



# Høgskulen på Vestlandet

## Bacheloroppgave (Regnskap)

ØKB3111

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	19-04-2018 14:54	<b>Termin:</b>	2018 VÅR
<b>Slutt dato:</b>	03-05-2018 14:00	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	Bacheloroppgave - med muntlig presentasjon		
<b>SIS-kode:</b>	203 ØKB3111 1 PRO-1 2018 VÅR		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

**Kandidatnr.:** 10

### Informasjon fra deltaker

**Tittel \*:** Et bilde på utfordringer knyttet til anleggskontrakter i byggebransjen på Haugalandet

**Tro- og loverklæring \*:** Ja **Inneholder besvarelsen** Nei  
**konfidensiell materiale?:**

**Jeg bekrefter at jeg har** Ja  
**registrert oppgavetittelen**  
**på norsk og engelsk i**  
**StudentWeb og vet at**  
**denne vil stå på**  
**vitnemålet mitt \*:**

### Gruppe

**Gruppenavn:** (Anonymisert)

**Gruppenummer:** 1

**Andre medlemmer i** 4  
**gruppen:**

Jeg godkjenner avtalen om publisering av bacheloroppgaven min \*

Ja

# Et bilde på utfordringer knyttet til anleggskontrakter i byggebransjen på Haugalandet



Bacheloroppgave utført ved

Høgskulen på Vestlandet – studiested Haugesund, utdanning regnskapsfører

Av:

Berge, Silje Kristin

Myge, Knut André

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskulen på Vestlandet og er godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at HVL innestår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

*Et bilde på utfordringer knyttet til anleggskontrakter i byggebransjen på Haugalandet.*

*Silje Kristin Berge*

Kandidatnummer: 4

*Knut André Myge*

Kandidatnummer: 10

Navn på veileder:

Arnt David Hope

Gradering: *Offentlig*

## Forord

Denne bacheloroppgaven er den avsluttende oppgaven i vårt bachelorstudium *i økonomi og administrasjon*, med profil *regnskap* ved Høgskulen på Vestlandet, avdeling Haugesund.

Vi har valgt å se nærmere på behandling av anleggskontrakter i byggebransjen, en bransje vi hadde begrenset kjennskap til fra før, men som er relativt stor på Haugalandet.

Arbeidsprosessen har vært lang og krevende og bydd på mange utfordringer underveis, men til gjengjeld vært svært lærerik. Vi har tilegnet oss mye ny kunnskap, både om bransjen og om regnskapsmessige og skattemessige vurderinger.

Vi vil rette en stor takk til alle våre informanter som har tatt seg tid midt i en travel vårsesong og bidratt med viktig informasjon til oppgaven. Det setter vi stor pris på. Vi ønsker også å takke vår veileder Arnt David Hope for gode råd og konstruktive tilbakemeldinger underveis.

## Abstract

This paper focuses on the construction industry in Haugaland, an area on the Norwegian west coast. The starting point was the tax consequences of a construction contract and how this is influenced by the rules of “good accounting practice” and uncertainties.

In NRS 2 a construction contract is defined as “construction in accordance with a contract of one single asset or multiple assets that together make a whole”. Additionally, the construction needs to “extend across multiple accounting periods”, something that creates challenges tied to the split of these periods with regards to income and cost. Income tied to such a contract must be continuously accounted in relation to the level of completion of the contract, unless the company can claim special rules awarded to smaller companies and thus utilize the Completed Contract Method.

Norwegian tax law requires the use of Completed Contract Method. The difference in accounting principles between the two different laws leads to temporary differences, which in turn can give the company either deferred tax or deferred tax asset.

It was argued in the article “Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter” (2013) (Tax treatment of construction contracts), that mistakes are frequently made in relation to the timing of contract revenue and contract costs in terms of construction contracts, and we wanted to determine whether this is still correct, and whether it apply to our region.

The findings are based on in-depth interviews with four local companies in the construction industry, a local auditor, and two experts in auditing and law. In addition, we have conducted document analysis of annual accounts and notes of twelve local businesses in the construction industry, covering both the private and the professional sector.

We find it very interesting that, in some cases, the choice of accounting principle can determine if the companies meet specified tender requirements and, consequently, they are allowed to compete for the tender.

The study also reveals that the industry itself claims to have good control over both income and costs, and that tax assessments are not complicated.

It is emphasized that this is a small study with very few informants and that it can't be generalized either to the industry or to the region.

## Sammendrag

Oppgaven har fokus på byggebransjen på Haugalandet og deres forhold til regnskapsregler og skatteregler i forbindelse med anleggskontrakter. Utgangspunkt var hvilke skattemessige konsekvenser en anleggskontrakt medfører, og hvordan dette påvirkes av reglene rundt god regnskapsskikk og usikkerhetsmomenter.

En anleggskontrakt blir i NRS 2 definert som «tilvirkning etter kontrakt av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet.» I tillegg må tilvirkningen «strekke seg over flere regnskapsperioder», noe som gir utfordringer knyttet til periodiseringen av inntekter og kostnader. Inntekter knyttet til en slik anleggskontrakt skal føres løpende i forhold til prosjektets fullføringsgrad, med mindre bedriften kan benytte særreglene for små foretak og ønsker å føre etter fullført kontrakts metode.

Skattemessig skal det benyttes fullført kontrakts metode og denne forskjellen i regnskapsprinsipp mellom de to ulike lovverkene fører til midlertidige forskjeller mellom disse regnskapene som i sin tur kan gi bedriften enten utsatt skatt eller utsatt skattefordel.

Det ble hevdet i artikkelen «Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter» (2013) at det gjøres mye feil i forhold til tidfesting av kontraktsinntekter og kontraktskostnader når det gjelder anleggskontrakter. Vi ønsker å finne ut om dette fortsatt står ved hevd, og om det også gjelder vår region.

Funnene er basert på dybdeintervjuer med fire lokale aktører i byggebransjen, en lokal revisor, samt to fagekspertter innen henholdsvis revisjon og juss. I tillegg har vi gjennomført dokumentanalyse av årsregnskap og noter til tolv lokale bedrifter innen byggebransjen, som dekker både det private markedet, men også det vi har valgt å omtale som proffmarkedet.

Vi finner det svært interessant at valg av regnskapsprinsipp i noen tilfeller kan avgjøre om bedriftene oppfyller spesifiserte kvalifikasjonskrav, og dermed om de får lov å regne på det gitte anbudet.

Studien avdekker også at næringen selv hevder å ha god kontroll både på inntekter og kostnader, og at skattemessige vurderinger ikke er kompliserte.

Det legges vekt på at dette er en liten studie med svært få informanter og at det derfor ikke kan generaliseres, verken til bransjen eller regionen.

### Forkortelser

Bkfl – Bokføringsloven

IAS – International Accounting Standard

IASB – International Accounting Standards Board

NRS – Norsk regnskapsstandard

Rskl – Regnskapsloven

Sktl – Skatteloven



## Innholdsliste

Forord .....	i
Abstract .....	ii
Sammendrag .....	iii
Forkortelser .....	iv
Figurliste .....	vii
1 Innledning.....	1
1.1 Bakgrunn for oppgaven .....	1
1.2 Motivasjon .....	1
1.3 Problemstilling .....	2
1.4 Formål.....	3
1.5 Avgrensing .....	4
1.6 Struktur .....	4
2 Teori.....	5
2.1 Regnskap som informasjonssystem og beslutningsgrunnlag.....	5
2.1.1 Rapporteringskrav.....	6
2.1.2 Regnskapsregulering .....	7
2.1.3 Bokføringsregulering.....	8
2.1.4 Skatteregulering.....	9
2.1.5 Norske regnskapsstandarder .....	9
2.2 Regnskapsmessig behandling .....	10
2.2.1 Anleggskontrakter.....	10
2.2.2 Fullført kontrakts metode.....	12
2.2.3 Løpende avregning.....	12
2.2.4 Kontraktsinntekter .....	13
2.2.5 Kontraktskostnader.....	13
2.2.6 Kontraktsfortjeneste .....	14
2.2.7 Fullføringsgrad .....	14
2.2.8 Usikkerhet og estimat .....	15
2.3 Skattemessig behandling.....	16
2.3.1 Fullført kontrakts metode.....	16

3 Metode .....	18
3.1 Kvantitativ og kvalitativ metode.....	18
3.2 Forskningsdesign .....	18
3.2.1 Case studier.....	19
3.2.2 Små-N-studier .....	19
3.3 Utvalgsstrategi.....	20
3.4 Begrunnelse for metodevalg .....	22
3.5 Informasjon om informantene .....	22
3.6 Vurdering av metoden.....	23
4. Analyse og drøfting .....	24
4.1 Privatmarked og proffmarked .....	25
4.2 Hvilke faktorer påvirker inntekts- og kostnadsføring i prosjekter? .....	27
4.2.1 Byggefirma rettet mot privatmarkedet .....	27
4.2.2 Byggefirma rettet mot proffmarkedet.....	29
4.2.3 Oppsummering – delspørsmål A.....	32
4.3 Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet. ....	33
4.3.1 Kommuniserer usikkerhet.....	36
4.4 Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene? .....	38
4.5 Drøfting.....	40
4.5.1 Drøfting rundt delspørsmål A .....	41
4.5.2 Drøfting rundt delspørsmål B .....	42
4.5.3. Drøfting rundt delspørsmål C .....	43
5 Oppsummering og konklusjon .....	47
5.1 Oppsummering og konklusjon delspørsmål A.....	47
5.2 Oppsummering og konklusjon delspørsmål B.....	48
5.3 Oppsummering og konklusjon delspørsmål C.....	49
5.4 Generelle betraktninger .....	49
5.5 Forslag til videre forskning .....	50
Kilder.....	51
Vedlegg.....	- 1 -

## Figurliste

Figur 1: Skjønn er grunnlaget for regnskapet. (Pedersen 2012)-----	3
Figur 2: Regnskapet som et informasjonssystem (Kristoffersen, 2016) -----	5
Figur 3: Illustrasjon av løpende avregning og fullført kontraktsmetode (Sticosmagasinet, 2010). -----	13
Figur 4: Tabell med oversikt over regnskapsmessig informasjon hentet fra årsregnskapene i 2016, for utvalget. Inkluderer tall fra selskapene vi ikke fikk mulighet til å intervju. -----	25
Figur 5: Oversikt over eksempler på aktuelle fag for et byggeprosjekt. -----	26
Figur 6: Fordeling av indirekte kostnader med direkte kostnader som fordelingsnøkkel. ----	30
Figur 7: Illustrasjon av fortjeneste i forhold til fremdrift for totalentreprenør med egenproduksjon av betong.-----	31
Figur 8: En økning i samlede kostnader som kommer på slutten av et prosjekt.-----	33
Figur 9: En dipp i forventet fortjeneste når det kommer en del uventede kostnader på slutten av et prosjekt.-----	34
Figur 10: Kommunikasjon av prinsippanvendelse i årsregnskapet.-----	37

### 1 Innledning

Kapittel 1 har til hensikt å presentere oppgavens problemstilling, danne en ramme rundt studiens utgangspunkt og formål, samt redegjøre for oppgavens avgrensing og oppbygging.

#### 1.1 Bakgrunn for oppgaven

Allerede i august 2017 tok vi kontakt med både kemneren i Haugesund, og Skatt Vest, for å høre om de hadde noen spennende forslag til bacheloroppgave. Dette følte naturlig da vi var enige om at skatt og skatteregler var av stor interesse. Institusjonene var behjelpelige med idéer, og forslag til problemstillinger, og det viste seg at de begge er opptatt av bygg- og anleggsnæringen. Bakgrunnen for deres fokus er at denne næringen er en del av AKRIM-satsingen til myndighetene (Kirkeluten<sup>1</sup>).

Etter å ha sett nærmere på de foreslåtte temaene, var det Skatt Vests forslag om å se på forskjeller mellom regnskapsmessig- og skattemessig behandling av anleggskontrakter, vi ønsket å jobbe videre med. Dette la vi til grunn da vi gjennomførte forundersøkelser til oppgaven. Temaet rundt anleggskontrakter er relativt godt belyst i litteraturen, samt behandlet tidligere i bachelor- og masteroppgaver, både på HVL og andre institusjoner. Avgrensingen mot byggebransjen, samt å inkludere de skattemessige konsekvensene, sørget likevel for at temaet anleggskontrakter kunne belyses på en ny måte.

#### 1.2 Motivasjon

Som de fleste som skal etablere seg med hus, har også medlemmene i gruppen hatt kontakt med et eller flere byggefirma, og har derfor en viss innsikt i hvordan det ser ut fra kundenes synspunkt. Å skulle se et byggeprosjekt fra ståstedet til et byggefirma, samt se hvilke vurderinger som ligger til grunn for deres estimater og tolkninger av lover og regler, virket dermed naturlig motiverende.

I et intervju med Block Wathne, som en del av kartleggingen vår, ble vi gjort oppmerksom på det bransjen ser på som et naturlig skille mellom utbyggere som bygger hus på byggherrens egen tomt, og de byggefirmaene som selv opparbeider og utvikler et boligfelt fra grunnen av. Hovedgrunnen til at vi valgte å ikke ta med Block Wathne i selve undersøkelsen, er at de er en stor nasjonal utbygger, med underavdeling i Haugesund, som det dermed ikke var

---

<sup>1</sup> Kirkeluten, Anna, Seksjonssjef Skatt Vest – kontroll og rettsavdelinga. E-post 06.09.2017.

mulig å få lokale regnskapstall fra. Det viste seg også at de ikke hadde regnskapsavdeling her lokalt, men forholdt seg til regnskapskontoret i Oslo.

Foruten bolighus, rekkehus og leiligheter, er det også en del firmaer på Haugalandet som spesialiserer seg innen næringsbygg. Intensjonen var å kun bruke firmaer som bygger til privatpersoner, og som selv utviklet boligområdene fra grunnen av. Etter å ha valgt ut de åtte største aktørene lokalt, viste det seg imidlertid, at bare et fåtall av disse selskapene hadde anledning til å bli intervjuet. For å utvide undersøkelsen vår, falt det naturlig å også inkludere de firmaene som driver med næringsbygg.

### 1.3 Problemstilling

Vi tok utgangspunkt i utfordringene som er nevnt ovenfor, og har falt ned på følgende illustrasjon, som vi skal prøve å belyse:

#### **Et bilde på utfordringer knyttet til anleggskontrakter i byggebransjen på Haugalandet.**

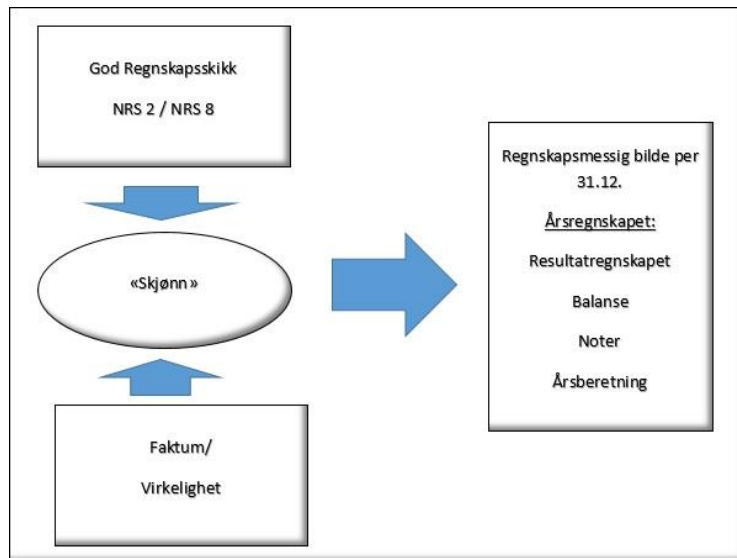
For å gi utfyllende informasjon til hovedproblemstillingen, har vi formulert disse tre delproblemstillingene:

- A) Hvilke faktorer påvirker innteks- og kostnadsføring i prosjekter?**
- B) Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet?**
- C) Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene?**

## 1.4 Formål

Hovedformålet med oppgaven er å se hvordan byggenæringen på Haugalandet benytter seg av reglene i regnskapsloven, skatteloven, NRS 2 Anleggskontrakter og NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

Det er i disse lovverkene og regelverkene lagt opp til å utøve en god del skjønn i utarbeidelsen av vurderingene, som kan illustreres som i figur 1.



Figur 1: Skjønn er grunnlaget for regnskapet. (Pedersen 2012)

God regnskapsskikk er etter rskl § 4-6 definert som en rettslig standard, og hvordan anleggskontrakter skal behandles er nærmere beskrevet både i NRS 2, og for små foretak, i NRS 8. Dette for å gi en korrekt beskrivelse av virkeligheten. Likevel er det mange skjønnsmessige vurderinger som kan påvirkes av regnskapsprodusentens egen agenda, eller manglende kunnskap og erfaring. Det kan også tenkes at regnskapsreglene, på noen områder, oppleves som uklare og misvisende.

### 1.5 Avgrensning

Med bakgrunn i størrelsen og informasjonen som er tilgjengelig om byggebransjen på Haugalandet, ble det tidlig slått fast at det ikke var aktuelt med reglene i IFRS 11. Selskapene her forholder seg til NRS 2, eventuelt NRS 8, God regnskapsskikk for små foretak - dersom de oppfyller disse kravene. Vi setter søkelyset vårt på inntekter, kostnader, usikkerhet og skattemessige vurderinger i sammenheng med anleggskontrakter. Det betyr også at vi avgrenser oppgaven mot egenregiprosjekter, samt rentevirkninger knyttet til anleggskontraktene. Vi har også valgt å avgrense oppgaven i tid til tilgjengelig informasjon for oss nå på våren 2018, samt regionen Haugalandet.

Det er noe uenighet rundt definisjonen av Haugalandet, men i denne oppgaven forholder vi oss til den utvidede definisjonen som også inkluderer Sveio i Hordaland. Begrunnelsen for dette er at Sveio er et naturlig marked for byggebransjen, særlig i Haugesund og Tysvær, da det ikke finnes noe naturlig geografisk skille mellom disse, som fjell og fjord.

I denne oppgaven består derfor Haugalandet av 7 kommuner i Rogaland og Hordaland: Haugesund, Karmøy, Tysvær, Utsira, Bokn, Vindafjord og Sveio, med en samlet befolkning på 106 000 personer pr 31.12.2017 (Statistisk Sentralbyrå, 2017).

Til tross for at årets skattesats på alminnelig inntekt er 23 %, har vi valgt - som en forenkling - å benytte 25 % i våre eksempler. Dette har også sammenheng med at tallene som var tilgjengelige for analyse er fra 2016, og da var det 25 % skatt på alminnelig inntekt.

### 1.6 Struktur

Vår bacheloroppgave består av fem kapitler. Introduksjonskapittelet gir en kort innføring i bakgrunn og generell informasjon. I kapittel to presenteres gjeldende regnskapslovgivning, skattelovgivning, god regnskapsskikk, aktuell teori og litteratur for emnet vårt. Kapittel tre er metodekapittelet, hvor vi presenterer metodevalgene for oppgaven. I kapittel fire presenteres studiens resultater som så blir drøftet. I kapittel 5 kommer vi med en oppsummering, og så følger en konklusjon på problemstillingene våre. Til slutt har vi tatt med forslag til videre studier som ble avdekket i forbindelse med arbeidet med denne oppgaven.

## 2 Teori

I dette kapitlet går vi gjennom relevant teori som vi vil benytte i analysen av intervjuene. Først tar vi for oss det grunnleggende rundt et regnskap - oppbygging, rettskilder og god regnskapsskikk, for siden å gå mer i dybden på temaet anleggskontrakter.

### 2.1 Regnskap som informasjonssystem og beslutningsgrunnlag

Et regnskap viser den økonomiske aktiviteten i et selskap, og ifølge Kristoffersen (2016, s. 21) er formålet å måle og rapportere denne aktiviteten til brukerne. Videre definerer han et regnskap som «et system for innsamling, måling og rapportering av økonomisk informasjon fra en økonomisk enhet til brukerne».



Figur 2: Regnskapet som et informasjonssystem (Kristoffersen, 2016)

Regnskapet består av et resultatregnskap og en balanse der resultatregnskapet viser inntekter og kostnader og gir resultatet for en periode, mens balansen består av eiendeler, egenkapital og gjeld (Kristoffersen, 2016). Videre beskriver han balansen som en oversikt over bedriftens finansielle stilling på et bestemt tidspunkt som blir brukt til å vurdere bedriftens soliditet, det vil si evne til å tåle tap. Desto større egenkapitalen er i forhold til totalkapitalen, desto bedre er soliditeten.



Brukerne av et regnskap har ulike behov og Kristoffersen (2016) deler dem inn i tre hovedkategorier:

Ledelsen

Brukere med direkte finansielle interesser i bedriften

Andre brukere

Ledelsen er brukerne av *internregnskapet*, mens långivere, investorer og andre finanstilbydere er primærbrukere av *eksternregnskapet*. Internregnskapet blir også omtalt som driftsregnskap og er som regel detaljert og konfidensielt. Eksternregnskapet derimot, er offentlig tilgjengelig og kalles gjerne finansregnskap (Kristoffersen, 2016). Siden eksternregnskapet blir regulert av regnskapsloven er det egnet til å redusere informasjonsasymmetrien mellom ledelsen og virksomhetens interessenter, i tillegg til å gjøre det enklere å sammenligne regnskap fra ulike virksomheter (Baksaas & Stenheim, 2015 og Kristoffersen, 2016).

### 2.1.1 Rapporteringskrav

Både internregnskapet og eksternregnskapet rapporterer økonomisk informasjon om et foretak og har til hensikt å gi brukerne beslutningsnyttig informasjon (Baksaas & Stenheim, 2015). Videre påpeker de at dersom informasjonen skal være beslutningsnyttig, må den være både relevant og troverdig, og det er derfor utarbeidet kvalitetskrav til regnskapet som skal sikre nettopp dette.

Baksaas & Stenheim (2015) henviser videre til IASB-s rammeverk (2010) for å belyse disse kvalitetskravene. IASB er internasjonale regelverk, basert på balanseorientert regnskapsføring, men Baksaas & Stenheim (2015) slår likevel fast at dette vil ha relevans også for resultatorientert regnskapsføring, slik som reglene i god regnskapsskikk (GRS). Videre presenterer de to grunnleggende kvalitetskrav som begge må være møtt for at regnskapet skal gi beslutningsnyttig informasjon, og disse er:

Relevans

At informasjonen er relevant, vil kunne utgjøre en forskjell når man har kommet til en beslutningssituasjon. For å være relevant må informasjonen ha predikasjonsverdi, bekreftelsesverdi, og den må være vesentlig.

**Troverdighet** Troverdige representasjoner legger til grunn pålitelige målinger av alle relevante størrelser i regnskapet. For å oppnå dette, må informasjonen være komplett, nøytral, feilfri og fremheve realitet fremfor form.

Uten disse to grunnleggende kvalitetskravene på plass påpeker Baksaas og Stenheim (2015) at de følgende fire forsterkende kvalitetskrav ikke vil gi noen effekt på et regnskap:

**Sammenlignbarhet** Bygger opp under beslutningsnyttens, og gjør det mulig å sammenligne regnskap over tid, og på tvers av selskaper.

**Verifiserbarhet** At informasjonen helt eller delvis kan bekreftes av andre kilder enn regnskapsprodusenten.

**Rettidighet** Blir beskrevet som et opplagt krav, dersom noe ikke er aktuelt, vil det heller ikke være relevant eller beslutningsdyktig.

**Forståelighet** Informasjon som er enkel å forstå, har utvilsomt høyere beslutningsnytte, enn informasjon som blir misforstått, eller som er vanskelig å tolke.

Reguleringsmyndighetene gjennomfører kost-nytte vurderinger i forbindelse med utarbeidelse av ulike regnskapsmessige løsninger. Dermed er det forskjellige krav og reguleringer etter størrelsen på bedriftene som skal utarbeide regnskapene, med inndeling i små selskap, store selskap, og residualverdien: de som ikke er små eller store.

### 2.1.2 Regnskapsregulering

Den som fører et regnskap må forholde seg til flere lover med ulike formål. Regnskapsloven har til hensikt å forme et rettviseende bilde av virksomhetens finansielle stilling og resultat for en gitt periode. Bokføringsloven skal sikre pålitelige og rettidige regnskapsrapporter og er utformet ut i fra et kontrollhensyn, mens skatteloven skal påse at det innbetales riktig skatt til rett tid (Wiig & Bjerketveit, 2015 og Kristoffersen, 2014).

Regnskapslovens § 3-2 stiller krav til innholdet i et årsregnskap og krever at det blant annet inneholder et resultatregnskap. Dette er en sammenstilling av virksomhetens inntekter og kostnader, jmfør rskl § 4-3.

Videre er det i Rskl kapittel 4, definert ti grunnleggende regnskapsprinsipper:

1. **Transaksjonsprinsippet** - Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet.
2. **Opptjeningsprinsippet** – Inntekt skal resultatføres når den er opptjent
3. **Sammenstillingsprinsippet** – Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt
4. **Forsiktighetsprinsippet** – Urealiserte tap skal resultatføres
5. **Sikringsprinsippet** – Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i same periode
6. **Beste estimat** – Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat
7. **Kongruensprinsippet** – Alle inntekter og kostnader skal resultatføres
8. **Konsistent prinsippanvendelse** – Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper som skal anvendes konsistent over tid
9. **Fortsatt drift** – Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift
10. **God regnskapsskikk** – Regnskapsføring skal skje i samsvar med god regnskapsskikk

Rskl kapittel 5 kommer med tilleggsregler for hvordan vurderinger skal tas og «God regnskapsskikk» er i tillegg bekreftet av regnskapsstandarder (NRS-er).

### 2.1.3 Bokføringsregulering

Bokføringsforskriften, som er fastsatt av Finansdepartementet, slår fast at det skal utarbeides prosjektregnskap for et prosjekt dersom anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive merverdiavgift (forskrift til bkfl § 8-1-3). Ut i fra denne lovgivningen er det altså anbudspris og estimert inntekt som avgjør om en har plikt til å utarbeide prosjektregnskap, ikke faktisk inntekt. Videre i § 8-1-4 er det spesifisert hva et slikt regnskap skal inneholde.

Det er viktig å merke seg at bokføringsforskriftens § 8-1 om bygg- og anleggsvirksomhet, kun gjelder for de virksomheter som utfører fysisk arbeid på et bygg eller et anlegg (Bjerketveit & Wiig, 2010). Det vil si at ingeniører, arkitekter og konsulenter, blant andre, ikke er omfattet av kravet til prosjektregnskap.

### 2.1.4 Skatteregulering

Et regnskap som utarbeides etter skatteloven kalles et skatteregnskap og resultatet kan være noe ulikt resultatet i et årsregnskap som blir utarbeidet etter reglene i regnskapsloven (Kristoffersen, 2011). Videre forklarer han at disse forskjellene kan være enten permanente eller midlertidige, hvor de midlertidige forskjellene vil føre til utsatt skatt/utsatt skattefordel.

Med utsatt skatt er skattemessig resultat lavere enn regnskapsmessig resultat og vi får en skatteøkende midlertidig forskjell. Dette fører til at bedriften har en skatteforpliktelse – altså en utsatt skatt – som må betales på et senere tidspunkt, og blir klassifisert som langsiktig gjeld (Kristoffersen, 2011 og rskl §6-2.D.I.2).

Med utsatt skattefordel er det skattemessige resultatet høyere enn det regnskapsmessige. Dette fører til en framtidig skattefordel i form av en skattereduserende midlertidig forskjell. Dersom skatteregnskapet viser et underskudd kan dette framføres mot et skattepliktig overskudd i en senere periode, og dermed redusere den betalbare skatten for denne perioden (Kristoffersen, 2011).

Effekten blir altså den samme som for skattereduserende midlertidige forskjeller. Den betalbare skatten blir beregnet på grunnlag av resultatet i skatteregnskapet og blir behandlet som kortsiktig gjeld (Kristoffersen, 2011, og rskl §6-2.D.III.5).

### 2.1.5 Norske regnskapsstandarder

I tillegg til å følge regnskapslovgivningen som er et rammelovverk, er det også et krav om at regnskapene skal følge god regnskapsskikk i henhold til rskl § 4-6. De som først og fremst uttaler seg om god regnskapsskikk er Norsk Regnskaps Stiftelse som er de som utarbeider regnskapsstandarder, såkalte NRS-er - Norske regnskapsstandarder. Pr nå - januar 2018 - foreligger det 17 endelige NRS-er, 6 foreløpige standarder, et diskusjonsnotat og et høringsutkast (Norsk Regnskaps Stiftelse, u.å.).

### 2.2 Regnskapsmessig behandling

Som nevnt tidligere blir anleggskontrakter for øvrige selskaper regulert av NRS 2 anleggskontrakter, mens små selskaper kan velge unntaksregler under NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Det er egne regnskapsregler for store og børsnoterte foretak, men disse er ikke aktuelle for denne oppgaven, og vi går dermed ikke nærmere inn på de. Det er også andre standarder som delvis berører temaet vårt, og som det kan være greit å ha kjennskap til, men som vi ikke går nærmere inn på. Dette gjelder for eksempel NRS 1 Varer, NRS 13 Usikre forpliktelser og eiendeler, samt NRS (F) Resultatskatt.

#### 2.2.1 Anleggskontrakter

I følge Schwencke, Haugen, Baksaas & Stenheim, (2016) har de ulike begrepene «arbeid under utførelse», «tilvirkningskontrakter» og «prosjekter» samme betydning som «anleggskontrakter». Vi ser at regnskapsloven bruker betegnelsen «langsiktige tilvirkningskontrakter» både i § 5-12 og i § 7-9, mens NRS 2 bruker «anleggskontrakter». Videre i denne oppgaven vil begrepsbruken variere for å få en best mulig flyt i teksten, men det vil hele tiden være snakk om anleggskontrakter – med mindre noe annet er spesifisert.

NRS 2 Anleggskontrakter definerer en anleggskontrakt som en kontrakt om tilvirkning av en eller flere eiendeler som samlet utgjør en helhet og som strekker seg over mer enn én regnskapsperiode. Samme beskrivelse er brukt under NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, under punkt 4.4.2. Disse to standardene er svært sammenfallende, men har noen avvik som vi kommer tilbake til.

Anleggskontrakter er svært vanlige innen bygg og anlegg og ifølge NRS 2 punkt 5, er det et absolutt krav at tilvirkning og vederlag er avtalt ved kontrakt med en oppdragsgiver. Dersom det derimot ikke finnes noen kontraktsmotpart må prosjektet betraktes som et egenregiprojekt og følger da andre regler. Siden tilvirkningen er en del av varekretsløpet og senere blir fakturert til kunden, er det balanseførte beløpet av en anleggskontrakt alltid et omløpsmiddel (Schwencke et al., 2016).

I byggebransjen omtales anleggskontrakter ofte som entrepriser, hvor de skiller mellom flere ulike typer avhengig av resultatansvar for sluttproduktet. Hensikten å regulere partenes rettigheter og plikter i forbindelse med byggeprosjektet (Kverme, 2009). Norsk Standard utvikler standardiserte entrepriser tilpasset byggebransjen, som får forkortelsene NS.

Et eksempel på standarder er NS 8405 Norsk bygge- og anleggskontrakt. Dette er en standard som ikke skal brukes i kontrakter med forbruker. Her forutsettes det at det vesentligste av prosjekteringen blir levert av byggherren, og blir brukt dersom prosjektets omfang krever strengt formaliserte varslingsprosedyrer (Standard Norge, 2018).

Wiig (2013) hevder at det regnskapsmessig utfordrende med anleggskontrakter er å fordele kostnader og inntekter over de regnskapsperiodene kontrakten varer. Han skisserer tre ulike metoder som kan benyttes: *Løpende avregning med fortjeneste*, *løpende avregning uten fortjeneste* og *fullført kontrakts metode*. Det siste alternativet er kun mulig for små foretak, og følger av NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

Regnskapsloven definerer små foretak som regnskapspliktige foretak som verken er ASA, eller børsnoterte selskap, og som på balansedagen ikke har salgsinntekt over 70 millioner kroner, balansesum over 35 millioner kroner, eller mer enn 50 årsverk i gjennomsnitt i løpet av regnskapsåret. Dersom selskapet overskrider to av disse tre grensene regnes de ikke lenger som små foretak (regnskapsloven § 1-6).

Ved regnskapsavleggelse må en ifølge rskl. § 4-1 andre punkt, benytte løpende avregning. Det samme går frem av NRS 2 Anleggskontrakter, til tross for at en da inntektsfører på et tidligere tidspunkt enn leveringstidspunktet. Det er ikke tillat å motregne anleggskontrakter som utgjør netto kundefordring mot anleggskontrakter som utgjør netto forskudd fra kunder i balansen (Schwencke et al., 2016).

Det er NRS 2 Anleggskontrakter punkt 49, som angir hvor i oppstillingsplanen opptjente, ikke fakturerte inntekter skal inkluderes. I følge denne standarden skal de inkluderes i kundefordringer eller spesifiseres i egen linje i balansen under tittelen «utført, ikke fakturert produksjon».

Anleggskontrakter skal regnskapsføres i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven der særlig opptjening-, sammenstilling-, forsiktighet-, og transaksjonsprinsippet er sentrale prinsipper (Baksaas & Stenheim, 2015). Kravet om beste estimat i rskl § 4-2 er særdeles viktig da anleggskontrakter medfører mye usikkerhet. Her er kontraktssummen som gir inntekter kjent, mens det kan være usikkerhet knyttet til produksjonskostnadene (Kristoffersen, 2016).

Ved store kostnadsoverskridelser kan produsenten gå på et tap, noe som kan være avgjørende for bedriftens eksistens da kontraktene gjerne utgjør en betydelig del av produsentens aktivitet. Derfor er estimering av kontraktskostnader en svært viktig oppgave (Kristoffersen, 2016).

### 2.2.2 Fullført kontrakts metode

Ved bruk av denne metoden, som er et alternativ etter NRS 8, for små foretak, skal all inntekt tas når kontrakten er fullført. I produksjonsperioden skal derfor inntekter og kostnader balanseføres mens resultatføringen først foretas når kontrakten er fullført (Wiig, 2013). Arbeid under utførelse blir da sett på som en varebeholdning (Schwencke et al., 2016). Videre vil delbetalinger fra kunde være et forskudd som blir stående som en gjeldspost frem til kontrakten er fullført. Dermed blir det en bruttopresentasjon i balansen. Ved bruk av denne metoden vil salgsinntekten i en periode tilsvare salgssummen for de prosjekt som er blitt avsluttet i perioden og kan derfor gi et dårlig bilde av den faktiske aktiviteten (Schwencke et. al., 2016).

Schwencke et. al. anbefaler at også små foretak benytter løpende avregning da dette gir bedre måling av resultat og verdi i balansen. Anbefalingen gjelder så fremt det ikke vil medføre for store merkostnader for selskapet.

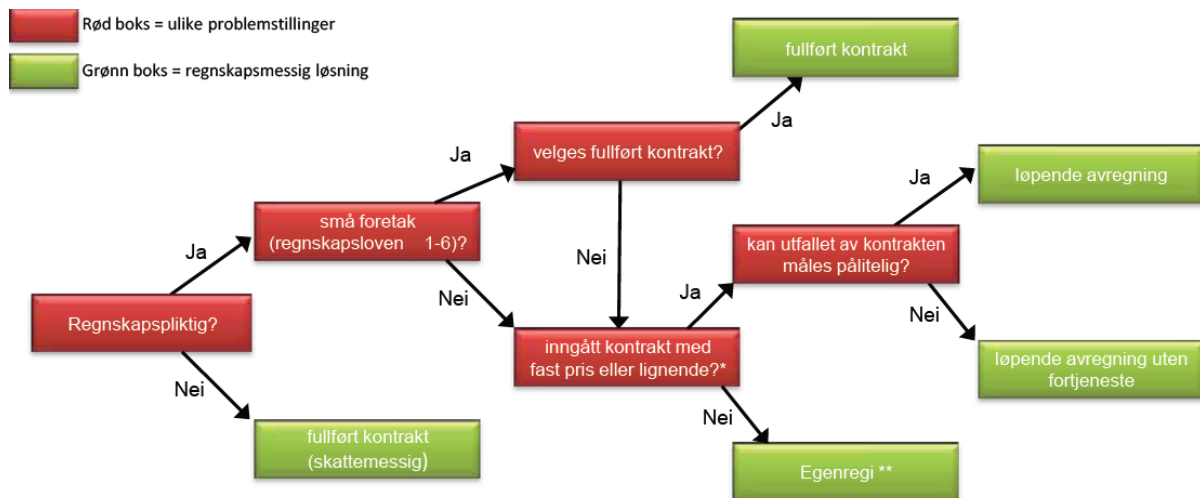
### 2.2.3 Løpende avregning

I følge Schwencke et al. (2016) skal inntektsføringen ved bruk av denne metoden gjenspeile verdiskapningen i perioden. Altså skal driftsinntektene tilsvare verdien av produksjonen, noe som betyr at inntekten i prinsippet er helt uavhengig av faktureringen.

Kristoffersen (2016), viser til at det finnes to regnskapsmetoder for behandling av anleggskontrakter etter løpende avregning: *med* og *uten* fortjeneste, der hovedregelen er å regne med fortjeneste. Løpende avregning uten resultatføring av fortjeneste skal kun brukes dersom usikkerheten knyttet til kontraktens resultat er svært stor. Videre sier han at i et slikt tilfelle skal en eventuell fortjeneste resultatføres når usikkerheten er redusert til et akseptabelt nivå.

Det er altså flere faktorer som påvirker hvilke regnskapsprinsipp man kan velge for inntektsføring av anleggskontrakter. Disse kan sammenfattes som i figur 4, hvor de hvite rutene beskriver ulike situasjoner og problemstillinger, mens de grønne rutene er de

regnskapsmessige løsningene i de ulike tilfellene. Figur 3 er hentet fra Sticos, men vi gjør oppmerksom på at fullført kontrakt for små foretak også krever en inngått kontrakt med fastpris eller lignende.



Figur 3: Illustrasjon av løpende avregning og fullført kontrakts metode (Sticosmagasinet, 2010).

#### 2.2.4 Kontraktsinntekter

Det skilles mellom periodiserte og ikke periodiserte kontraktsinntekter, der de periodiserte inntektene får benevnelsen «opptjent kontraktsinntekt i perioden». Disse skal, i henhold til NRS 2 punkt 13, inngå i periodens resultatregnskap. De som ikke er periodisert i forhold til fullføringsgraden omtales bare som kontraktsinntekter.

Kontraktsinntekter omfatter både kontraktsfestet inntekt, samt kontraktsfestet tilleggs- og endringsarbeid, men også inntekt av tilleggs- og endrings arbeid som ikke inngår i en kontrakt dersom det foreligger et pålitelig estimat og at det er sannsynlig at kunden vil godkjenne arbeidene og at inntektene kommer til oppgjør, jf. NRS 2 punkt 14.

#### 2.2.5 Kontraktskostnader

I forbindelse med kontraktskostnadene blir begrepet «kostnad opptjent kontraktsinntekt i perioden» brukt i NRS 2 om de periodiserte kostnadene. Dette er de kostnadene som skal sammenstilles med kontraktsinntektene for den bestemte perioden. (Schwencke et al., 2016).



Kostnader som ikke er periodisert i forhold til fullføringsgraden blir bare omtalt som kontraktskostnader jf. NRS 2. Disse deles inn i *direkte* og *indirekte* kostnader der de direkte kostnadene er de som kan knyttes direkte til kontrakten. Eksempler på dette er kostnader til material, produksjonslønn, samt eventuelle kostnader til underleverandører. Også maskinkostnader og avskrivninger på prosjektrelaterte driftsmidler skal inkluderes i de direkte kostnadene (Schwencke et al., 2016). I standarden tas prosjektledelse med både som en direkte kostnad, men også som en indirekte kostnad.

De indirekte kontraktskostnadene knyttes ikke direkte mot en spesifikk kontrakt, men kan, uten alt for store krumspring, fordeles på de ulike prosjektene. Dette kan være prosjektering, prosjektledelse, og kostnader til kvalitetskontroll (Schwencke et al., 2016).

Schwencke et al. (2016) forklarer videre at øvrige kostnader som salgs- og administrasjonskostnader eller avskrivninger på driftsmidler som ikke er relatert til anleggskontrakten, ikke kan kategoriseres som kontraktskostnader. Disse skal periodiseres som periodekostnader. Et unntak er dersom det i kontrakten er øremerket en godtgjørelse til dekning av disse kostnadene.

### 2.2.6 Kontraktsfortjeneste

I standarden NRS 2 Anleggskontrakter defineres kontraktsfortjeneste som kontraktsinntekt fratrukket kontraktskostnad og netto finanskostnad. Kontraktsfortjenesten kan derfor sees mer som et dekningsbidrag da den ikke bare skal gi overskudd, men også dekke de indirekte kostnadene som ikke lar seg fordele på kontraktene, som for eksempel salgs- og administrasjonskostnader (Schwencke et al., 2016).

### 2.2.7 Fullføringsgrad

Schwencke et al. (2016) forklarer videre at opptjeningen blir beregnet på grunnlag av fullføringsgraden av prosjektet som igjen er basert på forbruk av innsatsfaktorer, altså påløpte kostnader. Fullføringsgraden blir derfor forholdet mellom påløpte og forventede, totale kontraktskostnader. I noen yrker eller noen oppdrag vil ikke påløpte kostnader gi et riktig bilde av fremdriften. Da kan påløpte timer eller påløpt lønn gi et mer korrekt bilde. Et eksempel på dette vil være snekkerarbeid. Påløpte kostnader gjelder kun de kostnadene som har sammenheng med det utførte arbeidet, og innkjøpt material som ennå ikke er tatt i bruk skal derfor ikke tas med i beregningen.

Wiig (2013) poengterer at beregning av fullføringsgrad som et forhold mellom påløpte og estimerte totale kontraktskostnader, kan medføre stor risiko dersom kostnadsoverskridelser ikke blir oppdaget i tide.

Uansett om en fører løpende med eller uten fortjeneste, gjelder det at kontrakten er fullført når prosjektet er ferdigstilt og risiko og kontroll går over på kjøper. I vurderingen av ferdigstillelses-tidspunktet skal en ikke ta hensyn til eventuelle etterarbeider og garantier (Schwencke et al., 2016). Det følger av forsiktighetsprinsippet i rskl § 4-1 (4) at urealiserte tap skal resultatføres, uavhengig av fullføringsgrad og behandlingsmetode. Ved beregningen av urealisert tap, skal en bruke NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler punkt 4.3, som utgangspunkt for selve måling av verdien en skal resultatføre.

### 2.2.8 Usikkerhet og estimat

I definisjonen av anleggskontrakt går det frem at prisen skal være gitt. Da er altså bedriftens inntekter for selve anleggskontrakten kjent, mens det er kostnadene det er knyttet usikkerhet til. Da anleggskontrakter ofte har et betydelig omfang, både tidsmessig og økonomisk, er det stor usikkerhet knyttet til kostnadene, og da også hvor stort anleggsbidraget blir (Schwencke et al., 2016). Videre påpeker de at det er viktig med et godt system for prosjektoppfølgning for å få estimatene mest mulig pålitelige.

### 2.3 Skattemessig behandling

I skatteloven blir denne type kontrakter omtalt som tilvirkningskontrakter og behandlet etter § 14-5 (3), som sier at kontrakter som ikke er fullført skal verdsettes til anskaffelsesverdi eller tilvirkningsverdi. Med andre ord skal en skattemessig benytte fullført kontrakts metode ved vurdering av anleggskontrakter, noe som ofte fører til forskjeller mellom den regnskapsmessige og skattemessige verdivurderingen.

Skatteloven har ikke noen videre definisjon av tilvirkningskontrakter, men skatte-ABC (Skatteetaten 2017, s. 1469) forklarer dette som:

«en kontrakt om å lage gjenstander, oppføre bygg mv. mot fast pris (ikke regningsarbeid) enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier. Rene tjenesteoppdrag faller utenfor begrepet «tilvirkningskontrakt».»

For å kunne kalles en tilvirkningskontrakt må det altså gjelde fremstilling av en fysisk eiendel som man i tillegg har et resultatansvar for. Det er viktig å bemerke seg at det ikke gjelder regningsarbeid og rene tjenesteoppdrag.

Dersom en derimot behandler regningsarbeid som en anleggskontrakt, vil en risikere å forskyve skattleggingen av dette arbeidet ulovlig. Dette kan føre til en tilleggsskatt etter statens satser, som for tiden er 20 % av den skattemessige fordelingen (Skatteetaten, 2017).

#### 2.3.1 Fullført kontrakts metode

Som nevnt skal en skattemessig bruke fullført kontrakts metode ved skattlegging av anleggskontrakter. Denne regelen har til hensikt, ifølge Grydeland<sup>2</sup>, å særbehandle de større prosjektene hvor det tar lang tid fra prosjektet starter til man får inntekter og det blir klarlagt om man faktisk tjener penger på prosjektet.

Wiig (2013), forklarer at for kontrakter som ikke er fullført ved årsskiftet «unngår man å bli skattlagt for omsetningen mot at de fleste direkte kostnader aktiveres frem til ferdigstilling». Når prosjektet så blir fullført vil man bli skattlagt for differansen mellom omsetningen og de direkte kostnadene. Skattemessig får man altså løpende fradrag for alle indirekte og faste kostnader knyttet til prosjektet. Dette kan illustreres med et lite eksempel:

---

<sup>2</sup> Grydeland, Aleksander, advokat og partner i Ernst & Young. Telefonintervju 05.03.18

Regnskapsmessig verdi (opptjent kontraktsinntekt)	1 500 000
Skattemessig verdi (kostpris av tilvirkningsverdi)	1 000 000
Midlertidig forskjell	500 000

Midlertidige forskjeller består her av fortjeneste, og de kostnadene som en har fått direkte fradrag for. Dette danner grunnlag for utsatt skatt. Den utsatte skatten blir da 25 % av de midlertidige forskjellene – altså  $500\,000 \times 0,25 = 125\,000$ . Denne skatten blir ikke betalbar før det regnskapsåret prosjektet er ferdigstilt.

Som vist i eksempelet over blir inntektsføringen utsatt skattemessig i forhold til regnskapsmessig, noe som fører til en positiv midlertidig forskjell. Dette blir en skatteøkende midlertidig forskjell som gjør at selskapet må betale mer i skatt det året prosjektet blir ferdigstilt - en utsatt skatt.

Da de fleste kostnader blir aktivert frem til ferdigstillelse av kontrakten, blir en ikke skattlagt for omsetningen som tilhører disse, før prosjektet er fullført. Kostnader som skal aktiveres er kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn, jf. sktl § 14-5. Øvrige kostnader får en løpende fradrag for. Dekningsbidraget skattlegges dermed først når prosjektet er fullført.

Siden beskatning ikke skjer før kontrakten er fullført, er det svært viktig å tidfeste fullføringen av kontrakten for at skattleggingen skal skje i rett år. Derimot har ikke skatteloven noen videre forklaring av begrepet fullført, men ifølge Wiig (2013) skal en anleggskontrakt anses som fullført når risiko og kontroll går over på kjøper, selv om noe mindre arbeid gjenstår.

## 3 Metode

I dette kapitlet vil vi presentere og begrunne forskningsdesign og metodevalg.

Johannessen, Christoffersen og Tuft (2011) beskriver forskningsdesign som det å ta stilling til hva og hvem som skal undersøkes, samt hvordan undersøkelsen skal gjennomføres, mens Aubert (1985) ser på en metode som «en fremgangsmåte, et middel til å løse problemer og komme frem til ny kunnskap». I følge Gripsrud, Olsen og Silkoset (2016) skal metoden inneholde beskrivelser av hvilken type data man trenger, samt hvordan disse skal samles inn og analyseres.

### 3.1 Kvantitativ og kvalitativ metode

I samfunnsvitenskaplig metode skiller man mellom to hovedtyper metode. *Kvantitativ* metode og *kvalitativ* metode der hovedforskjellen er hvordan data samles inn og analyseres (Johannessen et al., 2011).

Ved kvantitativ metode er datainnsamlingen basert på tallmateriale og fenomen som kan telles. Målet med kvantitative metoder er ifølge Johannessen et al., (2011) å kartlegge utbredelser, og et typisk eksempel er spørreundersøkelser der forskerne ønsker å telle opp hvor mange respondenter som svarer det samme. Spørreskjema med faste spørsmål og oppgitte svar gjør at kvantitative metoder er sterkt preget av struktur.

Kvalitative metoder derimot, har fokus på ord, tekst, lyd og bilde og er særlig hensiktsmessig om vi skal undersøke fenomener vi ikke har god kjennskap til fra før (Johannessen et al., 2011). Intervju og observasjon er vanlige måter å samle inn kvalitative data på, og metodene er svært fleksible. En annen undergruppe av kvalitative metoder er dokumentundersøkelser. Da blir tekst i for eksempel et dokument, årsrapporter eller aviser, studert nærmere. Noe som ofte er mer gjennomtenkt og reflektert enn muntlige uttalelser (Jacobsen, 2015).

### 3.2 Forskningsdesign

Vi ønsket, som nevnt tidligere, å se nærmere på byggebransjen på Haugalandet og deres forhold til anleggskontrakter. Da dette var en bransje og et tema vi hadde begrenset kunnskap om fra før var det naturlig å velge en kvalitativ tilnærming. Vi ønsket å utforske og beskrive bransjens erfaring med og forståelse av anleggskontrakter samt vurderinger og behandlinger av disse. Da casestudie er inngående studie av en eller få undersøkelsesenheter (Jacobsen, 2015), syntes dette å passe bra.

En casestudie alene vil ofte gi begrenset mulighet til å konkludere, ifølge Hellevik (2009), da en ved å undersøke andre enheter kunne ha funnet andre egenskaper, og fordi en må ta stilling til hvor typiske funnene for denne enheten er i forhold til andre tilsvarende enheter.

#### 3.2.1 Case studier

Jacobsen (2015) anbefaler å bruke casestudier for å beskrive eksplorerende oppgaver.

Bakgrunnen for dette er at casestudier har den egenskapen at de kan gi detaljert beskrivelse av virkeligheten, som gjør de egnet til å utvikle ny forståelse. Dermed vil en kunne utvikle nye hypoteser og teorier, noe som gjør denne typen forskning godt egnet til teoretisk generalisering. En case-studie alene vil ofte gi begrenset mulighet til å konkludere, da en ifølge Hellevik (2009, s. 98) må gi svar på følgende to spørsmål:

«Hvilke andre egenskaper kunne en ha funnet enn de som gjaldt for den ene enheten som er undersøkt? Hvor typiske er egenskapene til denne enheten i forhold til andre enheter av samme type?»

Som et supplement til casestudiene, ønsket vi å bruke intervjuer av forskjellige aktuelle stillinger for å belyse emnet ytterligere. Kvalitative intervjuer passer godt til å samle inn data når menneskers erfaringer og oppfatninger skal vektlegges (Johannessen et al., 2011). Ettersom intervjuobjektets stilling og erfaring, kan påvirke både svar, oppfatning og erindringer, vil et standardisert intervju virke mot vår hensikt. Det kan være hensiktsmessig å bruke kvalitative intervjuer som et supplement til annen metodelære, for å få svar på problemstillingen, eller å endre lyssettingen på det eksisterende kartet (Johannessen et al., 2011).

#### 3.2.2 Små-N-studier

Jacobsen (2015) beskriver små-N-studier som små studier hvor det velges ut et fåtall enheter – ofte ikke mer enn fem eller ti. Metodelitteraturen har for vane å gi enheter betegnelsen N, som kommer fra Numbers. I tidligere litteratur ville slike studier ofte blitt kalt sammenlignbare caser, uten at det betyr at små-N-studier trenger å være casestudier.

Små-N-studier kjennetegnes av å fokusere på enkelte sentrale elementer, eller en eller flere spesielle hendelser, og er, ifølge Jacobsen (2015), velegnet til dette da det kan belyses fra flere forskjellige ståsteder.

Ulike informanter vil ofte ha ulike oppfatninger av et fenomen, og vil på den måten belyse sentrale områder på forskjellige måter. Små-N-studier søker å skape et bredere perspektiv på fenomenet, og kan gå på tvers av flere ulike caser for å oppnå dette. Vårt ønske med oppgaven er nettopp en rik og detaljert beskrivelse av fenomenet «anleggskontrakter».

### 3.3 Utvalgsstrategi

Ved kvalitative undersøkelser er ikke målet å foreta statistiske generaliseringer og vi gjør derfor et strategisk utvalg av informanter (Johannessen et al., 2011). Med utgangspunkt i vårt ønske om å se både regnskapsmessige og skattemessige vurderinger av anleggskontrakter, var det hensiktsmessig å undersøke fra flere vinkler, og nytte et kriteriebasert utvalg av informanter. Et slikt utvalg forklarer Johannessen et. al. som et valg av informanter som oppfyller spesielle kriterier. Våre kriterier var at de skulle jobbe med nettopp regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter og inneha god kunnskap om emnet. I tillegg ønsket vi at de var knyttet til sentrale bedrifter innen byggebransjen på Haugalandet.

Da vi gikk i gang med oppgaven, undersøkte vi byggenæringen og fant de åtte største tilbyderne av nye boliger her i distriktet. Ettersom en av disse bedriftene er en del av et nasjonalt byggefirma, som ikke har regnskapskontor her, ekskluderte vi firmaet fra utvalget vårt, men tok det med som en del av forarbeidet. Vi gjennomførte derfor et intervju med distriktssjef Knut Tindeland i Block Wathne AS, allerede i desember 2017. Her fikk vi mye basisinformasjon om selve bransjen, samt gode råd i forhold til hvordan vi kunne løse oppgaven vår. Det var nyttig for å konkretisere problemstillingen, samt klargjørende for de begrensningene vi måtte foreta.

Deretter kontaktet vi de resterende sju bedriftene, men kun to av disse sa seg villig til intervju. Tilbakemeldingen vi fikk gikk på at det var svært travle tider for bedriftene i begynnelsen av et nytt regnskapsår. Første intervju ble likevel utført i starten av januar 2018.

Vi innså at vi var nødt til å utvide kriteriene våre for å få tilstrekkelig antall firmaer å intervju, og valgte å også inkludere byggefirmaer som har spesialisert seg på næringsbygg. Som med de andre byggefirmaene utførte vi undersøkelser for å avdekke de største næringsbyggaktørene i regionen vår, og sendte så ut forespørsel om intervju til de 5 største firmaene. Vi fikk positivt svar fra to av disse.

For å få belyst temaet fra flere vinkler ønsket vi også intervju med både ekstern regnskapsfører, og revisor. Dette fordi små foretak gjerne ikke har egne regnskapsførere som behandler anleggskontrakter, at både eksterne regnskapsførere og revisorer gjerne behandler anleggskontrakter fra flere ulike selskaper, samt at de gjerne har et en litt annen innfallsvinkel på temaet.

Ut fra bedriftenes tilgjengelige regnskapsinformasjon fant vi de mest aktuelle revisjonsfirmaene og kontaktet PWC og Deloitte i Haugesund for intervju. Her fikk vi avtale om ett intervju. Når det gjaldt regnskapsbyrå tok vi direkte kontakt med det største regnskapskontoret på Haugalandet, Tveit, og forhørte oss om det var mulig å få gjennomført intervju med en spesialist på anleggskontrakter.

Tveits beste fagmann på området holdt til på avdelingskontoret på Bømlo, og falt derfor utenfor vår avgrensning – Haugalandet. Etter en samlet vurdering valgte vi likevel å gjennomføre et intervju som vi tok med i oppgaven. Vurderingen baserer seg på at vi har grunn til å tro at et så stort firma har tydelige prosedyrer og at forskjellene fra avdeling til avdeling er minimal. I tillegg er det liten geografisk avstand fra avdelingskontoret på Bømlo til oppgavens avgrensede område – Haugalandet.

I løpet av prosjektets forarbeid leste vi mange interessante artikler. Særlig to av disse fanget vår oppmerksomhet da de hadde en ryddig og inngående beskrivelse av temaet vi ønsket å studere. Dette var artiklene «Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter» og «Forskjeller mellom regnskap, bokføring og skatt: Anleggskontrakter», som begge stod på trykk i Revisjon og Regnskap - et fagtidsskrift utgitt av Revisorforeningen. To av totalt fire artikkelforfattere sa seg villige til intervju, og på den måten bidra med nyttig informasjon til oppgaven vår.

Da det ene firmaet trakk seg i siste liten på grunn av tidsmangel, endte vi med ett firma med privatbygg, to næringsbygg, en ekstern regnskapsfører, en revisor, samt to artikkelforfattere. Samtlige av våre intervjuobjekter hadde over 15 års erfaring med regnskapsføring og anleggskontrakter.



### 3.4 Begrunnelse for metodevalg

Vi valgte å gjennomføre semistrukturerte intervjuer som tar utgangspunkt i en intervjuguide, se vedlegg, der spørsmål, tema og rekkefølge kan varieres (Johannessen et al., 2011).

Grunnen til dette var at vi da ville få bedre flyt i samtalen, lettere kunne følge opp interessante spor og være mer fleksible. Vi gjennomførte intervjuene med lydopptak og transkriberte dem i ettertid. Vi gjennomførte også dokumentanalyse av bedriftenes regnskap, både for å få oversikt over prinsippene, men også for å studere notene. Det hele ble til slutt analysert.

### 3.5 Informasjon om informantene

I samfunnsvitenskapelig forskning er valget av informanter en essensiell del, og det gjelder både for kvalitative og kvantitative undersøkelser. Hvordan man så går frem i valget av informanter avhenger både av problemstillingens natur, strategi, tid samt tilgang til informanter (Johannessen et al., 2011).

Kvalitativ forskning har fokus på å få så mye informasjon som mulig, fra et begrenset antall informanter (Johannessen et al., 2011). Man velger antall informanter ut ifra problemstillingens natur, og hva som er tilgjengelig (Johannessen et al., 2011). For oss var det naturlig å velge kriteriebasert utvalgsstrategi, og det skyldes at informantene skulle oppfylle spesielle krav til kunnskap og erfaring på problemstillingen.

Aleksander Grydeland, medforfatter av «Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter», er advokat og partner i Ernst & Young på avdelingen «tax and law» hvor han blant annet jobber med skatterådgivning i forhold til anleggskontrakter.

Ruben Bjerketveit, revisor og medforfatter av «Forskjeller mellom regnskap, bokføring og skatt: Anleggskontrakter» er ansatt i revisorforeningen og har tidligere jobbet spesielt med anleggskontrakter i KPMG. Begge har over femten års erfaring fra bransjen og er eksperter på sine områder.

### 3.6 Vurdering av metoden

Johannessen et al. (2011) poengterer at det ved alle typer forskning er viktig å tenke over datas pålitelighet, også kalt reliabilitet. Videre forklarer de at påliteligheten kan påvirkes av hvilke data som blir brukt, hvordan disse samles inn og analyseres, samt nøyaktigheten i utførelsen.

I denne undersøkelsen var intervjuguiden og utførelsen av dybdeintervjuene vesentlige for resultatet. Med bedre kjennskap til bedriftene eller personene, eller litt andre formuleringer av spørsmålene kunne vi dermed endt opp med et annet resultat. Det er også sannsynlig at andre intervjuobjekter, for eksempel de som fører etter fullført kontrakts metode etter unntaksbestemmelsene i NRS 8, ville gitt andre svar og grunnlag for vurderinger, og på den måten belyse problemstillingen fra en annen vinkel.

Vi finner det uheldig at en av informantene ikke hadde regnskapsfaglig bakgrunn, men svarte på bakgrunn av sin stilling som daglig leder, da det ikke var mulig å gjennomføre intervju med selskapets regnskapsfører. Dette kan svekke informasjonens reliabilitet.

Det må også trekkes frem at studien vi har gjennomført ikke kan generalisere, verken for næringen eller regionen da den er basert på et svært lite utvalg.

Studien er basert på dybdeintervjuer av erfarne regnskapsførere og revisorer, samt en advokat med mye erfaring fra anleggskontrakter. Vi ser på det som styrkende for vår studie at vi har hatt et bevisst forhold til valg av informanter.

## 4. Analyse og drøfting

I denne delen av oppgaven er vi opptatt av å analysere og drøfte de funnene vi har gjort gjennom kvalitative og kvantitative undersøkelser. Vi vil også sammenligne dem med andre undersøkelser og etablerte teorier rundt områdene vi ser på.

I analysene bruker vi direkte sitater fra våre intervjuobjekter, for på den måten å få frem deres meninger. Vi har valgt å anonymisere informantene, og har derfor gitt dem individuelle koder.

- W1: Regnskapsfører i byggefirma mot privatmarkedet
- W2: Ekstern regnskapsfører for byggefirma rettet mot privatmarkedet
- X1: Regnskapsfører i byggefirma rettet mot proffmarkedet
- X2: Daglig leder i byggefirma rettet mot proffmarkedet

Alle informantene har lang erfaring og god kunnskap om området vi har diskutert, selv om det ikke er daglige vurderinger som blir tatt opp.

Med oppgaven ønsket vi å illustrere følgende: «*Et bilde på utfordringer knyttet til anleggskontrakter i byggebransjen på Haugalandet*».

For å gi utfyllende informasjon til hovedproblemstillingen, har vi formulert disse tre delproblemstillingene:

- A) Hvilke faktorer påvirker inntekts- og kostnadsføring i prosjekter?
- B) Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet?
- C) Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene?

Hoveddrøftingen i oppgaven vil være basert på intervjuene vi har gjennomført med sju informanter, hvorav fire representerer selve byggenæringen, mens de resterende tre er henholdsvis en revisor og to artikkelforfattere. Sju informanter er ikke nok til at funn kan generaliseres for hele byggebransjen, ei heller lokalt på Haugalandet. For å gi oppgaven større allmenn gyldighet, støtter vi opp analysene med kvalitativ dokumentanalyse, samt tidligere forskning på området.

#### 4.1 Privatmarked og proffmarked

Som tidligere nevnt, har vi hentet informanter fra to ulike segmenter innen byggebransjen. Disse velger vi å benevne ut i fra målgruppene som utgjør kundegrunnlaget for de ulike segmentene og vil heretter bli omtalt som privatmarkedet og proffmarkedet. Disse henvender seg til henholdsvis private kunder, og bedrifter, det offentlige og industri.

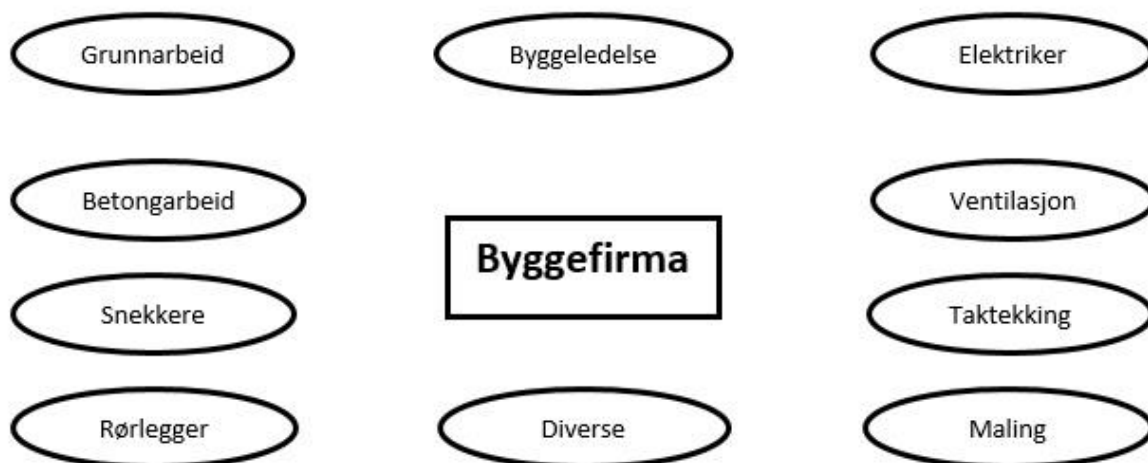
For å få en oversikt over bransjen vi ønsker å undersøke, har vi gjennomført en enkel analyse av årsregnskapene til bedriftene i utvalget, inkludert de bedriftene vi ikke intervjuet. Denne oversikten viser vi i figur 4. Det viser seg at kun to av selskapene rettet mot privatmarkedet benytter fullført kontrakts metode, selv om fire av utvalget på sju har mulighet til å velge denne metoden. Av et utvalg på fem i proffmarkedet er det bare ett selskap som fører etter fullført kontrakts metode, selv om det også her er fire som har denne muligheten. Av det totale utvalget på tolv bedrifter, er det altså hele ni som velger å inntektsføre anleggskontrakter etter løpende avregning.

Kode	NRS 8 – God regnskapsskikk for små foretak	Fullført kontrakts metode	Omsetning 2016
W1	Nei	Nei	360 710 595
W3	Ja	Ja	33 248 233
W4	Ja	Nei	51 209 136
W5	Ja	Ja	37 448 414
W6	Ja	Nei	161 153 830
W7	Nei	Nei	230 171 874
W8	Nei	Nei	215 627 000
X1	Ja	Nei	177 801 089
X2	Ja	Nei	45 199 737
X3	Nei	Nei	85 701 473
X4	Ja	Nei	28 334 030
X5	Ja	Ja	18 649 796
Samlet	8 Ja, 4 Nei	3 Ja, 9 Nei	1 445 255 207

Figur 4: Tabell med oversikt over regnskapsmessig informasjon hentet fra årsregnskapene i 2016, for utvalget. Inkluderer tall fra selskapene vi ikke fikk mulighet til å intervjuet.

I tabellen over (Figur 4) er ikke W2 inkludert da dette er en klient av Tveit Regnskap AS, som vi derfor ikke har tilgang til opplysninger om. Som beskrevet i metoddelen var det vanskelig å få informanter, og heldigvis kunne Tveit Regnskap stille som informant i forbindelse med et kundeforhold de har til en bedrift i Sunnhordland. De bidrar altså med informasjon rundt utfordringer og vurderinger knyttet til anleggskontrakter, men selve byggefirmaet inngår ikke i dokumentanalysen av regnskap.

For å bygge et hus, enten det er for privat- eller proffmarkedet, trengs det mye kompetanse innen flere ulike fagområder. I denne oppgaven har vi konsentrert oss om totalentreprenører som får flere av disse tjenestene utført av underleverandører, men som også selv utfører en betydelig del av prosjektet. En illustrerende oversikt over ulike fagområder i figur 5:



*Figur 5: Oversikt over eksempler på aktuelle fag for et byggeprosjekt.*

Hvilke underleverandører byggefirmaet bruker i hvert enkelt prosjekt kan variere, og det kan også prosessen som ligger bak denne utvelgelsen. Det finnes også eksempler på verdikjedeintegrasjon i større bedrifter, hvor bedriftene eier hele eller deler av underleverandører av ulike fag.

### 4.2 Hvilke faktorer påvirker inntekts- og kostnadsføring i prosjekter?

Fordelen med å ha informanter fra byggefirmaer som er rettet både mot privatmarkedet og proffmarkedet, er at vi har fått en bredere forståelse av bransjen, og forholdene som råder der. Men det gjør også analysen vanskeligere, da det er stor forskjell på hvordan bedriftene er organisert og hvilke fagområder som er deres kjernevirksomhet. Derfor har vi valgt å analysere disse markedsgruppene hver for seg når det gjelder inntekt- og kostnadsføring. Dette for tydeligere å illustrere forskjellene.

Våre informanter har alle valgt løpende avregning med fortjeneste for anleggskontrakter i sitt regnskap, etter NRS 2 Anleggskontrakter. Dermed er det NRS 2 vi forholder oss til når det gjelder behandling og regnskapsføring av anleggskontraktene. Vi følger dermed også oppsettet for NRS 2 for beskrivelse av de forholdene vi ønsker å belyse.

#### 4.2.1 Byggefirma rettet mot privatmarkedet

Bedriftene i vårt utvalg, som er rettet mot privatmarkedet, er i stor grad like. De er alle store utbyggere som tar hele verdikjeden for utbygging av et område. Dermed er det som hovedregel et nøkkelferdig produkt som leveres, men kundene har likevel mulighet til å påvirke utformingen av sin boenhet, noe som da medfører endring fra kontrakten. Slike tilleggs- eller endringsordrer er vanlige, og vi tar en egen diskusjon om dette senere i oppgaven.

Kontraktsinntekter omfattes etter NRS 2 av både kontraktsinntekten, men også tilleggs- og endringsarbeid. Innbetalingsplaner og oversikt kan variere, men dette kommer frem i regnskapstallene for bedriftene som balanseførte forskudd fra kunde, eventuelt gjeld til kunde. «Dersom et tilleggsarbeid har lik eller høyere dekningsbidrag enn kontrakten, vil dette ikke påvirke anleggskontrakten. Dersom det er mindre dekningsbidrag, vil dette komme som en reduksjon av anleggskontrakten, som følge av forsiktighetsprinsippet» fremhever W1.

Kontraktskostnader er beskrevet i NRS 2 punkt 19 til og med 23, og er et veldig viktig punkt for alle bedriftene. Revisor beskriver det slik: «Jeg er veldig opptatt av å formidle til mine kunder viktigheten av gode rutiner. At de har skikkelige system på dette med kostnader, gjør at dette ikke blir noe problem». Dette ble bekreftet av både W1 og W2, som poengterer at styring og oversikt over kostnader er en av hovedoppgavene til prosjektlederne.

Dette gjelder også fordelbare indirekte kostnader som etter NRS 2 punkt 21, skal tilordnes prosjektene ved systematiske og rasjonelle metoder. Her bruker våre informanter forhåndstall eller prosentpåslag på kontraktssummen basert på historiske tall. W1 sier «Vi har fått aksept for et påslag på 7 % for indirekte kostnader hos revisor, og dette skyldes historiske tall og analyser av disse.» W2 har samme synspunkt:

«Vi har ikke gjort dette med indirekte kostnader så vanskelig. Vi har et prosentvist tillegg for indirekte kostnader, og dette er likt på alle kontrakter. Dette er egentlig et skjønnsmessig tillegg basert på erfaringer».

Fullføringsgrad er essensiell når det gjelder behandling under NRS 2. I følge revisor, er det «stort sett kostnader som blir lagt til grunn ved estimering av fullføringsgrad. Det skyldes nok at det er enkelt.» Dette blir også fremhevet av Bjerketveit; «Slik jeg tolker NRS 2 i andre avsnitt, er at påløpte kostnader er det som oftest blir brukt som fremdrifts estimator, men dersom det finnes bedre alternativ, så bør disse brukes.» Videre fortsetter Bjerketveit; «Aller oftest blir fremdrift beregnet utfra påløpte kostnader. Det tror jeg kommer av at det er vanlig, og fordi det er lett. I mangel av noe bedre bruker man det.» W2 er enig med Bjerketveit; «Vi estimerer fremdriften utfra påløpte kostnader av budsjetterte totale kostnader. Vi har god erfaring med dette, og tett oppfølging mot prosjektregnskapene».

Usikkerhet er også eget hovedpunkt i NRS 2, og dekkes i punktene 28 til 35. Dette kommer vi tilbake til i vårt punkt 4.3 Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet.

«Vurdering av kontrakter enkeltvis, oppdelt eller i gruppe», er NRS 2's punkter 36 til og med 39, og behandles hos boligbyggere mot privatmarkedet relativt likt. Det vil si at de aller fleste av anleggskontraktene regnes som egne prosjekt. Mange leilighetsprosjekter i vårt område, blir startet før alle leiligheter er solgt, og man får dermed egenregi- og fremmedregi-problematikk. I et slikt leilighetsbygg blir som regel alle leiligheter regnet som egne prosjekter, slik at en får fordelt kostnader mellom egenregi og fremmedregi på en fornuftig måte. Dermed unngår utbyggerne også en del problemområder rundt en del spesielle problemstillinger.

Egenregi prosjekter og resterende hovedpunkter under NRS 2, rentevirkninger, endring av estimator og spesielle problemstillinger vil vi som tidligere nevnt, ikke komme inn på i denne oppgaven.

##### 4.2.2 Byggefirma rettet mot proffmarkedet

Våre utvalgte bedrifter i proffmarkedet er mer ulike enn de som faller inn under privatmarkedet. Dette er fordi de leverer ulike typer tjenester, betong og snekker, men også fordi de leverer til ulike markedssegment. Noen av firmaene bygger først og fremst nybygg, mens andre har også en del rammeavtaler om vedlikehold og modifikasjoner.

Vår vurdering basert på tilgjengelige regnskapstall, viser at selv med forskjellig konsernstruktur innad i selskapene, virker alle selskapene i denne gruppen å være solide. Og selv med store reduksjoner i omsetningen noen år ser ikke dette ut til å påvirke soliditeten. Soliditeten til en bedrift kan, etter bedriftenes utsagn, i enkelte tilfeller påvirke hvor strenge krav en revisor stiller.

Proffmarkedet skiller seg også fra privatmarkedet ved at det ofte er anbudspapirer på hva byggherren ønsker pris på. Det er opp til byggefirmaene å gi pris på enten totalentreprise eller de delentreprisene de ønsker.

Kontraktsinntektene blir beregnet etter fullføringsgraden og regnskapsføres med fortjeneste hos begge våre informanter. X1 sier; «På underleverandørene er det faste påslag, så der vet vi hva vi tjener, med mindre de skulle gå konkurs, mens på egenproduksjonen har vi en nøye gjennomarbeidet rutine for å ha kontroll på prosessen og økonomien.»

Videre forklarer de at når det gjelder tilleggs- og endringsarbeid har de klare grenser med tanke på fakturering. «Vi har egne fakturaserier både på tilleggsarbeid og endringsarbeid», og forklarer at endringsarbeid er større arbeid som tydelig ligger utenfor kontrakten. Her må de også passe på at disse fakturaene blir sendt før kontraktens slutfaktura, for å kunne kreve det inn. Eventuelt kan de ta det med som et forbehold på sluttoppgjøret at faktura på eventuelle tillegg og endringer kan gjenstå.

Bedriftene ser det som svært viktig å ha kontroll på kostnadene og legger mye av ansvaret på prosjektledelsen, i tillegg til administrasjonen. Når det gjelder kostnadene på egenproduksjonen har X1 detaljerte lister over materialforbruket og produksjonslønnen, altså de direkte kostnadene, men også tilleggskostnader blir tatt med i denne listen. Listen blir gjennomgått minimum hver 14. dag, slik at de hele tiden skal ha kontroll på hvor langt prosjektet er kommet i produksjonen. «Det er ikke så mange entreprenører som gjør det på denne måten», hevder X1.



Indirekte kostnader knytter seg ikke direkte mot et bestemt prosjekt, men kan lett fordeles på de ulike prosjektene. Hos X1 blir disse kostnadene, gjerne bilkostnader, samlet i et avdelingsprosjekt og så fordelt på prosjektene etter en prosentsats. De legger til at «en del av dette kunne nok vært ført direkte på prosjektet, men det blir veldig komplisert». Andre kostnader som blir fordelt, kan være forarbeid både på anbud de for tilslag på, men også de prosjektene de ikke får. Bedriften viser oss Excel-arket sitt, hvor samlede indirekte kostnader for en måned står summert. Dette blir så fordelt på totalproduksjon, som igjen er fordelt på hvert enkelt prosjekt, og kan illustreres som i figur 6.

Samlede indirekte kostnader i Mars:	Fra internregnskap	535 000
Direkte kostnader for Prosjekt 1	Fra internregnskap	9 000 000
Direkte kostnader for Prosjekt 2	Fra internregnskap	400 000
Direkte kostnader for Prosjekt 3	Fra internregnskap	1 300 000
Samlet direkte kostnader til prosjekter:	Fra internregnskap	10 700 000
Fordelte indirekte kostnader Prosjekt 1:	$535\,000/10\,700\,000 * 9\,000\,000$	450 000
Fordelte indirekte kostnader Prosjekt 2:	$535\,000/10\,700\,000 * 400\,000$	20 000
Fordelte indirekte kostnader Prosjekt 3:	$535\,000/10\,700\,000 * 1\,300\,000$	65 000

Figur 6: Fordeling av indirekte kostnader med direkte kostnader som fordelingsnøkkel.

X2 forteller: «Kun fire av 40 ansatte hos oss jobber på kontoret. Dette gjør bedriften enkel og vi har sjelden problemer med å holde oversikt over prosjekter og kostnader til disse. Vi har god kontroll både på indirekte kostnader, direkte kostnader og alle andre typer kostnader.»

Fullføringsgrad blir beregnet ut i fra påløpte kostnader i forhold til totale, estimerte kostnader. X2 forteller; «Vi har ukentlige møter for å holde kontroll på blant annet hvorvidt faktiske utgifter er høyere eller lavere enn budsjetterte kostnader, for dermed å følge dette opp i forhold til fullføringsgrad og lignende. Vi føler at vi har stålkontroll på dette».

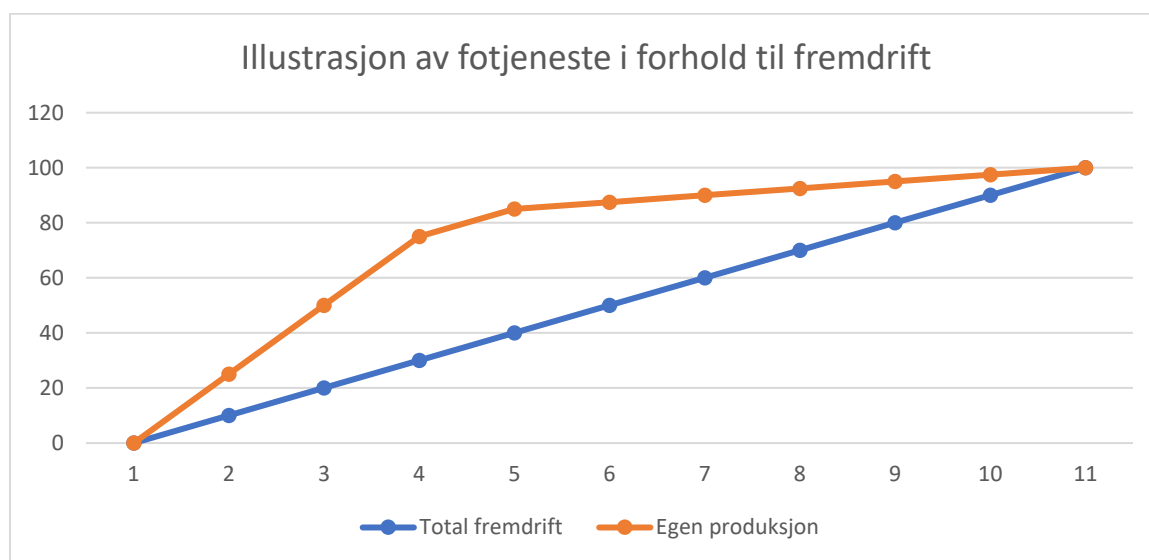
X1 har derimot en noe mer nyansert holdning til fullføringsgraden. «Det er klart at det ofte er diskusjon om fullføringsgraden. Vi som har egenproduksjon av betong har jo en tidlig fase inne på prosjektet hvor tyngdepunktet er, og hvor vi har den største inntjeningen. Dette avhenger selvsagt med hvor mye egenproduksjon vi har på de forskjellige prosjektene.

Normalt har vi høyere avanse på egenproduksjon enn hva vi har i påslag på

underleverandører, så når vi går inn i et prosjekt får vi en veldig høy stigning i starten som så

flater ut mot slutten av prosjektet. Revisor tenker gjerne at dette er lineært. Men etter flere diskusjoner, har vi nå fått aksept for å ta inn fortjenesten slik vi gjør.»

Dette kan illustreres som vist i figur 7, der den blå linjen viser fortjenesten i forhold til fremdriften slik revisor tenker, mens den oransje linjen er fortjenesten i forhold til fremdriften slik X1 hevder den bør være.



Figur 7: Illustrasjon av fortjeneste i forhold til fremdrift for totalentreprenør med egenproduksjon av betong.

Som vi har nevnt tidligere er det mange estimater og usikkerhetsmomenter knyttet til anleggskontrakter, og X1 sier; «Ingen prosjekt er like, så det kan være forhold ved et prosjekt som gjør at vi er usikre på om vi i det hele tatt kommer til å tjene penger på det. Og det er klart at vi ikke legger inn inntekter før de foreligger. Da inntektsfører vi ikke noe på den delen av prosjektet.» Dette er i samsvar med NRS 2 punkt 31, som grunngir dette med at løpende avregning uten kontraktsfortjeneste reflekterer aktivitetsnivået, samtidig som en ikke inntektsfører usikre kontraktsfortjenester.

X1 fortalte også; «Jeg vet om firmaer som ikke får være med å regne på konkrete anbud, fordi de ikke oppfyller kravene til oppdragsgiver. Kommune og stat har for eksempel satt krav til egenkapital-andelen, mens andre har krav om at omsetningen må være tre ganger verdien av kontrakten. Da faller det også en del firmaer ut som ikke har høy nok omsetning, de har ikke ryggrad til å bære det.»

Dette kan være en utfordring for de små foretakene, særlig de som inntektsfører anleggskontrakter etter fullført kontrakts metode. Ved bruk av denne metoden vil en ikke-fullført anleggskontrakt ved årsskiftet bli regnskapsført i balansen med en motpost i gjeld til kunde, noe som nettopp fører til redusert egenkapitalandel, ceteris paribus. Dessuten vil en med fullført kontrakts metode ikke kunne inntektsføre prosjektets kontraktsinntekt for perioden og dermed få en lavere omsetningen enn hva en ville fått ved bruk av løpende avregning med, eller uten, fortjeneste.

#### 4.2.3 Oppsummering – delspørsmål A

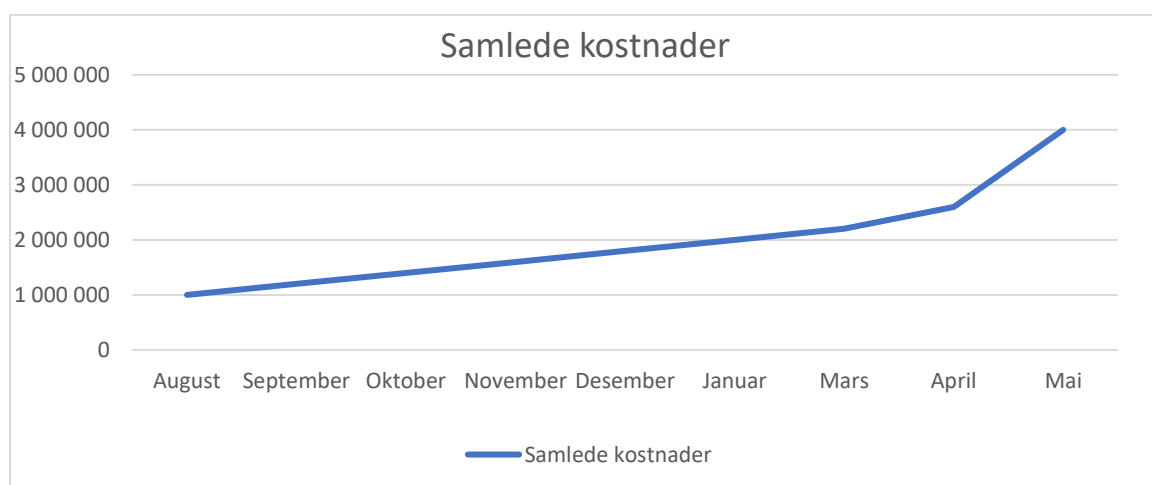
La oss nå sammenligne de fire bedriftene våre fra de to ulike markedene - privatmarkedet og proffmarkedet. Alle inntektsfører anleggskontraktene etter løpende avregning, og alle er enige om at det er svært viktig å ha god kontroll på kostnadene, men hvordan de løser dette er ulikt fra bedrift til bedrift. Alle bedriftene beregner også fullføringsgrad ut i fra påløpte kostnader. Når det gjelder de indirekte kostnadene ser vi derimot en liten forskjell. Her har begge fra privatmarkedet gjort det enkelt med et prosenttillegg basert på historiske tall, mens bedriftsmarkedet har mer detaljerte systemer og beregner fra prosjekt til prosjekt.

### 4.3 Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet.

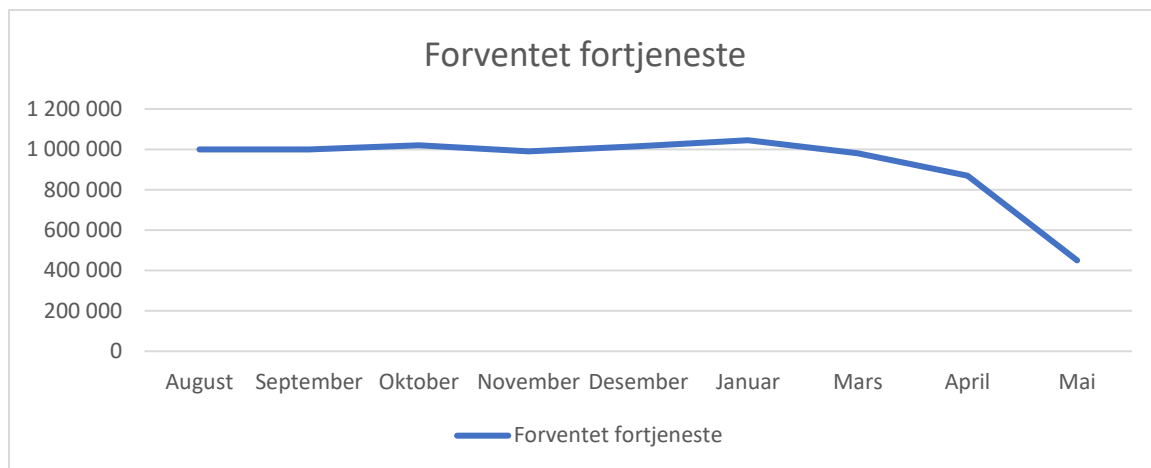
Som vi var innom under beskrivelsen av NRS 2's hovedpunkter, ville punktene 28 til 32, knyttet til usikkerhet og estimater, bli behandlet under dette punktet. Revisor sier; «Det er jo alltid en usikkerhet i forhold til den budsjetterte fortjenesten, og hva den reelle fortjenesten blir til slutt». Vurderinger rundt usikkerhet og bruk av estimat er likt uansett hvilket marked bedriftene forholder seg til. Dermed har vi ingen inndeling i privatmarked og proffmarked under dette punktet, men påpeker eventuelle forskjeller underveis.

Historisk sett har beste estimat etter RSKL § 4-2 vært utgangspunktet for god regnskapsskikk her i Norge. Det har vist seg å gi små avvik sett over et relativt langt tidsperspektiv og Bjerketveit sier; «Regelverket kan sikkert noen si er vanskelig, men det handler om at det er veldig mange estimater som er involvert.» Problemet er altså ikke at det er et estimat, men at resultatet blir summen av mange estimater. Bjerketveit fortsetter; «Det kan skjære seg på så mange punkt i et prosjekt, og det vil alltid være ting som er uventet, og som gir grunnlag for usikkerhet. Og det blir jo enda verre når du skal kontrollere hvordan dette går. Så man har vel sett det man kaller «hockey-stick problemer» for slike prosjekter.»

«Hockey-Stick problemet» er en opphopning av utgifter på slutten av et prosjekt, se figur 8 og 9, og det er nettopp dette en entreprenør må prøve å ha kontroll på. Selve opphopningen er ikke problematisk så lenge man er forberedt på det, men om de overstiger budsjetterte kostnader, og en får redusert overskudd, eventuelt styrer mot et underskudd -da blir det et problem. Problematikken har også en forbindelse med endrings- og tilleggsarbeider, hvor det blir viktig å ha oversikten.



Figur 8: En økning i samlede kostnader som kommer på slutten av et prosjekt.



Figur 9: En dipp i forventet fortjeneste når det kommer en del uventede kostnader på slutten av et prosjekt.

«Tilleggsarbeid blir ikke regnet for å være en anleggskontrakt, men det som er problemet er jo at det gjerne er veldig vanskelig å skille ut.» sier revisor. Videre fortsetter hun:

«Kunnskapsnivået ute i bedriftene er blitt mye bedre de seneste årene. For eksempel dette med å bruke prosjektrengskap, ha kontroll på hva som er innenfor kontrakten, hva som er tilleggsarbeid og ha en systematisk oversikt og kontroll på dette.»

X1 og X2 er samstemte om at de må ha skriftlig dokumentasjon fra kunden for å iverksette en endrings- eller tilleggsordre. Når denne ordren er signert og godkjent tilstrekkelig, blir den grunnlaget for et parallelt faktureringsløp som løper samtidig som selve anleggskontrakten. «Husk å ta forbehold om det egne faktureringsløpet for tilleggs- og/eller endringsordrene i et eventuelt sluttoppgjør» sier X1, som gjør det klart at det vil han kun gjøre den ene gangen.

W1 og W2 er også samstemte om dette, men de er samtidig veldig opptatt av det praktiske oppi det hele. W2 velger å si det slik: «Det er viktig å finne praktiske løsninger på dette, og ikke regne seg i hjel på en bråte bagateller. Det kan bli like galt regnestykke om en bruker to timer på det, som om en bruker to dager. Erfaringsmessig vil erfarne fagfolk oppdage relativt raskt om et prosjekt får uforholdsmessige utslag i kostnadsprofilen sin.» Vi tolker dette slik at bedriften føler de har god kontroll og tett oppfølging på prosjektene sine, og veldig sjelden kommer borti uforutsette og dramatiske kostnader.

«Det blir lagd egne kontrakter på tilleggsarbeid, men de blir som regel ført på det samme prosjektet. Med mindre det er veldig stort omfang på tilleggsarbeidet, for eksempel en garasje. Da blir det ført som et eget prosjekt.», informerer W2 oss om. Revisor orienterer:

«Er det kun tilleggsarbeider som gjenstår på en jobb, kan en ikke forskyve fortjenesten på hele jobben til neste periode. En må foreta noen beregninger der dette trekkes ut, slik at det kun er regningsarbeider igjen. Dette er ofte en sentral problemstilling.»

Som revisor var inne på tidligere kan det fra revisors ståsted være vanskelig å vurdere tidspunktet for ferdigstillelse. Men ut ifra intervjuene med våre utvalgte bedrifter å bedømme, ble ikke tidfesting av ferdigstillelles-tidspunktet ansett som en stor utfordring for bedriftenes del. Dette kan ha noe med typen anleggskontrakt å gjøre, da få av disse prosjektene strekker seg over flere år, samt at de vi snakket med var totalentreprenører. Det kan hende tidspunktet er vanskeligere å tidfeste i andre ledd i verdikjeden, som grunnarbeid og elektro.

«Når vi forholder oss til Norsk Standard på arbeidene våre, er det en fast prosedyre når et prosjekt er ferdigstilt. Det blir gjennomført ferdigbefaringer og så blir arbeidet overlevert i henhold til de krav og standarder som kontrakten beskriver», sier X1. Tilsvarende svar får vi fra de andre tre informantene. Disse gjennomgangene er også grunnlaget for ferdigattest fra myndighetene, og som revisor sier: «Det er ingen fasit på når overlevering har skjedd, men en ferdigstillellesattest på et bygg, taler jo for at prosjektet er ferdig og overlevert».

Alle bedriftene vi snakket med har garantiavsetninger for bygg de har levert fra seg. Men som følge av spesielle krav for leverandører til privatmarkedet, er reglene for dette segmentet strengere regulert enn markedet mellom profesjonelle aktører. I praksis løses dette enten med 5 % avsetning i 5 år etter ferdigstillelsen for hvert prosjekt, eller en garanti - i praksis en forsikring - igjennom en profesjonell samarbeidspartner.

W2 forklarer det slik; «Vi verken inntektsfører eller kostnadsfører garantier løpende, men har en generell avsetning i balansen som kalles garantikostnader. Avsetningen skal bli vurdert etter antall prosjekt, men det blir også vurdert ut ifra hvor solid selskapet er. Vi er jo et veldig solid selskap, så revisor har ingen innvendinger til våre vurderinger.» Basert på W1

og W2 lange erfaring i bransjen, og med anleggskontrakter, hevder de at det ikke er så stort grunnlag for usikkerhet knyttet til om det blir fortjeneste eller ei.

Selv om proffmarkedet ikke krever garantier for kundene gjennom lovverket, er det som regel leverandørgarantier fra entreprenøren, av byggherrens egen interesse. Dermed setter både X1 og X2 av til regnskapsmessig garantiavsetning. Disse er typisk sikret med bankgarantier som er gitt til kundene, inntil garantiperioden er opphørt. Eventuelle reklamasjoner mot ferdigstilte prosjekter blir hos X2 utført som et eget prosjekt, som de kaller «reklamasjoner».

##### 4.3.1 Kommuniserer usikkerhet

Å gi tilleggsinformasjon i noter, er både et krav i henhold til regnskapsloven, og et krav i forhold til begrepet god regnskapsskikk, i henhold til NRS 2 Anleggskontrakter. NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler definerer en forpliktelse som en plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. En usikker forpliktelse gjelder en ukjent størrelse eller ukjent oppgjørstidspunkt, og må fremkomme i noter, jf. rskl § 7-21.3. Ingen i utvalget vårt har noen noter om dette punktet, og vi må derfor anta at de ikke har noen slike forpliktelser.

Det er i utgangspunktet listet opp seks noteopplysninger som er knyttet til anleggskontrakter i NRS 2, men det er kun tre av disse som omhandler usikkerhetsmomentet:

1. Hovedprinsippene for beregning av fullføringsgraden
2. Omfanget av igangværende anleggskontrakter med angivelse av total utført produksjon, akkumulerte kontraktskostnader og estimert fortjeneste
3. Gjenværende produksjon på tapskontrakter

Det er beskrevet et unntak for foretak som er involvert i et fåtall anleggskontrakter. Disse kan unnlate å gi informasjon som nevnt under punkt to og tre, dersom det åpenbart er berettiget av konkurransemessige hensyn. Bedriftene har mulighet til å velge om de skal gi opplysninger for alle prosjekt samlet, eller om de deler det opp i de enkelte prosjektene de er involvert i. I vårt utvalg har vi utarbeidet Figur 10, som gir spesifikasjoner fra utvalget vårt om hvilke noteopplysninger de ulike selskapene gir.

Kode	Bruker NRS 8	Bruker fullført kontrakts metode	Note om fullførings grad	Note om omfang av utført, akkumulert kontraktskost, estimert fortjeneste	Gjenværende produksjon på tapskontrakt
W1	Nei	Nei	Ja	Ja	Ikke spesifisert
W3	Ja	Ja	Nei	Nei	Nei
W4	Ja	Nei	Ja	Ja	Ja
W5	Ja	Ja	Nei	Nei	Nei
W6	Ja	Nei	Ja	Ja	Ikke spesifisert
W7	Nei	Nei	Ja	Ja	Ja
W8	Nei	Nei	Ja	Ja	Ja
X1	Ja	Nei	Ja	Ja	Ja
X2	Ja	Nei	Ja	Ja	Ja
X3	Nei	Nei	Ja	Ja	Ja
X4	Ja	Nei	Ja	Ikke spesifisert	Ikke spesifisert
X5	Ja	Ja	Nei	Nei	Nei

Figur 10: Kommunikasjon av prinsippanvendelse i årsregnskapet.

De som har valgt å bruke fullført kontrakts metode er her markert i grått og har ikke oppgitt noen av de noteopplysningene vi studerte. Dette er i henhold til NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak.

De tre som ikke har spesifisert gjenværende produksjon på tapsprosjekter, har beskrevet i notene; «ved prosjekter som antas å gi tap, kostnadsføres «forventet tap», umiddelbart.». Opplysningene er ikke gitt i henhold til notekravene, vi antar dermed at dette kommer av unntaksbestemmelsene for konkurransemessige hensyn, eventuelt at de ikke har noen tapsprosjekter ved årsskiftet.

X4 har heller ikke spesifisert notekrav nummer to; «Omfanget av igangværende anleggskontrakter med angivelse av totalt utført produksjon, akkumulerte kontraktskostnader og estimert fortjeneste». I notene er følgende opplyst:

«Anleggskontrakter: Arbeid under utførelse knyttet til fastpriskontrakter med lang tilvirkningstid, vurderes etter løpende avregnings metode. Fullføringsgraden estimeres ved fysisk måling av fremdrift. For prosjekter som antas å gi tap, kostnadsføres hele det beregnede tapet umiddelbart.»



I de andre notene, er det kun en tilleggsinformasjon som fremkommer i noten til skattekostnad, hvor det er en beregning for utsatt skatt. Her er «Tilvirkningskontrakt som ikke er fullført ved årets slutt» oppført. Regnskapet er godkjent av uavhengig revisor 7.4.2017, og dermed vil vi anta at dette også er holdt tilbake med bakgrunn i unntaksbestemmelsene for konkurransemessige hensyn.

#### 4.4 Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene?

Hva som er utfordrende i forhold til skatt og anleggskontrakter avhenger av hvilken innfallsvinkel en har. Revisor og advokat har et annet grunnlag og formål og ser derfor gjerne andre utfordringer enn de økonomiansvarlige i bedriftene. Revisor sier:

«Jeg synes ikke skatt på anleggskontrakter er så komplisert. Men det ligger jo selvsagt i bunn at det er anleggskontrakt. Noen tror de kan forskyve skatten også på regningsarbeid, og det går jo ikke. Da må de ta beskatningen løpende. (...) Det som er utfordrende med skattlegging av anleggskontrakter er å vurdere når ferdigstilling har skjedd. Det er ikke noen klar fasit på hvordan dette blir gjort, men en ferdigstillingsattest på et bygg taler jo mot at prosjektet er ferdig og overlevert.»

For revisor som ikke følger prosjektet, men som studerer regnskapstallene i ettertid, er det naturlig at dette er en utfordrende vurdering.

Grydeland påpeker at ulike regelverk regnskapsmessig og skattemessig kan være krevende for enkelte selskaper:

«Vår erfaring er at det ofte blir gjort feil i forhold til kostnadene. Mange bedrifter lar skatt følge regnskap. Noen gjør det både på inntekter og kostnader, men det er de færreste, kanskje de mindre bedriftene. Dersom du da inntektsfører marginene på prosjektet løpende får du en for tidlig inntektsføring, skattemessig. Men de fleste har fått med seg at viss en kontrakt er en anleggskontrakt skal du vente med å inntektsføre all inntekt til prosjektet er ferdigstilt. Og da gjør de inntektsføringen for så vidt korrekt, men de aktiverer veldig mye av kostnadene.»

«Jeg tror justeringen fra regnskapsmessig til skattemessig resultat kan være vanskelig, særlig viss prosjektet er av en viss størrelse», fortsetter Grydeland.

I skatteloven § 14-5.2.a blir tilvirkningsverdi definert som «kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoff og produksjonslønn», og Grydeland fremhever; «Av språklige hensyn er det lett å si direkte og indirekte kostnader, men dette er jo ikke begreper som kommer fra skatteloven. Dette kan være en av grunnene til at det gjøres mye feil, at man er for knyttet opp i det regnskapsmessige». Videre påpeker han; «En av utfordringene er at det ikke er mye veiledning å finne i forarbeidene, det er lite ligningspraksis, og meg bekjent finnes det ikke rettspraksis på området»

Hos bedriftene er holdningen en annen og W2 sier; «Jeg ser ikke de helt store utfordringene i forhold til skattlegging av anleggskontrakter. Forskjellen opp til regnskapsmessigverdi blir en midlertidig forskjell. Vi får jo en ganske stor utsatt skatt, men den er jo ikke betalbar, så det gjør jo ingenting. Den reduserer selvsagt egenkapitalen, men det skal vi jo til slutt uansett».

Ei heller når det kommer til ferdigstillestidspunktet ser bedriftene store utfordringer og X2 forklarer; «Når ferdigbefaringen er gått, sender de en slutt faktura som gir utfyllende informasjon om hvilke tidligere fakturaer som er sendt, hva som er holdt tilbake, oversikt over tilleggsarbeider og så videre, i henhold til standarden. Deretter har oppdragsgiver 60 dager på seg til å gjøre opp, eventuelt komme med innvendinger og reklamasjoner. Dersom det ikke er noen innvendinger og reklamasjoner innen denne tid, er alt godkjent.» Godkjent ferdigbefaring vil medføre overdragelse av risiko og kontroll av bygget til oppdragsgiver.

W1 poengterer også; «vi planlegger ikke å bli ferdig i januar for å utsette skatten og jeg ser heller ikke for meg at andre gjør det. Da er det andre områder en heller kan være kreativ på. Vi vil helst bli ferdig med prosjektene og få inn pengene for å få bedre soliditeten.»

For en revisor er det typisk ferdigstillestidspunktet som er vanskelig å avgjøre. For en økonomiansvarlig i en bedrift kan det være at ulike regelverk har ulike definisjoner, mens det for advokaten er problematisk at det er lite rettspraksis å henvise til.

### 4.5 Drøfting

I denne delen vil vi først presentere hovedfunnene for hvert av de tre delspørsmålene i problemstillingen, før vi tolker og drøfter funnene opp mot teori og tidligere forskning.

#### A) *Hvilke faktorer påvirker inntekts- og kostnadsføring i prosjekter?*

Kostnadskontroll er veldig viktig for alle informantene vi har intervjuet, og siden kostnaden også danner grunnlaget for inntektsføring, i forbindelse med anleggskontrakter, blir den ekstra viktig. Vi har også avdekket at valg av regnskapsprinsipper i realiteten kan avgjøre om selskaper oppfyller anbudskriterier som byggherrer kan kreve.

#### B) *Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet?*

Erfaringstall og erfaring generelt, gjør usikkerhet og estimater mindre problematiske. Det kan virke som om revisorer ikke krever like mye bekreftelser rundt estimater fra store og solide bedrifter. Noteopplysninger er regulert både i rskl og NRS-er, og det er veldig tydelige rammer for hvordan dette skal kommuniseres i et eksternregnskap. Bedriftene i utvalget vårt har opplyst nødvendig informasjon, men noen har valgt å bruke unntaksbestemmelsene.

#### C) *Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene?*

Det kan virke som om det er noe usikkerhet om når et prosjekt er en anleggskontrakt, og når det er normalt regningsarbeid. Når en har med en anleggskontrakt å gjøre, så er det ikke lett å finne dokumentasjon, rettspraksis og lignende på området. Språklige forskjeller mellom skattelovgivningen og regnskapslovgivningen, har dette potensiale til å skape en del problemer for bedriftene.

### 4.5.1 Drøfting rundt delspørsmål A

#### *Hvilke faktorer påvirker inntekts- og kostnadsføring av prosjekter?*

Kontraktsinntektene blir regnskapsført etter løpende avregning for alle våre intervjubedrifter og begrunnet med at det gir et mest mulig reelt bilde av selskapets økonomiske stilling. Faktoren som dermed påvirker inntektsføringen for disse bedriftene er fullføringsgraden som blir beregnet ut i fra påløpte kostnader for hvert enkelt prosjekt. Det er i samsvar med anbefalingene til Schwenke et al. (2016) å inntektsføre på denne måten, nettopp for å gi et stabilt og reelt regnskap.

Når det gjelder viktigheten av kostnadskontroll er både informanter og litteratur samstemte i at dette er essensielt. Hvordan dette løses er det derimot ingen fasit på, og hver av bedrift har sine system og prosedyrer. Det som blir tatt opp av informantene, er at så lenge de har gode argumenter for måten de ønsker å gjøre det på, får de, som regel, aksept for dette hos revisor.

Selv om Schwenke et al. (2016) anbefaler å bruke løpende avregning som metode for inntektsføring av anleggskontrakter, ble vi likevel overrasket over hvor stor andel av utvalget vårt som benytter denne metoden, da de fleste hadde mulighet til å velge fullført kontrakts metode.

Samtidig fant vi at flere anbudstilbydere stiller krav om den finansielle stillingen til de selskapene som ønsker å regne på anbudene. Ved å bruke fullført kontrakts metode vil en ikke få resultatført inntekt og fortjeneste før kontrakten er fullført, noe som vil påvirke bedriftens regnskapstall negativt i denne sammenheng. Dette skyldes at både inntektsføringen og balanseføringen for bedriften blir påvirket, og fører til regnskapsmessig lavere omsetning og oppblåst balanseverdi. Dette vil igjen kunne gi et lavere resultat i perioden, så vel som lavere egenkapitalandel. Dermed kan en entreprenør som fører regnskap etter fullført kontrakts metode, bli nektet å være med i anbudsrunder på enkelte prosjekt.

Dette kan også være en forklaring til hvorfor så mange av bedriftene i proffmarkedet velger løpende avregning. Denne sammenhengen har ingen innvirkning på privatmarkedet, da disse ikke regner på anbud. I privatmarkedet forklarte informantene våre at prinsippvalget å bruke fullført kontrakt vil gi et «veldig jojo regnskap» noe som ikke var ønskelig.

### 4.5.2 Drøfting rundt delspørsmål B

#### *Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet?*

I samtlige av våre intervju ble erfaring trukket frem når det var snakk om usikkerhet og estimater, noe som også går igjen i andre studier. Myhrstad (2015) har i sin mastergradsoppgave sett nærmere på problemstillinger rundt bruk av estimater og oppgaven beskriver at bedriften baserer mye av kalkulasjonen sin på kalkulatørens intuisjon og erfaring.

Knutsen (2017) fant i sin mastergradsoppgave at kostnadsstyringen for et byggeprosjekt, i stor grad blir styrt av kostnadsestimeringen som blir gjennomført i forkant av utførelsen. Det vil si at dersom estimatene som blir lagt til grunn ved kalkulasjonen er misvisende, vil suksessvurderingen av prosjektet bli vurdert ut ifra feil grunnlag.

Kostnadsoverslagene må altså justeres hver gang det kommer ny informasjon av betydning for kostnadsforhold i tilknytning til kontrakten. Kommunikasjon med kunden blir dermed viktig, og man må ha oversikt over endrings- og tilleggsarbeid.

Dette gir en god indikasjon på at kalkulasjon av prosjekter i stor grad er basert på den erfaring kalkulatørene i et gitt selskap har. Noen av informantene våre er svært godt fornøyd med egen kalkulasjon, og viser til at det er lenge siden de har hatt tapsprosjekter. Erfaringer er veldig ofte også grunnlaget for skjønnsmessig vurdering av fremdrift i prosjekter, hvor påløpte kostnader ikke nødvendigvis gjenspeiles i ferdigstillelse av prosjektene.

Når det gjelder kommunikasjon av usikkerheten, nøyter de fleste seg med å følge reglene til noter i NRS 2. Det er noen som velger å holde tilbake noe informasjon, som de har tilgang til å gjøre, men det var kun en av ni bedrifter i utvalget vårt som gjorde det. Alle 12 bedriftene i utvalget vårt, har beskrevet i noter at forventet tap blir resultatført så snart de har pålitelig informasjon om at det er et tap, og eventuelt størrelsen på tapet er verifisert.

##### 4.5.3. Drøfting rundt delspørsmål C

###### *Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene?*

Etter å ha lest flere artikler om skattlegging av anleggskontrakter var det tydelig at dette var et tema som kunne by på utfordringer for bedriftene. Både fordi en ved bruk av anleggskontrakter må forholde seg til flere ulike regelverk, men også fordi det innebærer omfattende periodisering. Det ble også påstått at dette er et fagfelt hvor det blir gjort mye feil.

Som revisor var inne på er det tilfeller av at regningsarbeid blir behandlet som anleggskontrakter, selv om de ikke oppfyller kravene i definisjonen. Konsekvensen av å forskyve noe av årets skattekostnad ved å feilvurdere regningsarbeid som anleggskontrakt, kan være tilleggsskatt dersom det blir oppdaget. Det er altså viktig å være klar over grensen mellom hva som er en anleggskontrakt, og hva som ikke er det. Dette er våre informanter klar over, og tar nødvendige tiltak for å unngå et slikt problem. X2 uttrykker det slik:

«Alt som vi er usikre på om er anleggskontrakter, blir ført som vanlig regningsarbeid. Vi ser dermed ikke noen problemer med skatteregler, så lenge vi gjør alt korrekt, blir vi skattlagt etter gjeldende regler, og da er alt greit. Vi prøver å være så redelige og fremsynte, at om et beløp blir skattlagt i 2017 eller 2018, så har ikke det noe å si for OSS».

En mulig årsak til at informantene våre ikke ser noe problem med å bedømme om et prosjekt er en anleggskontrakt, er størrelsen til bedriftene i utvalget vårt. Dette er store bedrifter som har holdt på med slike prosjekter i en årrekke.

Kjeldsen og Grydeland (2013) hevdet i sin artikkel at skattlegging av anleggskontrakter er et område hvor det gjøres mye feil. Problemet kan tenkes å sammenheng med at det er lite informasjon å finne på området, både i form av dommer og forarbeid til loverket. Dette ble bekreftet som mulig grunnlag for feil i intervju med Grydeland.

Avtalene som var utgangspunktet for artikkelen til Kjeldsen og Grydeland, var tilgjengelig for dem, men dessverre unntatt offentligheten. Partene i avtalene er ikke kjente, men det kan virke som om skattemyndighetene har godkjent forskjellige tilnærminger til denne problemstillingen.

Det vi snakker om her er vurderinger som gjøres en gang i året, og da er det naturlig i forbindelse med kravet i sammenstillingsprinsippet, at en hvert påfølgende år, fortsetter å føre som en har gjort det tidligere år. Så for de fleste selskapene dukker denne problemstillingen i realiteten kun opp en eneste gang, og det er første gang det har en pågående anleggskontrakt ved en årsavslutning.

Når så denne problemstillingen dukker opp, så er det svært begrenset informasjon å finne. De fleste får informasjon fra de kilder det er naturlig å søke informasjonen, regnskapsførere, revisorer eller skattemyndigheter. Svaret de fleste får kan nok være i overkant forenklet, noe som gir grunnlaget for problemene som oppstår.

I likhet med regnskapet er det bedriftenes tolkning av reglene og deres forhold, som blir lagt til grunn for vurderingene revisor må gjøre. Dersom bedriftens opplegg virker å være tilfredsstillende for revisor, blir dette også lagt til grunn for senere behandling i bedriften.

Grydeland forklarer dette med at regnskapsregler og skatteregler ikke er samme språk, og at man gjør mange logiske slutninger mellom disse reglene, uten å ha et godt grunnlag for å gjøre dette. Siden dette er en innarbeidet inndeling regnskapsmessig, jf. NRS 2, kan det tenkes at mange ikke er klar over denne forskjellen ved innrapportering av skattemessig tilvirkningskost.

Ut ifra svarene vi fikk fra de lokale informantene, var det direkte kostnad, og ikke produksjonslønn, som var utgangspunktet for aktivering av prosjektkostnad. Dette kan tyde på at bedriftene fradragsfører for lite, og dermed aktiverer for mye, av kostnaden i et prosjekt. På en annen side kan det være at de ikke har noen kalkulasjon om hva som er produksjonslønn, og at å bruke den direkte kostnaden er en hensiktsmessig forenkling av reglene.

Da vi kom ut og intervjuet bedriftene var holdningen en annen og bedriftene «ser ikke de helt store utfordringene i forhold til skattlegging av anleggskontrakter». Dette står i sterk kontrast til artikkelforfatternes posisjon, nemlig at det gjøres en del feil på dette området.

Dersom vi ser tilbake til eksempelet i teoridelen rundt dette temaet, fant vi ut at 500 000 var en midlertidig forskjell. Spørsmålet er således om dette er den korrekte verdien i henhold til de skattemessige vurderingene vi skal gjøre. Dersom man ikke har god nok kontroll på utgiftene, risikerer en å balanseføre noen kostnader en strengt tatt kunne ha utgiftsført

direkte. La oss se på en ny forutsetning. Skattemessig tilvirkningsverdi er av bedriften beregnet til 1 000 000, som i eksempelet i teori kapittelet. Imidlertid kunne bedriften satt skattemessig tilvirkningsverdi til 900 000, ved å følge ordlyden til skatteloven, og ikke regnskapsbegrepene. Forskjellen kan skyldes ulik vurdering av for eksempel produksjonslønn, og hva dette begrepet innebærer, som forklart tidligere i teksten.

Regnskapsmessig verdi (opptjent kontraktsinntekt)	1 500 000
Skattemessig verdi (kostpris av tilvirkningsverdi (NY))	900 000
Ny midlertidig forskjell	600 000

Utsatt skatt blir dermed økt fra (25 % av 500 000=) 125 000 til (25 % av 600 000=) 150 000. Endringen på 25 000 medfører i dette eksempelet kun et tidsavgrensingsproblem, og til dels en likviditetsfordel, for bedriften. Samlet skatt er uendret, men årets betalbare skatt er redusert med 25 000.

Gjennom intervju med våre bedrifter kom det frem at bedriftene selv ikke føler det er problematisk med skattlegging av anleggskontrakter. Noe av begrunnelsen for denne type utsagn var at de la noe av ansvaret og vurderingene knyttet til disse utfordringene over på revisor.

Da skattekostnaden ikke blir betalbar før prosjektet er ferdigstilt, blir tidspunktet for ferdigstilling sentralt. Om det er i mai eller august 2018, er lite viktig, men om det er i 2017, eller 2018 har stor betydning. Tidspunktet er også viktig for å kunne skille mellom hva som inngår i selve kontrakten, hva som er tilleggsarbeid, og hva som eventuelt er garantikostnader. Som Grydeland forklarte det «spørsmålet er ikke hvorvidt fortjenesten er skattepliktig eller ei, men snarere *når* kommer inntekten til beskatning?»

For anleggskontrakter i byggenæringen er tidspunktet for ferdigstilling basert på en befaring. Dette gjør problemstillinger rundt overleveringstidspunktet enklere å avgjøre enn hva det derimot kan være i andre fag i næringskjeden, som for eksempel rør og elektro. Ved avslutning av anleggskontraktene som gjelder bygg, gjennomføres det ferdigbefaring med overtakende part.



Blir denne godkjent, med eller uten bemerkninger om tilleggsarbeider og/eller reklamasjoner, ansees bygget som overlevert. Det kan da gjenstå noe arbeid, men overlevering har skjedd. Blir ferdigbefaringen ikke godkjent, som følge av store gjenstående arbeid eller lignende, er overlevering ikke skjedd.

Ved å utsette fullføringstidspunktet til over årsskiftet kan man, i teorien, skyve skattleggingen til senere år. Men som W1 sa: «vi planlegger ikke å bli ferdig i januar for å utsette skatten og jeg ser heller ikke for meg at andre gjør det. Da er det andre områder en heller kan være kreativ på. Vi vil helst bli ferdig med prosjektene og få inn pengene for å få bedre soliditeten.»

## 5 Oppsummering og konklusjon

I dette kapittelet vil vi prøve å belyse oppgavens problemstilling ved å besvare våre tre delspørsmål. Vi avslutter med noen refleksjoner rundt funnene, samt forslag til videre forskning.

Formålet med oppgaven har vært å illustrere utfordringer byggebransjen på Haugalandet har når det gjelder regnskapsmessige og skattemessige problemstillinger knyttet til anleggskontrakter. Analysen baserer seg på intervju av sju informanter og støttes opp med regnskapsstørrelser og noter hentet fra til sammen 12 lokale entreprenørfirmaer, som var basisutvalget for hele undersøkelsen vår.

### 5.1 Oppsummering og konklusjon delspørsmål A

*Hvilke faktorer påvirker inntekts- og kostnadsføring i prosjekter?*

Den viktigste påvirkningsfaktoren til inntekts- og kostnadsføring er bruk av regnskapsprinsipp – enten løpende avregning eller fullført kontrakts metode. Dette avhenger av selskapets størrelse da det kun er små foretak som kan velge.

Begrunnelser for bruk av løpende avregning var:

- Unngå jojo regnskap
- Få et mest mulig reelt bilde av selskapets finansielle stilling
- Oppfylle anbudskrav

Både bedriftene og revisor har sterkt fokus på kostnadskontroll og bedriftene har tett oppfølging av prosjektrekskap. Viktigheten av gode rutiner er en rød tråd i alle intervjuene vi har gjennomført. Siden kostnadene er utgangspunktet for inntektsføring av anleggsbidragene regnskapsmessig, blir nødvendigheten og betydningen av korrekt og rettidig kostnadsføring forsterket.

Løpende vurderinger og avstemninger vil raskere avdekke avvik i både positiv og negativ retning. Dermed blir dette et viktig verktøy for den administrative ledelsen for å samkjøre seg med prosjektlederne, og på den måten ha oversikt over hvert enkelt prosjekt.

## 5.2 Oppsummering og konklusjon delspørsmål B

*Hvordan forholder selskapene seg til, og kommuniserer usikkerhet?*

Tett og god oppfølging på hvert prosjekt gjennom hele prosessen, fører til mindre usikkerhet og feilvurderinger. Dette er bekreftet både av litteratur og av våre informanter.

Usikkerheten blir også i stor grad knyttet til erfaringer og intuisjonen til kalkulatørene som beregner jobben i utgangspunktet. I eksternregnskapene til bedriftene kommuniserer de kun det som er nødvendig av noteinformasjon, etter reglene om god regnskapsskikk.

Hvordan indirekte kostnader blir innkalkulert i regnskapene varierer i utvalget vårt, etter hvilket marked entreprenørene retter seg mot. Dette kan skyldes interne forhold i bedriften, eller vurderinger regnskapsfører og revisor har kommet frem til. Godt begrunnede og dokumenterte vurderinger av hvordan lovverket må tolkes i de enkelte bedriftene, vil så lenge de er innenfor regelverket, bli lagt til grunn for både regnskapsføring og skatteregnskap. Denne vurderingen er det revisor og eventuelt myndighetene må gå god for i hver enkelt bedrift.

At det ikke kreves lineær avsetning for garantier vil også ha en sammenheng med erfaringstall. For en bedrift som historisk sett har hatt 1 % av omsetningen som reklamasjon, vil det være unødvendig å føre inn 5 % som garantiavsetning. Og jo lengre tidshorisont, og omsetning erfaringstallene er hentet fra, jo sikrere kan en være på at de er korrekte. Sammenhengen med bedriftens likviditet vil også være av betydning i en slik vurdering.

En annen årsak til å vektlegge erfaringsmomentet, vil være at i de tilfellene en bedrift får et «hockey stick» problem, tar de lærdom av dette. Det vil si at de inkluderer disse opphopningene av kostnader mer korrekt i sine neste kalkulasjoner, for dermed å redusere usikkerheten knyttet til disse estimatene.

Oppsummert kan en dermed hevde at prosjektkalkulasjon er summen av alle historiske kalkulasjoner, og jo flere historiske tall en bedrift har, jo mindre grunn har en til å anta at det blir feil i deres neste kalkulasjon. Dersom de derimot får et lite prosjekt som er feilkalkulert, har de råd til å tåle tapet.

### 5.3 Oppsummering og konklusjon delspørsmål C

*Hvilke skattemessige konsekvenser får disse vurderingene?*

Dersom en bedrift feilaktig vurderer regningsarbeid som en anleggskontrakt, vil dette kunne medføre tilleggsatt. Slike sanksjoner kan bidra til at bedrifter er grundige i sine vurderinger av om et prosjekt kan klassifiseres som anleggskontrakt eller ikke. Bedriftene uttalte at dersom det er usikkert om kontrakten er en anleggskontrakt, fører en det opp som vanlig regningsarbeid. Disse vurderingene blir for utvalget vårt også godkjent av revisor.

Analysen rundt forskningsspørsmål C, avdekker at det er god grunn til å tro at bedriftene i noen grad feilbehandler anleggskontrakter skattemessig. Dette kan nok komme av manglende informasjon om kompleksiteten rundt temaet. Men det kan også skyldes at dette er lette forenklinger som gjør kompleksiteten mye enklere å forholde seg til. Det som er påfallende, er mangelen på informasjon på området, hvor det ikke finnes noen kjente dommer.

Dette medfører at bedriftene betaler skatt på anleggskontraktene tidligere enn det som er nødvendig. Dette kan dermed tyde på at bedriftene i realiteten gir staten et rentefritt lån. Selv om den samlede effekten av dette er svært liten, kan det medføre en likviditets utfordring for noen bedrifter.

Informantene våre fra produksjonsbedriftene var samstemte i at skatt ikke var noe problem. De har fått godkjenning til praksisen sin fra revisor og/eller skattemyndighetene, og da er det i deres øyne ikke noen problemer. Så lenge de holder likviditeten tilstrekkelig til å forskuttere skatten på prosjektene så er det unødvendig å justere gjeldende praksis.

Ved å føre anleggskontraktene etter løpende avregning, i motsetning til fullført kontrakts metode, vil et kost/nytte perspektiv komme inn. Dette skyldes at bedriftene da får økt kostnad ved å ha to avvikende regnskaper, ett skattemessig og ett regnskapsmessig. Valg av metode kan således også avdekke hvilket marked en bedrift primært henvender seg til.

### 5.4 Generelle betraktninger

Vi gjør oppmerksom på at informasjonen vi har fått er fra intervju med et fåtall bedrifter, og at vi dermed ikke kan generalisere verken i forhold til andre bedrifter, Haugalandet, eller landet generelt.

### 5.5 Forslag til videre forskning

I løpet av vårt arbeid med denne oppgaven, har det dukket opp flere mulige temaer for videre forskning. Det første temaet som vi fikk innspill på, er egenregi prosjekter og uttaks merverdiavgift. Her er det mange regler å holde styr på, og aktører velger forskjellige metoder for å tilpasse seg de til dels kompliserte reglene best mulig. W1 sier det slik: «Større sammensatte prosjekter er mer kompliserte, når deler av produksjonen er egenregi, som vi da må ta uttaksmerverdiavgift beregning av.» Her er det også kommet juridiske avklaringer rundt uttaksmerverdiavgift det siste året, som kan bidra til å kaste nytt lys på problemstillingen.

Alle bedriftene i utvalget har revisjonsplikt, og har dermed en kvalitetssikring i forhold til rapportering av årsregnskapene. I tillegg til å ha et revisjonsselskap, har mange av informantene knyttet til seg et eksternt regnskapsfirma for å kvalitetssikre regnskapene og valgene sine. Dette gjøres nok også for å unngå interessekonflikt med å motta råd fra revisor. Om dette er vanlig, og hvilken utstrekning og omfang dette kan ha, kan også være en interessant problemstilling.

Ulik praksis angående anleggskontrakter i verdikjeden til et byggeprosjekt kan også være et mulig utgangspunkt for en bachelor oppgave. Dersom en boligutbygger skal bygge to fire-mannsboliger på en tomt, har han delt dette opp i 8 anleggskontrakter internt hos seg. Det kan være at prosjektet blir satt i gang med 4 solgte enheter, og 4 egenregi prosjekt. Men grunnarbeider, betong, rørlegger og elektriker forholder seg til en kontrakt som går på alle 8 boenhetene. Grunnarbeider er jo ofte første og siste fag på et slikt prosjekt, og mange av de andre fagene har ofte arbeid igjennom hele byggeprosessen.

Alle informantene våre brukte Excel-regneark som utgangspunkt for prosjektrengskap, ofte i sammenheng med hovedregnskapsprogrammet sitt. Det er også mulighet for å bruke profesjonelle prosjektstyringsprogrammer, eventuelt moduler innebygd i eksisterende regnskapsprogram. Hvilke fordeler og ulemper er knyttet til dagens behandling, kontra et spesialisert program?

## Kilder

Aubert, W. (1985). *Det skjulte samfunn*. Oslo: Universitetsforlaget.

Baksaas, K. M., Stenheim, T. (2015). *Regnskapsteori*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

Bjerketveit, R., & Wiig S., (2010). Forskjeller mellom regnskap, bokføring og skatt:  
Anleggskontrakter. *Revisjon og regnskap 15*, (5), 32-36.

Bokføringsforskriften. (2005). *Forskrift om bokføring*. Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-12-01-1558?q=bokf%C3%B8ringsforskriften>

Bokføringsloven. (2004). *Lov om bokføring*. Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73?q=bokf%C3%B8ringsloven>

Gripsrud, G., Olsson, U. H., & Silkoset, R., (2016). *Metode og dataanalyse* (3. Utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

Hellevik, O. (2009). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*. Oslo: Universitetsforlaget.

Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomiske og administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlag.

Kjeldsen, H. & Grydeland, A. (2013). Skattemessig behandling av tilvirkningskontrakter. *Revisjon og Regnskap 13*, (3), 36-41.

Knudsen, C. V. (2017). *Kostnadsstyring i byggeprosjekter: Forutsigbarhet og kontroll*. (Mastergradsoppgave, Norges teknisk-naturvitenskaplige universitet). Hentet fra

<https://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/2456605>

Kristoffersen, T. (2016). *Årsregnskapet: En grunnleggende innføring*. (5. utg) Bergen: Fagbokforlaget.

Kristoffersen, T. (2014). *Virksomhetsstyring og regnskapsorganisering: Lærebok*. Bergen: Fagbokforlaget.

Kverme, B. S. (2009, 11 nov.). *Entreprisekontrakter, hovedtyper*. Hentet 15. jan. 2018 fra

<http://www.kverme.net/jur/?p=122>

Myhrstad, M. O. (2015). *Hvilke metoder bør tas i bruk for å redusere usikkerheten i kalkulasjonen av prosjekter for Kruse Smith? Kan en utviklet modell basert på teori og casestudier redusere usikkerheten?* (Mastergradsoppgave, Universitet i Agder). Hentet fra

fra <https://brage.bibsys.no/xmlui/handle/11250/298846>

Norsk Regnskaps Stiftelse. (u.å.). Regnskapsstandarder. Hentet 15.04.2018. fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/>

NRS 2. (2008). *Anleggskontrakter*. Hentet fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-2-anleggskontrakter/>

NRS 8. (2018). *God regnskapsskikk for små foretak*. Hentet fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-8-god-regnskapsskikk-for-sma-foretak/>

NRS 13. (2013). *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*. Hentet fra

<http://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-13-usikre-forpliktelser-og-betingede-eiendeler/>

Pedersen, S. (2012). *Regnskapsmessig behandling av anleggskontrakter: en analyse av regnskapspraksis* (Mastergradsoppgave, Handelshøgkolen i Tromsø). Hentet fra

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

Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m. v.* Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven>

Schwencke, H. R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T. (2016). *Årsregnskapet i teori og praksis*. Oslo: Gyldendal Akademiske.

Skatte-ABC. (2017). *Skatte-ABC 2017-2018*. Hentet fra

<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatte-abc/>

Skatteloven. (1999). *Lov om skatt av formue og inntekt*. Hentet fra

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>

Standard Norge. (2018). *NS 8405 Norsk bygge- og anleggskontrakt*. Hentet 05. februar 2018

<https://www.standard.no/nyheter/nyhetsarkiv/kontrakter-og-blanketter/2013/standardkontrakter-ns-8405-og-ns-8406/>

Statistisk sentralbyrå. (2017). *Folkemengd og kvartalsvise endringer (K) 1997K4 – 2001K4,*

*tabell 01222*. Hentet fra <https://www.ssb.no/statbank/table/01222?rxid=9ad652ce-a7b3-4e9d-93a5-58148dc1c5b2>

Sticosmagasinet. (2010). *Anleggskontrakter*. *Sticosmagasinet*. (10), (1), 11-14.

Wiig, S. (2013, 4. desember). *Byggebransjen = regelbransjen*. Hentet 07.02.18 fra

[http://www.rekne.no/nyheter/byggebransjen---regelbransjen\\_a1101/](http://www.rekne.no/nyheter/byggebransjen---regelbransjen_a1101/)



## Vedlegg

### Intervjuguide.

#### 1. Informasjon:

Kort om oss og bacheloroppgaven.

Informasjon om intervjuet, og eventuelle spørsmål fra objektet.

#### 2. Om intervjuobjektet

Hvilken stilling og rolle har du i selskapet?

Har du/dere kjennskap til regnskapsmessig og skattemessig behandling av anleggskontrakter?

Dersom ja, hvilket regelverk forholder dere dere til? NRS 2 eller NRS 8?

#### 3. Inntektsføring

Hvilke regnskapsmessige faktorer påvirker inntektsføringen?

Hvordan får dere pålitelig måling av fullføringsgrad?

Hvilken kvalitetskontroll gjennomfører dere for å sikre korrekte tall?

Har dere ventet med resultat føring av fortjeneste på prosjekter?

#### 4. Indirekte kostnader

Er det utfordrende å vurdere indirekte kostnader etter både rskl og sktl?

Hvordan kontrollerer dere indirekte kostnader opp mot budsjett?

Har dere sterkt fokus på indirekte kostnader?

NRS 2-21; «Fordelbare indirekte kostnader tilordnes prosjektene ved systematiske og rasjonelle metoder», hvordan løser dere dette?

#### 5. Skattemessige forhold

Hvilke utfordringer ser du i forhold til skattlegging av anleggskontrakter?

Gir skattemessig aktivering av anleggskontrakter andre problemer?

Gir uklare regler større mulighet for feilvurderinger, som gir bedriftene for høy (rask) skattekostnad?

Når vurderer dere overgang av risiko og kontroll?

#### 6. Usikkerhet og estimer

Er kostnader noen ganger uegnet som mål på fremdrift? Hvilke alternativer for fremdriftsmål finnes?

Hvilke vurderinger gjør dere i forhold til usikkerhet, og hvordan synligjør dere dette i regnskapet?

Har dere bransjestandarder eller retningslinjer som dere forholder dere til?

Blir estimer og budsjetter kontrollert fortløpende mot reelle kostnader?

Har dere rutiner for løpende vurdering av lønnsomheten til et prosjekt? Hva skjer når dere forventer tap på et prosjekt?

Hva med tilleggsarbeider? Blir disse innkalkulert i anleggskontrakten? Hva med eventuelle reklamasjoner/ekstra arbeider?