi har brukt i vår oppgave er hentet fra årsregnskapene til de forskjellige bedriftene vi har vært i kontakt med.

#### 3.4.3.1 Årsregnskapet

I denne oppgaven er årsregnskapet sekundærdataen. Vi har brukt hovedsakelig årsregnskapet for år 2011 fra samtlige bedrifter. I tillegg har årsregnskapene for år 2009 og år 2010 blitt studert. Det at årsregnskapene for år 2012 ikke er benyttet kommer av at regnskapene fra dette året ikke vare ferdigstilt da vi startet med oppgaven vår. Årsregnskapet ble bestilt fra brønnøysundregisteret, hvor alle bedrifters årsregnskap blir presentert for offentligheten. Vi fikk bestilt årsregnskapene gjennom skolen. Da vi gikk gjennom årsregnskapet fokuserte vi på notebenevningene. Det var denne informasjonen som gav oss mest relevant informasjon, som vi kunne bruke videre i oppgaven.

### 3.4.4 Primærdata

Primærdata er data som ikke eksisterer fra før av. Dette er data som er samlet inn for kun å bli brukt i denne oppgaven. All primærdataen som vi har i vår oppgave er samlet inn igjennom dybdeintervjuer. I vår oppgave ble primærdataen litt mer tidskrevende å samle inn og tolke, enn det sekundærdataene var. Det tok tid å samle inn og bearbeide primærdataen, mens sekundærdataene som ble brukt derimot bare trengtes å bearbeides, siden alle dataene allerede eksisterte.

### 3.5 Valg av metode

I vår oppgave er primærdataen samlet inn gjennom kvalitative dybdeintervjuer. En vanlig måte å samle inn kvalitativt data på er å bruke intervju. I følge Johannessen et. al. (2008) er et intervju en samtale med struktur og et mål. Strukturen på intervjuet kan variere etter hva som passer best. Intervjuet kan være ustrukturert, delvis strukturert eller strukturert. Et ustrukturert intervju er et uformelt intervju, hvor spørsmålene er åpne og kan tilpasses underveis i intervjuet. Tema er gitt. Et delvis strukturert intervju, kan også kalles et semi-strukturert intervju, hvor man har en intervjuguide, men kan gjennom intervjuet endre litt på rekkefølgen på spørsmålene så lenge alle spørsmålene blir tatt med. I et strukturert intervju er rekkefølgen på spørsmålene og tema planlagt på forhånd, og blir fulgt deretter.

Vi har brukt IAS 11 og NRS 2 som grunnlag for å definere spørsmålene i intervjuguiden. Spørsmålene er sentrale punkter som går igjen i begge standardene. Hovedmomentene i standardene vil danne grunnlaget for spørsmålene i intervjuguiden.

Vårt valg falt på å bruke et semi-strukturert intervju. Ved å bruke et semi-strukturert intervju hadde vi en intervjuguide som vi fulgte, men hadde mulighet til å hoppe litt frem og tilbake på spørsmålene slik det passet best for oss. Det gav oss også mulighet til å komme med oppfølgingsspørsmål underveis, også spørsmål dersom det var noe som virket uklart for oss. Intervjuguiden ble brukt gjennom hele intervjuet. Dette gav oss en trygghet på at vi fikk spurt om alt vi ville spørre om i noe lunde riktig rekkefølge. Den samme intervjuguiden ble brukt under alle intervjuene, fordi da ville det bli lettere å sammenligne bedriftene, i forhold til IAS 11 og NRS 2. Vi var åpne underveis i intervjuet til å spørre om andre ting som kunne dukke opp, og kunne være relevante for vår oppgave.

Før selve intervjuene ble et ark med forenklete spørsmål sendt ut til de bedriftene som ville ha det, slik at de kunne forberede seg på hvilke spørsmål som skulle bli stilt under selve intervjuet. På denne måten kunne bedriften forberede seg godt, og ha mulighet til å svare på spørsmålene våre best mulig. Under selve intervjuet ble rekkefølgen som var oppsatt på intervjuguiden litt forandret på, men alle punktene i guiden ble inkludert i intervjuet. Det ble tatt notater under intervjuet. Hele intervjuet ble tatt opp på taleopptak, og skrevet ned etter på.

Gjennom våre intervjuer har vi kommet i kontakt med personer som har forskjellige stillinger innenfor bedriften. I bedrift 1 snakket vi med prosjektleder og assisterende prosjektleder. I bedrift 2 snakket vi med økonomisjef, og i bedrift 3 med prosjektleder. Vi sitter igjen med et positivt inntrykk, og føler at vi fikk besvart våre spørsmål på en bra måte. Vi fikk heller ikke inntrykk av at noen av de som ble intervjuet holdt tilbake informasjon.

I tillegg til intervjuene har vi studert årsregnskapene til de aktuelle bedriftene. Siden disse dataene allerede var produsert, kom vi raskt i gang med å analysere de delene av årsregnskapet som var relevant for vår oppgave. Vi har kun sett på det som står i notebenevningene, ikke selve regnskapene. Grunnen til dette er at regnskapstallene ikke har noen betydning for oppgaven vår. Vi har studert regnskapene for flere år, for å se om notebenevningene har endres seg.

## **3.6 Vurdering av metode**

### **3.6.1 Pålitelighet og troverdighet**

Johannessen et al. (2011, s.227) skriver at på forskningsspråket betegnes pålitelighet som reliabilitet. I hvilken grad en oppgave er pålitelig kommer av hvor nøyaktige dataene i undersøkelsen er, hvilke data som brukes, hvordan de samles inn, og hvordan de bearbeides.

Årsregnskapene har høypålitelighet. De er lastet ned fra Brønnøysundregisteret, fra [www.brreg.no](http://www.brreg.no). Årsregnskapene til disse store bedriftene må være revisorgodkjent, og dette gjør at dataen har høy pålitelighet. Når vi har sammenlignet årsregnskapene brukte vi flere år. Vi har sammenlignet de forskjellige årene for å se om det har vært noe forandringer i hvordan

bedriftene fører notene sin. Ved å studere årsregnskapet fra flere enn en regnskapsperiode styrker troverdigheten til oppgaven.

Det er lite utvalg i intervjuene som er blitt gjennomført. Dette gjorde vi på grunn av at vi heller ville gå grundigere inn på enkelte store bedrifter. På grunn av tidsperspektivet så hadde vi ikke mulighet til å ha flere dybdeintervjuer. Vi kunne heller valgt å hatt en kvantitativ undersøkelse, for eksempel en spørreskjema som ble sendt ut til flere bedrifter. En undersøkelse med større utvalg kunne styrket troverdigheten til oppgaven, men vi føler igjen at en slik undersøkelse ikke hadde gitt et like grundig svar, eller besvart spørsmålene slik vi ønsket.

### **3.6.2 Begrensninger**

Ved å kun bruke dybdeintervju som er tidkrevende fikk vi ikke mulighet til komme i kontakt med så mange som vi kanskje hadde hatt mulighet til, dersom vi hadde brukt kvantitativ metode, som for eksempel en felles spørreundersøkelse som vi kunne ha gitt til mange bedrifter elektronisk.

Gjennom intervjuprosessen var vi i kontakt med økonomisjef, prosjektleder og assisterende prosjektleder. Derfor vil svarene som vi fikk avvike litt i fra hverandre. Det er naturlig at en prosjektleder kunne svare bedre på noen spørsmål, men en økonomileder igjen kunne svare bedre på andre spørsmål. Det mest optimale til vår oppgave hadde vært å fått snakket med personer med samme i stilling i fra bedriftene, men på grunn av tidsperspektivet og reiser til de som ble intervjuet, var dette noe vi ikke hadde mulighet til. Vi synes likevel at spørsmålene ble godt besvart.

### **3.6.3 Vurdering av metode:**

Det finner mange fordeler ved å bruke dybdeintervju til vår oppgave. Ved å bruke denne metoden for å samle inn informasjon fikk vi mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål hvis det var nødvendig, eller hvis det var noe som vi trengte å få utdypet litt mer. Intervjuet på den måten vi gjorde ble også mer personlig enn hva et intervju over e-post ville ha blitt. På denne



måten fikk vi inntrykk av at personene tok seg god tid til å besvare spørsmålene, kanskje bedre enn hva det hadde gjort over et upersonlig intervju. Ved å bruke denne metoden fikk vi mulighet til å få litt tilleggsinformasjon om bedriftene, og vi fikk et bedre innblikk i hvordan de jobbet. Ved å bruke årsregnskapet som en kilde med høy pålitelighet stryket vi oppgaven og svarene som vi fikk igjennom intervjuene.

## 4 Presentasjon og analyse av resultatet

I dette kapittelet skal vi presentere og drøfte resultatene fra datainnsamlingen. Vi har brukt en kvalitativ tilnærming i utførelsen av analysen. Drøftingen tar utgangspunkt i spørsmålene fra dybdeintervjuene, og skal gi svar på problemstillingen vår om hvordan regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter praktiseres i større selskaper, og hvordan dette vil kommuniseres i regnskapets noteopplysninger. For å finne svar på det siste spørsmålet har vi studert årsregnskapene til de bedriftene vi har vært i kontakt med. Årsregnskapene er hentet fra <http://www.brreg.no>, og vi har studert regnskapene for årene 2009, 2010 og 2011.

Vi har definert problemstillingen vår i tre forskningsspørsmål. Det første forskningsspørsmålet skal gi svar på hvordan inntekter og kostnader periodiseres med utgangspunkt i løpende avregning. Det andre forskningsspørsmålet skal gi svar på hvilke usikkerhetsfaktorer som kan oppstå ved anleggskontrakter, og i det tredje forskningsspørsmålet vil vi sammenligne om notebenevningene samsvarer med det som ble sagt under intervjuene, samt om bedriftene følger de pålagte reglene som er definert i IAS 11 eller NRS 2.

### 4.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan periodiseres inntekter og kostnader med utgangspunkt i løpende avregning?

I dette forskningsspørsmålet vil vi finne ut hvilke kontrakter de forskjellige bedriftene bruker, og hvordan de periodiserer inntekter og kostnader med utgangspunkt i løpende avregning. Vi vil også finne ut hvordan bedriftene beregner fullføringsgraden. Hensikten med forskningsspørsmålet er å finne ut om regnskapsmessig behandling i de forskjellige bedriftene samsvarer med det som står i teorien.

#### 4.1.1 Kontraktskostnader og kontraktsinntekter

Bedrift 1 bruker vanligvis enhetspriskontrakt eller total entrepris kontrakter. Begge kontraktstypene hører under fastpris kontrakter. Ved enhetspriskontrakter setter de en pris på hver enhet, og så får de betalt for hvor mye de bruker. Kontraktsinntekten vil derfor stige, ettersom antall enheter stiger.

Ved totalentreprise kontrakter gis det en total kontraktssum, som bedriften skal holde seg innenfor. Slike kontrakter brukes ofte i forbindelse med store kunder. Det blir sendt ut en forespørsel til alle store firmaer, om at de ønsker tilbud på ulike prosjekter. Kunden må spesifisere grundig hva de vil ha gjort, slik at bedriftene kan prise de forskjellige enhetene, og deretter finne en total kontraktssum. Den bedriften som kan tilby lavest totalpris vinner anbudet. Dersom kostnadene på prosjektet overskrider kontraktssummen ved totalentreprise kontrakter, er det bedriften selv som bærer kostnaden. Dersom bedriften har feilberegnet prosjektet, kan de ikke kreve pengene fra kunden. Bare i tilfeller hvor kunden har oppgitt feil beskrivelse av selve prosjektet, kan bedriften kreve betaling for kostnadene som overskrider totalsummen.

Bedrift 2 får som regel et tilbud med mange poster, hvor de priser hver post ut fra tidligere erfaringstall, og får en totalpris som de gir til kunden. Ut i fra dette får de grunnlaget for fullføringsgraden, som drøftes litt lenger nede i oppgaven.

Bedrift 3 opererer som regel med total entreprise kontrakter, hvor de setter en totalpris på prosjektet, og skal holde seg innenfor denne summen. Kostnadene i kontraktssummen skal også være med på å dekke administrative kostnader.

IAS 11 og NRS 2 skriver at bedrifter kan velge mellom to ulike kontraktstyper, fastpriskontrakt eller kostpluss kontrakt. Samtlige bedrifter vi har snakket med opererer med fastpris kontrakter. Under fastpris kontrakter ligger enhetspris kontrakter og entrepris kontrakter. Ved enhetspris kontrakter priser bedriftene hver enhet i prosjektet, og får betalt for det de utfører. Ved kontrakter kjøpt på tilbud, brukes ofte entrepris kontrakter, og da setter de en total pris på hele prosjektet.

#### 4.1.2 Hvordan behandler bedriften fakturering i forhold til inntektsføring?

Bedrift 1 fakturerer ut i fra det de utfører hver måned. De har noen faste administrative utgifter som må tas til inntekt hver måned. Inntektene skal stemme med det som er utført. Derfor om de utfører lite en periode, vil de også inntektsføre lite i den perioden. Fakturaer på arbeid som er utført, men ikke betalt inntektsføres som kundefordring.

Bedrift 2 bruker data for å ha kontroll på alle fakturaene. Bedriften sender ut fakturaer til prosjektgivere, og mottar fakturaer fra leverandørene sine. Økonomisjef i bedriften har god kontroll, og kan lett søke opp hver enkel faktura. Ikke alle prosjektene som ligger inne er justert for interimkostnader. Det kan være noen prosjekter som ikke er fakturert for materialer og lignende, det vil si at produksjonen er utført, men ikke fakturert. Det kan også hende at noe arbeid er fakturert, men enda ikke utført. Dette gir midlertidige forskjeller i regnskapet. Økonomisjefen kan gå inn på de forskjellige prosjektene, og se om kunden ligger ajour med betalingene. Han kan også sjekke om de har mottatt regningene fra underentreprenører osv. Datasystemet gir bedriften god oversikt, og ut i fra dette gjør de interimvurderingen sammen med anleggsleder.

Bedrift 3 avtaler betalingsplanen på forhånd. Dersom ingenting annet er avtalt, sender de ut fakturaer på arbeidet som er utført. Bedriften har systemer som gir god kontroll på hvor mye som er utført, og hva som er fakturert og betalt.

Inntektsføring ifølge IAS 11 skal skje i takt med fremdriften etter løpende avregning. Bedrift 2, som følger reglene i NRS 2 er et stort foretak, og må derfor også inntektsføre etter løpende avregning. Inntektsføringen skal reflektere verdien og verdiskapningen som utføres i perioden, og kontraktsinntekter og kontraktskostnader resultatføres derfor i den grad de kan estimeres på en god måte, i henhold til fullføringsgraden på balansedagen. Dersom utfallet av kontrakten ikke kan måles pålitelig skal kun inntekter som tilsvarer de påløpte kostnadene tas til inntekt, uten å medregne fortjeneste. Inntekter som ikke bedriften vet om de får betaling for, skal ikke inntektsføres, etter forsiktighetsprinsippet.

Bedrift 1 inntektsfører etter utført arbeid, slik at inntektene stemmer med kostnadene. Bedriften følger opptjeningsprinsippet, og kostnadene sammenstilles med inntektene, etter sammenstillingsprinsippet. Bedrift 2 følger også opptjeningsprinsippet. Arbeid som er utført, men som bedriften ikke har fått betaling for, regnes som kundefordring. Bedrift 3 avtaler som regel en betalingsform på forhånd, og fakturering skjer etter utført arbeid. Inntektsføring skjer etter løpende avregning, og kostnadene sammenstilles med inntektene. Ingen av bedriftene tar til inntekt usikre inntekter, og dette kan sammenlignes med forsiktighetsprinsippet. Målet med regnskapsføring er at det skal gi et bilde av realiteten, og inntektsføringen hos samtlige bedrifter samsvarer med IAS 11 og NRS 2.

#### 4.1.3 Hvordan beregnes fullføringsgraden?

Bedrift 1 lager fremdriftsplaner. De har en hovedfremdriftsplan som følges gjennom hele prosjektet. Bedriften har interimsvurderinger en gang i måneden, hvor de ser hvor langt de er kommet i arbeidet. På interrimvurderingen måler de påløpte kostnader, og ser hvor stor prosentandel som er fullført, i forhold til den prosentandelen som er planlagt i perioden, og dette gir grunnlaget for fullføringsgraden.

Bedrift 2 fakturerer etter utførelsesplan etterskuddsvis, etter hvor mye de har utført. Økonomisjef viste oss på pcen, hvordan systemet fungerer. De har oversikt over alle prosjektene som pågår, og da lå det 28 prosjekter der. Gjennom intervjuet fikk vi opplyst at prosjekter som nærmer seg en fullføringsgrad på 90 %, blir avsluttet og inntektsført. Dette er fordi da er prosjektene tilnærmet avsluttet, og den resterende verdien vil ikke ha for stor betydning. De har ikke noe fast fullføringsgrad, men måler ut i fra hvor mye de har utført.

Bedrift 3 ser på utførelsesgraden hver måned, og beregner fullføringsgraden ved å måle påløpte kostnader i forhold til estimerte totale kostnader. De følger en fremdriftsplan, og ser hvor langt de er kommet i forhold til den.

Både IAS 11 og NRS 2 skriver at fullføringsgraden kan beregnes på flere måter, og bedriften skal bruke den metoden som måler arbeidet på best mulig pålitelig måte. Hensikten med dette spørsmålet, er å finne ut hvordan bedriftene måler fullføringsgraden, etter reglene i teorien.

Da vi spurte de forskjellige bedriftene hvordan de beregner fullføringsgraden, fikk vi i hovedsak som svar at de ikke har noen fast definert fullføringsgrad. Bedrift 1 fortalte at de ser på de påløpte kostnadene, og måler i prosentvis hvor mye de har utført, ut fra hvor mye de hadde planlagt å utføre. Dette kan sammenlignes med eksempel 1 om beregning av fullføringsgrad i teoridelen. De måler påløpte kostnader utfra totale estimerte kostnader. Bedrift 2 måler fullføringsgraden ut fra hvor mye som er utført. Det vil si at de innhenter informasjon om utført produksjon slik som eksempel 2 i teoridelen viser, og prosjektene avsluttes når de har nådd en fullføringsgrad på 90 % i slutten av en periode. Bedrift 3 måler fullføringsgraden ut fra kostnadene. De ser hvor mye som påløpt, i forhold til det som er planlagt å utføre i perioden. Dette kan sammenlignes med eksempel 1 i teoridelen om fullføringsgrad. Målet er et regnskap som gir et bilde av realiteten, og bedriftene bruker det estimatet som er mest pålitelig, noe som samsvarer med IAS 11 og NRS 2.

#### **4.1.4 Hvordan påvirker endring av estimater fullføringsgraden?**

Dersom det oppstår tilleggskrav eller endringer hos bedrift 1, sender bedriften ut regning på dette til kunden. Tilleggskravet eller endringen kan ikke tas til inntekt før det er sannsynlig at kunden godkjenner, og bedriften vil få betaling.

Bedrift 2 endrer estimatene dersom de ser at det er vesentlige endringer, men det skal en del til for at fullføringsgraden skal endres. Bedriften gjør en skjønnsmessig vurdering av endringene, men har ikke noe bestemt tall. Prosjektleder sa han antok det vil ta opp til 5-10 millioner før regnskapsfører ber dem om å endre estimatene.

For bedrift 3 vil endring av estimater legges inn som avvik. Dette medfører endringer i fullføringsgraden.

NRS 2 skriver at løpende avregning skal vise inntjening i forhold til kontraktens sluttresultatet, som er basert på et sett med estimater. IAS 11 skriver at for hver regnskapsperiode skal det gjøres en estimering av kontraktskostnader og kontraktsinntekter. Virkningen av estimatendringene skal resultatføres i den perioden hvor endringen skjer.

Det er naturlig at det oppstår endrings- og tilleggs arbeider, da det er vanskelig beregne totalprisen på prosjektet på forhånd. Forventet fortjeneste på en anleggskontrakt er gjort ved en skjønnsmessig vurdering av ledelsen i bedriften, og det er derfor vanlig at estimert fortjeneste ved avslutning av kontrakten avviker fra forventet fortjeneste ved oppstart. Endringene legges inn som avvik underveis i utførelsen av kontrakten, men hvordan de påvirker fullføringsgraden, varierer etter hvor store endringene er.

#### **4.1.5 Oppsummering**

Bedriftene bruker fast-pris-kontrakter i form av enhetspris kontrakter eller total entreprise kontrakter. Inntektene skjer i takt med fremdriften etter løpende avregning, så langt utfallet av kontrakten kan estimeres på en god måte. Målet med løpende avregning er at inntektene og kostnadene skal reflektere verdien og verdiskapningen av arbeidet som er utført i perioden, som beskrives i teoridelen. Dersom utfallet av kontrakten ikke kan måles pålitelig skal kun inntekter som tilsvarer de påløpte kostnadene tas til inntekt, uten å medregne fortjeneste. Usikre inntekter skal ikke inntektsføres før det er sikkert at beløpet vil bli betalt, og dette kan sammenlignes med forsiktighetsprinsippet. Fakturaer på arbeid som er utført, men ikke betalt regnes som kundefordring. Bedriftene følger opptjeningsprinsippet, og kostnadene sammenstilles med inntektene etter sammenstillingsprinsippet, og dette samsvarer med det som står i teorien.

Bedriftene har ikke en fast definert fullføringsgrad, og det varierer fra bedrift til bedrift hvilke mål de bruker, for å regne ut hvor langt de er kommet i produksjonen. Felles er at de bruker det estimatet som gir et mest mulig pålitelig bilde av fremdriften på prosjektet, noe som samsvarer med IAS 11 og NRS 2. Dersom det skjer endringer av estimater, skal dette selvfølgelig tas med i regnskapet, men hvor store endringer som må til for at bedriften må endre fullføringsgraden varierer på lengden på prosjektene.

## **4.2 Forskningsspørsmål 2: Hvilke usikkerhetsfaktorer kan oppstå ved anleggskontrakter?**

Anleggskontrakter er ofte store og komplekse, og har lang tilvirkningstid. Dette medfører stor usikkerhet, da det er umulig å si akkurat hvor mye et prosjekt vil koste. Bedrifter ønsker alltid

fortjeneste på kontrakter, men det er ikke lett å beregne resultatet på forhånd, på grunn av usikkerheten, og uventede kostnader som kan dukke opp. Hensikten med dette spørsmålet er derfor å kartlegge hvilke faktorer som forårsaker usikkerhet. Vi ønsker også å vite litt om hvordan bedriftene følger opp prosjektene, slik at de har kontroll på hvordan de ligger an i forhold til fremdriftsplanen. I tillegg ønsker vi å finne ut hvordan bedriften behandler eventuelle tap i forbindelse med anleggskontrakter.

#### **4.2.1 Hvilke faktorer inngår i vurdering av usikkerhet?**

Når bedrift 1 skal sette pris på et prosjekt, setter de prisen ut fra tidligere erfaringstall. Dette er på grunn av at de ikke har tid til å sette seg ned over lengre tid for å sjekke alle risikoene. Bedriften vurderer byggherren (entreprenøren), seg selv og materialene. De må også vurdere underleverandørene, hvor "sulten" de er på jobb, og hvor mye de klarer å forhandle seg til. Underleverandørene skal også ha en pris på det de utfører. De får oppgitt priser av underleverandørene, og de må vurdere hvor mye prisen kan reduseres etter hvert. Andre faktorer som skaper usikkerhet er om de de klarer å følge fremdriftsplanen de har satt seg. Dersom de for eksempel klarer mindre meter enn hva de hadde planlagt, taper de inntekter.

Ved total entrepriser, gis en fast sum og summen blir låst. Dersom bedriften da har gjort feilberegninger er det de som må bære tapet. Prosjekter med totalentrepriser er som regel lagt ut på anbud. Da får bedriften en beskrivelse av prosjektet, hvor mange meter fjell som skal sprenges, hvor mye materiale som trengs osv., og bedriften setter en pris på hvert materiale. Dersom det da viser seg at byggherren har feilberegnet er det han selv som bærer tapet, og ikke bedriften.

Bedrift 2 bruker ofte vanlig enhetspris kontrakt, og da får de betalt for det de utfører. Men dersom de har lovet å produsere en bestemt mengde over en avtalt periode, skaper det usikkerhet. Klarer de å utføre så mye som de har planlagt? Dersom de bruker totalentreprise kontrakter, låser de kontraktsummen. Da bærer bedriften stor risiko, dersom de har glemt noe, eller møter på uforutsette problemer.

Det er også usikkerhetsfaktorer i arbeid som er utført, men ikke fakturert. Dersom det oppstår endring i arbeidet, må bedriften sende inn en endringsanmodning til byggherren så snart de

vet den økonomiske konsekvensen. Byggherren må godkjenne denne endringsanmodningen, og dersom han ikke gjør det må han gi en god begrunnelse, ellers kan de bli rettvist på dette. Bedriften har ikke lov å ta til inntekt usikre krav, og det gjør at det oppstår usikkerhet.

Faktorer som inngår i usikkerhet hos bedrift 3 er at prosjektene ofte er store og komplekse, og de har lang varighet. Det er vanskelig å måle akkurat hvor mye det vil koste. Det er som regel i grunnarbeidene det er størst usikkerhet. Bedriften kan ha for lite kunnskap om området. Det er for eksempel vanskelig å si akkurat hvor mye fjell som må sprenges, kanskje møter de på uforutsette problemer. Det kan også være feil i prosjekteringen som skaper risiko. Dersom det er byggherren selv som har gjort feilberegninger, er det han som bærer risikoen og ikke bedriften. Prosjektet kan ta lenger tid enn planlagt, og de trenger folk i arbeid lenger. Da er det vanlig for bedriften å gi ut dagbøter. Men dagbøtene reduserer kontraktsinntekten.

NRS 2 skriver at det er en betydelig grad med usikkerhet rundt anleggskontrakter, da kontraktene som regel har stort omfang og lang tilvirkningstid. Standarden skriver videre at usikkerheten ofte er knyttet til gjenstående arbeid, da det er stor sannsynlighet for tillegg og endringsarbeider. Ved arbeid som er utført er det risiko at det kan ha skjedd feilrapporteringer. IAS 11 har ikke et eget punkt om usikkerhet, men under IAS 11.33 står det at dersom det er usikkerhet knyttet til estimatene, skal det ikke innregnes fortjeneste ved inntektsføring av anleggskontrakten.

Siden alle bedriftene arbeider innenfor samme bransje er det naturlig at de støter på de samme usikkerhetsfaktorene. De vanligste usikkerhetsfaktorene er feil ved anbud og feil ved beregning av tid og mengde. Videre vil entreprisform, for lite kunnskap og erfaring være med på å skape usikkerhet for bedriftene. Usikkerheten er størst tidlig i prosjektet, og etter hvert som de får informasjon rundt området minker det usikkerheten. Ved entrepris kontrakter er det bedriften som bærer risikoen, dersom det oppstår uventede kostnader. Men i tilfeller hvor byggherren har gjort feilberegninger i beskrivelsen av prosjektet, er det han selv som bærer risikoen. Dette gjelder hos alle bedriftene. Når bedriftene setter pris på prosjektene inkluderer de som regel fortjeneste. Men dersom usikkerheten underveis blir for stor må de sette fortjenesten lik null.



## 4.2.2 Prosjektoppfølgning

Bedrift 1 leverer inn et resultatregnskap som blir offentliggjort hvert kvartal, mens hver måned blir det levert inn en interngjennomgang for bedriften. Dette gjør bedriften for å ha kontroll på det som blir fakturert inn og fakturert ut. Det gir en oversikt over det som er solgt for denne måneden. I tillegg blir inntektene og kostnadene for måneden sammenlignet, og det gjøres vurderinger for hvor mye av inntektene og kostnadene som tilhører perioden. Dette gjør bedriften for å få en kontroll over om de har betalt for noe som tilhører en senere periode.

Det er viktig at regnskapet gir et bilde av realiteten. Derfor har de en risikogjennomgang hvert kvartal, samt interimvurderinger hver måned. Interim er en interngjennomgang av inntekter og kostnader. Bedriften gjør også en del vurderinger på sluttestimater, risiko, usikkerhet og inntekter. Dette gjør bedriften for å få regnskapet mest mulig korrekt.

Når det gjelder prosjektoppfølgning hos bedrift 2, leverer bedriften inn interimrapporter ca en gang i måneden. I tillegg så leverer de inn en litt mer utfyllende rapport om statusen på prosjektene hvert kvartal. Dette er for å ha kontroll på hvor langt de er kommet i prosjektet, og for å kartlegge hvilke inntekter og kostnader som tilhører den bestemte perioden.

Bedrift 3 har prosjektoppfølgning årlig, kvartalsvis og 10 ganger i året. Her går de gjennom regnskapet, og finner ut hvordan den faktiske fremdriften ligger an i forhold til planlagt fremdrift. Det er viktig å ha god oversikt og full kontroll på hvert prosjekt.

IAS 11 skriver at det er viktig med prosjektoppfølgning. Hensikten med prosjektoppfølgning er for å ha kontroll på prosjektene. På møtene måler de hvor mye av kontrakten som er utført, i forhold til det som er planlagt å utføre i perioden. De går igjennom fakturaer, for å se om inntektene samsvarer med kostnadene, eller om det er noen utestående fakturaer. Da finner de midlertidige forskjeller. Dersom det er usikkerhet om at utestående fakturaer vil bli betalt, kan de ikke tas til inntekt. Med prosjektoppfølgning kan de se hvordan de ligger an i prosjektet i forhold til fremdriftsplanen. Samtlige bedriftene har gode systemer som hjelper dem å holde kontroll på de ulike prosjektene. De har også jevnlig rapporter som må leveres til hovedkontoret, for å rapportere fremgang, avvik og lignende. Vi fikk inntrykk av at alle bedriftene har en god gjennomført prosjektoppfølgning.

### 4.2.3 Hvordan avsetter bedriften for tap?

Dersom bedrift 1 ser at de vil tape en million fra start til slutt på en av postene, og dette blir oppdaget fra starten av, legger de av litt penger hver måned til avsetning for tapet. Bedriften mener at dersom de setter av hele tapet med en gang ville dette se dårligere ut regnskapsmessig, enn om de klarer å sette av litt penger hver måned slik at de til slutt går i null. Bedriften velger ut 10 risikoposter hvert kvartal, og regner ut hvor stor gevinsten eller tapet blir, og når de gjør dette vil de ha en formening om hvordan de skal klare å tjene opp en minimum ønsket fortjeneste. Når de leverer et anbud ønsker de en forventet fortjeneste på en viss prosent.

Bedrift 2 avsetter tapet med en gang det blir identifisert. Dersom et prosjekt har utviklet seg i negativ retning, og det er klart at prosjektet forsetter å gå i tap, blir tapet resultatført med en gang. Når et prosjekt kommer dårlig ut i begynnelsen, men etter hvert begynner å snu og det ser ut som at prosjektet kan begynne å tjene penger, kan det hende at tapet ikke blir avsatt med en gang. Jo mindre usikkerhet bedriften har, jo sikrere er en på resultatet.

Dersom bedrift 3 ser at et prosjekt vil gå med tap, setter de inn ressurser for å få prosjektet på bedre kjøp. Tapet avsettes med en gang det blir oppdaget. Andre prosjekter vil være med å jevne ut årsresultatet, slik at tapet ikke gir et dårlig bilde på bedriften.

Både IAS 11 og NRS 2 skriver at dersom det er en sannsynlighet for at en kontrakt, eller poster i en kontrakt vil gi et tap, så skal dette tapet kostnadsføres umiddelbart. Estimer for totale kontraktutgifter sammenlignes med estimer for totale kontraktinntekter. Dersom bedriften ser at et prosjekt vil gi tap, skal hele tapet avsettes, og ikke bare det som tilsvarer fullføringsgraden. Dersom bedrift 1 ser at en post vil gå med tap fra starten av, begynner de å sette av litt penger til avsetning hver måned. Dette strider imot reglene i IAS 11, som bedriften skal følge. De to andre bedriftene følger reglene, og avsetter tapet med en gang det blir oppdaget.

### 4.2.3 Oppsummering

Bedriftene arbeider innenfor samme bransje, og møter derfor på de samme usikkerhetsfaktorene. Det er størst usikkerhet tidlig i prosjektfasen, da bedriftene ofte har liten kontroll på uventede kostnader som kan dukke opp. Bedriftene gjør vurderinger i alle ledd i produksjonene, og går ofte ut i fra tidligere erfaringstall. Lenger ut i produksjonen, minker usikkerheten ettersom bedriften skaffer seg mer informasjon rundt området. Dersom det er stor usikkerhet rundt resultatet av kontrakten, skal fortjenesten settes lik null. For å sjekke at prosjektene går som de skal er det viktig med full oppfølging. Bedriftene leverer inn rapporter jevnlig for å ha kontroll. Dersom de ser at en post i et prosjekt vil gå med tap skal hele tapet avsettes med en gang. Dette gjør ikke bedrift 1, noe som motstrider med IAS 11, som bedriften følger. De velger å avsette et lite beløp hver måned slik at når tapet kommer vil det ikke virke negativt for bedriften. De to andre bedriftene avsetter eventuelle tap i samsvar med IAS 11 og NRS 2.

### **4.3 Forskningsspørsmål 3: Hvordan samsvarer det bedriftene har sagt med notene som er gitt i årsregnskapene?**

Hensikten med dette forskningsspørsmålet er at vi vil sette oss inn i årsregnskapene til bedriftene, og finne ut om noteopplysningene samsvarer med det loven sier, samt hvordan det stemmer i forhold til hva som ble sagt under intervjuene. Vi har i hovedsak studert årsregnskapet for år 2011, men har også sett litt på regnskapene for år 2009 og år 2010, for å se om det har skjedd noen endringer. Vi har ikke sett på årsregnskapet for år 2012, og grunnen til dette er at regnskapet ikke var klart da vi startet på oppgaven.

#### **4.3.1 Årsregnskapet til bedrift 1**

I årsregnskapet står det ”Selskapsregnskapet er utarbeidet i samsvar med internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) som er fastsatt av EU, og etter bestemmelsen om forenklet IFRS i selskapsregnskapet gitt i egen forskrift til norsk regnskapslov §3-9 5. Ledd.” Videre skriver bedriften at ”den regnskapsmessige behandlingen av bygg- og anleggskontrakter følger IAS 11”. Sitatene er hentet fra Årsregnskapet til bedrift 1, for år 2011.

Det fremgås av årsregnskapet at inntekter fra langsiktige tilvirkningskontrakter skal resultatføres i takt med fullføringsgraden, så langt utfallet av transaksjonen kan estimeres på en pålitelig måte. Fullføringsgraden regnes ut fra påløpte kostnader på balansedagen i prosent av estimerte totale kostnader, eller basert på en konkret vurdering av den fysiske den fremdriften. Bedriften beregner fullføringsgraden som vist i eksempel 1 og eksempel 3 i teoridelen om beregning av fullføringsgrad. De varierer etter hvilken fullføringsgrad som gir beste estimat, da regnskapet skal vise et bilde av virkeligheten på prosjektet. Inntekter og kostnader vil resultatføres forskjellig, men totalresultatet ved kontraktens avslutning vil likevel være den samme.

Det inntektsføres en større andel av forventet fortjeneste i sluttfasen, enn hva det gjør under oppstart. Dette er fordi fortjenesten ved slutten av prosjektet med større sikkerhet kan estimeres pålitelig. Dersom ikke fortjenesten kan måles pålitelig skal kun inntekter som tilsvarer de påløpte kostnadene tas til inntekt. Krav, endring- og tilleggsarbeider tas til inntekt når det er sannsynlig at kunden godkjenner kravet. Opptjent fortjeneste på påløpende prosjekter innebærer skjønnsvurderinger som er tatt av ledelsen. Omfanget og kompleksiteten av prosjektene gjør at fortjenesten ved prosjektets slutt ofte avviker fra de vurderinger som er gjort.

Kundene faktureres månedlig etter hvor stor andel av kontraktssummen som er utført. Opptjent, ikke fakturert inntekt anses i regnskapet som kundefordringer. Forskudd fra kunder og A-konto betalinger reduserer kundefordringene. Dersom forskudd fra kunde, A-konto betalinger og eventuelle tap overstiger den opptjente kontraktsinntekten, vil det resterende beløpet bli regnet som forskudd fra kunde og settes under kortsiktig gjeld i balanseregnskapet.

Avsetninger for tapskontrakter skjer når bedriftens forventede inntekt på en kontrakt er lavere enn kostnadene som må påløpe for å innfri forpliktelsene etter kontrakten. Avsetning for tap klassifiseres som en kortsiktig gjeld. Dersom prosjektet vil gi tap, skal hele tapet avsettes med en gang uavhengig av fullføringsgraden. Dette strider i mot det som ble sagt under intervjuet. Der ble vi fortalt av bedriften setter av litt om gangen slik at tapet ikke skal virke negativt i regnskapet. Vi snakket prosjektleder, og assisterende prosjektleder. De hadde veldig god kunnskap om selve prosjektene, og hvilke usikkerhetsfaktorer som kunne oppstå og lignende., Men de var ikke økonomiansvarlige, og hadde derfor litt mindre kunnskap rundt akkurat

regnskapsbiten. Vi føler derfor at årsregnskapet, som er revisorgodkjent, gir større pålitelighet når det gjelder regnskapsmessig behandling av tapskontrakter.

### 4.3.2 Årsregnskapet til bedrift 2

Årsregnskapet til bedrift 2 skriver at ”årsregnskapet består av resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteoppstilling, avlagt i aksjelov, regnskapslov og god regnskapsskikk i Norge.” Sitatet er hentet fra årsregnskapet til bedrift 2 for år 2011. Bedriften er et selvstendig AS som er eid av et børsnotert selskap, og derfor følger de regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter etter NRS 2.

Årsregnskapet er basert på historisk-kost prinsippet, hvor transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Inntektene resultatføres når de er opptjent, og kostnadene sammenstilles med de opptjente inntektene, etter sammenstillingsprinsippet. Ved regnskapsføring av anleggskontrakter brukes løpende avregning. Utgifter kostnadsføres med tilhørende inntekter, og kostnader som ikke tilhører en bestemt inntekt, kostnadsføres når de påløper. Fakturering skjer i takt med utførelse av arbeidet, eller noen ganger når kontrakten er avsluttet. Dette avhenger av lengden på kontrakten. Fullføringsgraden regnes på grunnlag av utført produksjon, og inntektsføringen skal skje i henhold til denne fullføringsgraden. De følger eksempel 2 i teorien om fullføringsgrad basert på utført produksjon.

Ved prosjekter som forventes å gi tap, må hele beløpet avsettes. Eventuelle krav inntektsføres når det er sikkert at det vil bli betalt. Dette kan sammenlignes med forsiktighetsprinsippet. Den estimert fortjenesten skal inntektsføres i takt med fremdriften. For å regne ut verdien av prosjektet tas det utgangspunkt i opptjente inntekter minus påløpte, ikke bokførte kostnader.

### 4.3.3 Årsregnskapet til bedrift 3

Årsregnskapet til bedrift 3 skriver at ”Konsernregnskapet er avlagt i samsvar med EU-godkjente internasjonale regnskapsstandarder (IFRS- International Financial Reporting Standards), og tilhørende fortolkninger, samt ytterligere norske opplysningskrav som følger av regnskapsloven”. Sitatet er hentet fra årsregnskapet til bedrift 3 for år 2011. Videre står det årsregnskapet at behandling av anleggskontrakter skjer etter IAS 11.

Regnskapet er utarbeidet i tråd med historisk-kost prinsippet. Ved regnskapsføring av anleggskontrakter fremgår det av årsregnskapet at det brukes løpende avregning basert på forventet sluttresultat. Inntektene og kostnadene resultatføres utfra forventet sluttresultat på prosjektet multiplisert med fullføringsgraden. Fullføringsgraden regnes ved å dividere påløpte kostnader med estimerte totale kostnader, slik som eksempel 1 i teoridelen viser. Bedriften har månedlige faktureringer, med normalt 30 dagers frist. Uført arbeid som er fakturert, men ikke betalt regnes som kundefordringer. Er innbetalingene høyere enn resultatført inntekt, føres overskytende beløp på forskudd fra kunde under kortsiktig gjeld.

Beregning av resultat er gjort ved hensyn på usikkerhet. Det er gjort en prosjektrisikoenalyse allerede på anbudsstadiet. Dersom det oppstår tap, resultatføres hele tapet med en gang. Eventuelle tilleggskrav tas til inntekt så snart det er sannsynlig at beløpet vil bli betalt, samt at det foreligger et pålitelig estimat for inntekten, og den tilhørende kostnaden. Dette kan sammenlignes med forsiktighetsprinsippet.

#### 4.3.4 Oppsummering

Bedrift 1 og 3 er børsnoterte bedrifter, og regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter skal derfor skje i samsvar med IAS 11. Men standardene er gitt i en forenklet forskrift som skal stemme med norsk regnskapslov, samt god regnskapsskikk i Norge. Når det gjelder bedrift 2 så følger de NRS 2. De er små forskjeller mellom standardene, og vi har derfor funnet ut at bedrift 2 ikke fører regnskapet noe annerledes enn de to andre som følger IAS 11.

Under intervjuene fikk vi inntrykk av at bedriftene ikke hadde så stor fokus på fullføringsgrad, men ser på fremdriften av prosjektene. Notehenvisningene i årsregnskapet skriver at fullføringsgraden skal regnes ut fra best mulig pålitelig estimat, noe som samsvar med IAS 11. Bedrift 1 bruker enten påløpte kostnader estimert i prosent av totale kostnader eller ved å se på den fysiske fremdriften av prosjektet. Da vi snakkes med bedriften sa de at de så på påløpte kostnader ut fra estimerte totale kostnader. Under intervjuet snakket vi med prosjektledere for en bestemt kontrakt, og konkluderer derfor med at i den kontrakten var det denne målingen som ga best pålitelig bilde av produksjonen. Mens i andre kontrakter kan fysisk måling av fremdriften være det beste å bruke. Bedrift 2 beregner fullføringsgrad utfra

utført produksjon, og bedrift 3 beregner fullføringsgraden ved å dividere påløpte kostnader med totale estimerte kostnader.

Inntektsføring skjer ved løpende avregning i takt med fremdriften av kontrakten. Kostnadene sammenstilles med de opptjente inntektene. Dette samsvarer med opptjeningsprinsippet samt sammenstillingsprinsippet, og stemmer med det som ble sagt under intervjuene. Dersom usikkerheten rundt forventet fortjeneste ikke kan estimeres pålitelig skal kun opptjente inntekter og tilhørende kostnader inntektsføres. Det vil si at bedriften må inntektsføre uten fortjeneste for de periodene hvor det er stor usikkerhet. Dette gjelder hos alle bedriftene. Fortjenesten er gjort på grunnlag av skjønsmessige vurderinger, og derfor er det sannsynlig at fortjenesten ved sluttresultatet avviker fra forventet fortjeneste ved oppstart av prosjektet.

Hos samtlige bedrifter skriver årsregnskapet at eventuelle tap skal resultatføres i sin helhet med en gang tapet blir identifisert, noe som samsvarer med IAS 11. Da vi snakket med bedrift 1 fortalte de oss at dersom de ser at en kontrakt vil gå med tap, avsetter de litt penger hver måned slik at tapet ikke gir et dårlig bilde av bedriften. Dette strider imot det som står i årsregnskapet. Under intervjuet snakket vi med prosjektleder, og assisterende prosjektleder. De hadde veldig god kunnskap om selve prosjektene, og hvilke usikkerhetsfaktorer som kunne oppstå og lignende. De hadde derimot litt mindre kunnskaps rundt akkurat regnskapsbiten, da de ikke var økonomiansvarlige, og vi føler derfor at årsregnskapet, som er revisorgodkjent, gir større pålitelighet når det gjelder regnskapsmessig behandling av tapskontrakter. De to andre bedriftene resultatfører tapskontrakter på samme måte under intervjuet som det fremgår av årsregnskapet, og dette samsvarer med IAS 11.

## 5 Konklusjon

Problemstillingen vår er hvordan regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter praktiseres i store selskaper innenfor anleggsvirksomhet, og hvordan dette kommuniseres i regnskapets noteopplysninger. I denne sammenheng har vi valgt ut tre bedrifter som har stor markedsandel på Vestlandet, som vi har hatt dybdeintervju med. Vi ville høre hvordan de forskjellige bedriftene behandler regnskapsføring av anleggskontrakter, slik at vi kunne

sammenligne med reglene i IAS 11 eller NRS 2, alt etter hvilken standard som gjaldt. For å finne svar på siste del av problemstillingen, har vi studert årsregnskapene til de forskjellige bedriftene. Vi har sammenlignet notebenevningene med det som ble sagt under intervjuene. I hovedsak stemmer det som ble sagt i intervjuene, samt notehenvisingene i årsregnskapene med det vi kom frem til i teorien om IAS 11 og NRS 2.

En vesentlig forskjell vi fant ut i fra det som ble sagt i intervjuene og årsregnskapene er hvordan bedrift 1 behandler resultatføring av tapskontrakter i regnskapet. Vi ble fortalt under intervjuet at dersom de ser at en kontrakt vil gå med tap, begynner de å sette av litt penger hver måned, slik at det ikke vil se dårlig ut for bedriften. Da vi studerte årsregnskapet for bedriften, står det i notehenvisingene at eventuelle tap skal resultatføres i regnskapet med en gang det blir identifisert. Dette samsvarer med reglene i IAS 11, men strider i mot det som blir sagt under intervjuet. Men ettersom vi snakket med prosjektledere, og ikke økonomiansvarlige velger vi å stole på årsregnskapene, da vi føler regnskapet har større pålitelighet. Dette vil også være med på å besvare forskningsspørsmål 3.

For å besvare forskningsspørsmål 1 ser vi at samtlige bedrifter benytter seg av løpende avregning. Dette gjør de ved å resultatføre inntektene når de er opptjent, slik opptjeningsprinsippet sier, og for at kostnadene så sammenstilles med inntektene slik sammenstillingsprinsippet sier.

Usikkerhetsfaktorer tas opp i forskningsspørsmål 2, og her har vi funnet ut at bedriftene sliter med mange av de samme usikkerhetsfaktorene. Usikkerhet er noe som vil ramme alle bedriftene uansett, og de vanligste faktorene er feilberegning ved anbud, manglende kunnskap og erfaring, og risiko ved entrepriseform. Ved å vurdere alle ledd i produksjonen ut fra tidligere erfaringstall, samt gjennom kontinuerlig prosjektoppfølgning vil bedriftene kunne minske usikkerheten. I perioder hvor usikkerheten er stor, regnes mindre fortjeneste.



## Kilder

### Bøker:

Johannesen A, Kristoffersen L og Tufte P.A. ( 2 utgave 2 opplag 2008 ) *Forskningsmetode for økonomiske og administrative fag*. Oslo: Abstraktforlag

Gjesdal F, Kvaal E og Kvifte S.S (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Cappelen Forlag as

*IFRS på norsk – forskrift om internasjonale regnskapsstandarder*. 2011. Den norske revisorforening: Oslo

Huneide, J. E. Pedersen, K., Schwenckem H.R., & Haugen, D.O. (2012). *Årsregnskapet i teori og praksis*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

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

### Internett:

Annfinn Fardal. (03/2007) IFRS og norske regnskapsregler. Hentet 8. mai 2013 fra <http://www.magma.no/ifrs-og-norske-regnskapsregler>

Bent S. Kverme. (11.11/2009) Entreprenskontakter, hovedtyper. Hentet 6. Mars 2013 fra <http://www.kverme.net/jur/?p=122>

Hentet 6 mars 2013

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/ img/9431352.pdf>

Lov om årsregnskap m.v. (regnskapslovenhentet): 10 mai 2013

<http://www.lovdatab.no/all/tl-19980717-056-001.html#1-5>

20.02.13 intervjuguide

<http://www.regjeringen.no/upload/FIN/Vedlegg/okstyring/periodisering/SRS11.pdf>

NRS hentet: 14.03.13

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/ img/9431352.pdf>

Pedersen, Sondre (jun 2012) Regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter : en analyse av regnskapspraksis. Hentet: 03.02.2013

<http://munin.uit.no/handle/10037/4458>

Regnskapsloven. Hentet: 14.03.13

<http://www.lovdatab.no/all/hl-19980717-056.html>

## Vedlegg 1

### Intervjuguide

#### 1) Informasjon

- a) Kort om studenter og bacheloroppgave
- b) Informasjon om gjennomføring og anonymisering

#### 2) Om intervjuobjektet

- a) Hvilken stilling/rolle har intervjuobjektet i selskapet
- b) Har du/dere noen kjennskap til IAS 11/NRS 2: Anleggskontrakter?
- c) Dersom ja, hvordan vurderer du/dere om det er aktuelt å behandle en kontrakt etter IAS 11/NRS 2?

#### 3) Kontraktsinntekter

- a) Hvordan behandler dere fakturering i forhold til inntektsføring?
- b) Opptjent ikke betalt inntekt anses som fordring på kunden
- c) Etter fremdrift

#### 4) Fullføringsgrad

- a) Hvordan beregner dere fullføringsgraden?
- b) Forhold mellom påløpte og totale kostnader
- c) Innhenting av informasjon om utført produksjon
- d) Måling av fysisk fremdrift

#### 5) Usikkerhet

- a) Det er ofte knyttet usikkerhet til anleggskontrakter. Hvilke faktorer inngår i vurdering av usikkerhet?
- b) endring av estimater
- c) Hva er de største usikkerhetsfaktorene du/dere møter i forbindelse med anleggskontrakter
- d) Feilrapportering
- e) Uforutsette kostnader

#### 6) Avsetning for forventet tap

- a) Dersom det skulle bli aktuelt, hvordan fanger dere opp og behandler eventuelle tap i forbindelse med anleggskontrakter?

- 7) Hvordan behandler dere endring av estimater i regnskapet?**
- 8) Hvilke utfordringer har dere knyttet til regnskapsføring av anleggskontrakter?**
- 9) Er egenregiprosjekter aktuelt for dere?**
- 10) Tilleggsinformasjon gitt i noter**
- a) Hva vektlegger du/dere ved rapportering i noter?
  - b) I hvilken grad tror du/dere av brukerne av regnskapet bruker tilleggsinformasjonen gitt i noter både med tanke på beslutninger og analyser?
  - c) I hvilken grad vurderer du/dere kravene til tilleggsopplysninger i noter vedrørende løpende avregningsmetode?

## Vedlegg 2

Hei,

Vi er 3 økonomistudenter som går 3. året på Høgskolen Stord/Haugesund. Vi skal skrive bacheloroppgave om anleggskontrakter, og problemstillingen vår lyder: "Hvordan anleggskontrakter fungerer i praksis". Og i den anledning ønsker vi et intervju med dere, dersom dere har mulighet. Vi ønsker intervju så fort så mulig, helst innen denne måneden.

Nedenfor ser dere noe av det vi ønsker å spør om i intervjuet:

- 1) Hvordan beregner dere fullføringsgraden?
- 2) Hvordan behandler dere fakturering i forhold til inntektsføring?
- 3) Det er ofte knyttet usikkerhet til anleggskontrakter. Hvilke faktorer inngår i vurdering av usikkerhet?
- 4) Hvordan behandler dere endring av estimater i regnskapet?
- 5) Dersom det skulle bli aktuelt, hvordan fanger dere opp og behandler eventuelle tap i forbindelse med anleggskontrakter?
- 6) Hvilke utfordringer har dere knyttet til regnskapsføring av anleggskontrakter?

I tillegg kan vi være interessert i få litt tilleggsinformasjon om noteopplysninger i regnskapet, og oppfølging av anleggskontrakter.

Håper på positivt svar.

Mvh

Sesilie Sverdupsen

På vegne av gruppa