



# Høgskulen på Vestlandet

## ØKB3111 Bacheloroppgave (Regnskap)

ØKB3111-PRO-1-2021-VÅR-FLOWassign

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	12-03-2021 09:00	<b>Termin:</b>	2021 VÅR
<b>Slutt dato:</b>	07-05-2021 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 2021 VÅR		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Deltaker

<b>Kandidatnr.:</b>	215
---------------------	-----

### Informasjon fra deltaker

<b>Antall ord *:</b>	21736
<b>Engelsk tittel *:</b>	The diffusion of decomposition of tangible assets in the Norwegian real estate industry

Sett hake dersom Ja  
besvarelsen kan brukes  
som eksempel i  
undervisning?:

Egenerklæring \*: Ja  
Inneholder besvarelsen Nei  
konfidensielt  
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:** 2  
**Andre medlemmer i gruppen:** 208, 218, 203

**Jeg godkjenner avtalen om publisering av bacheloroppgaven min \***

Ja

**Er bacheloroppgaven skrevet som del av et større forskningsprosjekt ved HVL? \***

Nei

**Er bacheloroppgaven skrevet ved bedrift/virksomhet i næringsliv eller offentlig sektor? \***

Nei



Høgskulen  
på Vestlandet

## BACHELOROPPGAVE

Utbredelsen av dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen

The diffusion of decomposition of tangible assets in the Norwegian real estate industry

Håvard Fjalstad Jensen

Jorunn Tharaldsen

Tomasz Miroslaw Soyke

Yen Ngoc Hoang Dang

Bachelor i økonomi og administrasjon

Fakultet for økonomi og samfunnsvitenskap / Institutt for økonomi og administrasjon / ØKB

Veileder: Øivind André Strand Aase

7. mai 2021

Vi bekrefter at arbeidet er selvstendig utarbeidet, og at referanser/kildehenvisninger til alle

kilder som er brukt i arbeidet er oppgitt, jf. *Forskrift om studium og eksamen ved Høgskulen på Vestlandet*, § 12-1.

## Forord

Vi har skrevet denne oppgaven i forbindelse med avslutningen av bachelorgraden vår innenfor Økonomi og Administrasjon, profil regnskap, ved Høgskolen på Vestlandet våren 2021.

Studien vår undersøker generell vurdering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen med fokus på dekomponeringspraksisen, samt de relevante noteopplysningene knyttet til det. I den forbindelse ønsker vi å takke alle bedriftene som tok seg tid til å bli intervjuet og gi oss mye informasjon som var til stor nytte for oppgaven vår.

Vi ønsker også å takke vår veileder Øivind André Strand Aase for en god veiledning med konstruktive tilbakemeldinger gjennom hele oppgaven.

## Sammendrag

Vi har valgt å sette fokus på dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen. Dekomponering er prosessen med å fordele et varig driftsmiddel inn i flere komponenter på grunn av ulik økonomisk levetid. Varige driftsmidler er bedriftenes eiendeler som er ment til varig eie og bruk, jf. regnskapslovens § 5-1 (1). Vi undersøker øvrige og store foretak, og skiller ut små foretak fra utvalget. Utvalget består mest av aktører innen eiendomsselskap, som har fokus på utleie av eiendommer og/eller utvikling av egne eiendommer til utleie.

Vår problemstilling er: **Hvordan er utbredelsen av regnskapsmessig dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen?**

For å undersøke denne problemstillingen har vi brukt en kvantitativ og kvalitativ tilnærming i forskningen vår. Vi utførte dybdeintervjuer med åtte bedrifter for å få et nærmere innblikk i deres egne vurderingskriterier. Samtidig studerte vi noteopplysningene til alle 53 bedrifter i utvalget og rangerte dem etter et scoresystem. Dette utgjorde den kvantitative delen av analysen. Intervjuene besto av spørsmål som skulle gi oss svar på bedriftenes skjønnsmessige vurderinger angående dekomponeringspraksis, økonomisk levetid, allokering av anskaffelseskost og om noteopplysningene (Vedlegg 1). Vi undersøker også om dekomponering har blitt mer utbredt regnskapsmessig siden 2009 da det ble lovpålagt skattemessig å skille ut faste tekniske installasjoner.

Resultatene fra analysen viser at majoriteten av bedrifter velger bort dekomponering på grunn av kost/nytte vurderinger og fordi flere ikke ser nytten av det. For bedriftene som dekomponerer er mye av grunnen at de inngår i et konsern der morselskapet dekomponerer, og konsernet ønsker minst mulig avvik mellom mor- og datterselskapene. Bedriftene har som regel utarbeidet egne standarder basert på tidligere erfaringer og skjønn som de bruker til vurderingsvalgene sine. Angående noteopplysninger om varige driftsmidler var det en felles enighet i bransjen at disse

ikke var mer utfyllende enn det notekravene i regnskapsloven og IAS 16 tilsier. Vi har sett en utvikling av kunnskapen om dekomponering blant bedriftene siden 2009, og det ser ut til at flere velger denne løsningen regnskapsmessig. Likevel er det flere som ikke ser nytten med dekomponering, og velger dette bort.

## Abstract

We have chosen to focus on the decomposition of tangible assets in the Norwegian real estate industry. Decomposition is the process of splitting tangible assets in different components based on the different useful lifetime of each component. Tangible assets are the company's physical assets which is meant for lasting ownership and use according to the Norwegian Accounting Act § 5-3 (1). We study medium and large sized companies and exclude small companies from our selection. Our selection mainly consists of real-estate companies who focuses on renting out property and/or building property which is meant for renting.

Our thesis problem is: **How is the diffusion of accounting decomposition of tangible assets in the Norwegian real estate industry?**

To examine this thesis problem, we used a mix of qualitative and quantitative methods in our research. For the qualitative research we chose to perform multiple in-depth interviews with different companies to learn more about their own assessment criteria's. For the quantitative research we studied the note disclosures for each of the 53 companies in our selection and ranked them in numbers based on a score-system that we made. The questions in the interview were constructed to give us a better insight in the companies use of own judgement when it comes to decomposition, useful lifetimes, allocation of acquisition cost and how they go about their note disclosers (Attachment 1). We will also study if there has been any development in the use of decomposition after the year 2009, when it became mandatory for companies to dissociate technical installations in their tax sheets.

The results from our study shows that the majority of companies choose to differ from decomposition because of a cost benefit perspective, and that companies usually don't see the benefit of it. The companies that use decompositions are usually companies which is a part of a group where the parent company uses decomposition. The companies have usually made their own guidelines based on past experience

and use of judgement which they use in their decisions and assessments. The note disclosers showed a common sign of just fulfilling the note disclosure requirements in the Norwegian Accounting Act and IAS 16. We have also found a development of knowledge about decomposition amongst the companies since 2009, and it seems like more companies are using this solution today. Nevertheless, it seems like some companies are not yet aware of the benefits of decomposition.



# Innholdsfortegnelse

## Innhold

Forord.....	ii
Sammendrag .....	iii
Abstract .....	v
Innholdsfortegnelse .....	vii
Figuroversikt .....	x
Tabelloversikt .....	xi
Forkortelser og begreper .....	xii
1. Innledning .....	1
1.1 Problemstilling .....	1
1.2 Avgrensning .....	2
1.3 Oppgavens struktur .....	3
2. Teori .....	4
2.1 Eiendomsbransjen.....	4
2.2 GRS & IFRS .....	5
2.2.1 GRS (God regnskapsskikk).....	5
2.2.2 IFRS (Internasjonale regnskapsstandarder) .....	6
2.3 Kvalitetskrav og grunnleggende regnskapsprinsipper .....	7
Regnskapskvalitet.....	7
Regnskapsprinsipper .....	8
2.4 Varige Driftsmidler .....	10
2.4.1 Definisjon av varige driftsmidler i GRS .....	10
2.4.2 Definisjon av varige driftsmidler i IFRS .....	10
2.5 Avskrivning etter GRS .....	11

2.5.1 Avskrivningsplan .....	12
2.5.2 Endringer i avskrivningsplan .....	12
2.6 Etterfølgende måling og avskrivning etter IFRS .....	15
2.7 Dekomponering .....	15
2.7.1 Vedlikehold og påkostning .....	17
2.7.3 Illustrasjons case.....	20
2.8 Notekrav .....	23
2.8.1 Gode noteopplysninger .....	25
2.9 Tidligere empiriske funn .....	26
3. Metode.....	27
3.1 Forskningsobjekter .....	27
Forskningsobjekter.....	27
3.2 Metodevalg og forskningsdesign .....	28
3.2.1 Utvalgsstrategi, innsamling og fortolkning av data .....	30
3.3 Evaluering av metode.....	34
3.3.1 Validitet .....	34
3.3.2 Reliabilitet .....	37
4. Empiri og analyse .....	39
Hovedbransjer.....	39
Underbransjer .....	40
4.1 Analyse av forskningsspørsmålene .....	41
4.1.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan er den skjønsmessige vurderingen av varige driftsmidler i eiendomsbransjen? .....	41
4.1.2 Forskningsspørsmål 2: Hvordan er kvaliteten på notene til varige driftsmidler i eiendomsbransjen?.....	52

4.1.3 Forskningsspørsmål 3: Hva er bedrifters grunner for og imot dekomponering? .....	60
4.2 Oppsummerende analyse .....	65
Forskingsspørsmål 1 .....	65
Forskingsspørsmål 2.....	67
Forskingsspørsmål 3.....	68
Hvordan er utbredelsen av regnskapsmessig dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen? .....	69
5. Konklusjon .....	71
5.1 Forslag til videre forskning.....	73
Referanser.....	74
Vedlegg .....	77
Vedlegg 1 – Intervjuguide til bedriftene .....	77
Vedlegg 2 – Intervjuguide til revisor .....	79

# Figuroversikt

Figur 1 Knekkpunktmetoden.....	13
Figur 2 Sammenligning av opprinnelig plan, reverseringsmetoden og knekkpunktmetoden .....	14
Figur 3 Årlige kostnader ved dekomponeringsløsning VS direkte kostnadsføring av utskiftninger .....	22
Figur 4 Balanseverdier.....	23
Figur 5 Hovedbransjene i utvalget .....	39
Figur 6 Underbransjene i utvalget.....	40
Figur 7 Fastsetting av vedlikehold og påkostning i bedrift D.....	51

# Tabelloversikt

Tabell 1 Avskrivningsplan ved knekkpunktmetoden .....	13
Tabell 2 Sammenligning av opprinnelig plan og knekkpunktløsningen.....	13
Tabell 3 Avskrivningsplan ved reverseringsmetoden.....	14
Tabell 4 Sammenlegning av opprinnelig plan, reverseringsmetoden og knekkpunktmetoden .....	14
Tabell 5 Avskrivning med dekomponering VS ikke dekomponering .....	21
Tabell 6 Årlige kostnader ved dekomponeringsløsning VS direkte kostnadsføring av utskiftninger .....	22
Tabell 7 Oversikt over bedriftene.....	28
Tabell 8 Oppsummering av levetid .....	46
Tabell 9 Analyse av noter .....	57
Tabell 10 Grunner for dekomponering.....	61
Tabell 11 Grunner til å ikke dekomponere.....	63

## Forkortelser og begreper

<b>EBITDA:</b>	Earnings before taxes, depreciation and amortizations.
<b>GRS:</b>	God regnskapsskikk
<b>IAS:</b>	International Accounting Standards
<b>IASB:</b>	International Accounting Standards Board
<b>IB:</b>	Inngående balanse
<b>IFRS:</b>	Internasjonal regnskapsstandarder / International Financial Reporting Standard
<b>NGAAP:</b>	Norsk god regnskapsskikk
<b>NRS:</b>	Norsk regnskapsstandard
<b>NRS(F):</b>	Foreløpig norsk regnskapsstandard
<b>NRS(V):</b>	Veiledning til Norsk regnskapsstandard
<b>NSD:</b>	Norsk senter for forskningsdata
<b>Rskl:</b>	Regnskapsloven
<b>Sktl:</b>	Skatteloven
<b>UB:</b>	Utgående balanse

# 1. Innledning

## 1.1 Problemstilling

Første gang vi hørte om dekomponering av varige driftsmidler var i en forelesning i faget Videregående Finansregnskap. Der fikk vi et innblikk i hva dekomponering innebar, og hvilke fordeler dekomponering kunne gi bedriftene. Samtidig fikk vi vite at dekomponering ikke var vanlig å benytte seg av i Norge. Det var etter denne forelesningen vi fikk en interesse for temaet og ønsket derfor å finne ut mer om hvorfor dekomponering ikke var vanlig praksis, selv om det vil gi bedriftene fordeler slik vi ser det.

Ut ifra det vi har funnet av teori på internettet om dekomponering påstår de fleste at dekomponering ikke er mye brukt i Norge, men disse kildene var ofte en del år gamle. Vi har også lest noen aktuelle masteroppgaver fra noen år tilbake, der også de konkluderer med at mange velger bort dekomponering. Vi ønsket derfor å se om flere velger å dekomponere nå enn tidligere. Antagelsen vår om at flere dekomponerer nå, begrunner vi med at kanskje flere har fått mer kunnskap om hvilke fordeler dekomponering kan gi. Dekomponering har kommet inn i flere lover og standarder fra 2005 frem til 2010. I 2005 kom IAS 16 ut, der dekomponering blir behandlet. Dekomponering ble tatt inn i NRS(V) IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk i 2007. Utskilling av tekniske installasjoner ble påbudt skattemessig i 2009 og dekomponering ble omtalt i NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak fra og med 2010, som en følge av endringen i skatteloven. Det er en del år siden disse endringene kom og derfor vil vi se på hvordan dekomponeringspraksisen har endret seg. For å studere endringer i dekomponeringspraksis og behandling av varige driftsmidler, kom vi fram til følgende problemstilling:

**Hvordan er utbredelsen av regnskapsmessig dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen?**

For å kunne besvare problemstillingen på en god måte kom vi fram til tre forskningsspørsmål:

1. Hvordan er den skjønnsmessige vurderingen av varige driftsmidler i eiendomsbransjen?
2. Hvordan er kvaliteten på notene til varige driftsmidler i eiendomsbransjen?
3. Hva er bedrifters grunner for og imot dekomponering?

## 1.2 Avgrensning

Vi skal se på øvrige og store foretak for å få mest mulig tilgang til data. Små foretak har flere unntaksregler som gjør at det kan være vanskeligere å finne all data som vi trenger. En annen grunn er at kost/nytte vurdering av dekomponering gjør at flere små foretak ikke dekomponerer regnskapsmessig, da terskelen for å dekomponere ofte ligger høyere hos små foretak enn øvrige, og kostnadene overgår nytten. (Petersen, 2016). Vi avgrenset selskapene til de med minst 70 millioner kr i omsetning og de med eiendeler til en verdi på over 35 millioner kr, jf. rskl § 1-6. (Regnskapsloven 1998, § 1-6). Videre ønsket vi også å avgrense oss mot 0 ansatte, og satte derfor 1 ansatt som et minimumskrav i utvalget. Dette var fordi det ville være enklere å få til et eventuelt intervju. Samtidig ønsket vi at de varige driftsmidlene skulle utgjøre minst 25% av eiendelene, da hovedfokuset vårt i oppgaven er å studere behandlingen av varige driftsmidler. Vi skal også avgrense mot IAS 40 og investeringseiendommer ettersom vi velger å fokusere på dekomponering av varige driftsmidler etter IAS 16 og GRS.

Vi valgte å se på eiendomsbransjen fordi dette er en kapitalintensiv bransje. Det vil si at bedriftene innen denne bransjen ofte har mye verdi innen varige driftsmidler. Ettersom eiendomsbransjen ofte har store verdier av varige driftsmidler vil vi anta at



disse har en større motivasjon og gevinst av å velge dekomponering, siden bygninger ofte har mange ulike komponenter med ulik levetid.

Undersøkelsen og problemstillingen vår legger opp til å studere den regnskapsmessige behandlingen av varige driftsmidler. I hovedsak ønsker vi å fokusere på avskrivning- og dekomponering problematikk for varige driftsmidler, og hvordan kostnadene tilknyttet disse blir sammenstilt over den økonomiske levetiden, jf. sammenstillingsprinsippet i rskl. § 4-1. (Regnskapsloven 1998, § 4-1). Nedskrivning vil derfor ikke bli et aktuelt tema for oss, og vi kommer ikke til å drøfte dette nærmere, selv om det er et relevant tema innenfor behandling av varige driftsmidler. Vi er klar over at utrangeringsverdien til de ulike komponentene i et driftsmiddel kan ha en påvirkning på dekomponeringsvurderingen, men vi velger å avgrense oss kun mot den økonomiske levetiden slik at ikke oppgaven blir for omfattende.

### 1.3 Oppgavens struktur

I kapittel 2 vil vi gå igjennom relevant teori for å få et grunnlag for videre gjennomførelse av undersøkelsene våre. Kapittel 3 vil handle om metode. Her forklarer vi hvordan vi har gått frem, samt hvilke måter vi har samlet inn data på. Det neste kapittelet gjennomgår empiri og analyse. Her vil vi presentere svarene vi har fått fra informantene våre og sekundærdataene, og analysere dem opp mot problemstillingen og forskningsspørsmålene våre. Vi vil også ta for oss tidligere empiriske funn. I siste kapittel vil vi komme frem til en konklusjon på problemstillingen og komme med forslag til videre forskning.

## 2. Teori

### 2.1 Eiendomsbransjen

Den norske eiendomsbransjen er en stor del av verdiskapningen i samfunnet, både økonomisk og ved det fysiske som skapes. Det at bankene åpnet for å kunne ta opp lån med pant i fast eiendom hadde mye å si for utviklingen av eiendomsbransjen. Et vendepunkt for bransjen på 1980-tallet oppstod da kredittrasjonering og deregulering av kredittmarkedet opphørte. Bankkrisen på slutten av 1980-tallet gjorde slik at bankene måtte selge porteføljer med misligholdte eiendomsengasjementer. På grunn av dette ble eiendommer til store verdier solgt, som ble starten for de første eiendomsselskapene. Det ble da en overgang fra kjøp og salg av enkeltstående bygg til eget bruk, til det å ha porteføljer med eiendommer som var ment for utleie til andre. Dette førte igjen til et økt behov for mer kompetanse, som da førte til at det ble etablert interne forvaltnings- og driftsorganisasjoner. (Eiendomsbransjen, u.å.)

I eiendomsbransjen kan en skille mellom ulike aktører. Aktørene som Norsk Eiendom (Norsk Eiendom, u.å.) presenterer er:

- Eiendomsutviklere – Disse selskapene utvikler eiendom helt fra den kun er en ide til den står ferdig.
- Eiendomsselskap – Selskapene innen denne retningen av eiendomsbransjen eier eiendommer som de har som formål å leie ut. Samtidig er disse selskapene også ofte involvert i utvikling av egne eiendommer som de skal leie ut.
- Forvaltningsselskaper – Disse selskapene driver med forvaltning, drift og vedlikeholdstjenester av eiendommer. Dette gjør de for eiendomsselskapene.
- Eiendomsrådgivere – Dette er bedrifter innen for eksempel eiendomsmegling.

I Norge har vi to forskjellige regnskapsspråk, god regnskapsskikk (GRS) og Internasjonale regnskapsstandarder (IFRS/ forenklet IFRS). (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 89). I utvalget vårt fører mesteparten av bedriftene etter GRS, der bare 3 av 53 bedrifter fører etter IFRS eller forenklet IFRS. Noen av bedriftene er børsnoterte og er dermed pliktig å føre etter IFRS. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 460). Vi vil

anta at GRS er det mest utbredte regnskapsspråket i eiendomsbransjen på bakgrunn av at det er en såpass stor andel av bedriftene i utvalget vårt fører etter GRS. En annen begrunnelse for antagelsen er at de bedriftene som er små sjeldent fører etter IFRS, fordi dette er mer krevende og dermed er ofte kostnadene mye større enn nytten for dem.

## 2.2 GRS & IFRS

I Norge er de som er nevnt i regnskapslovens § 1-2 regnskapspliktige. Dette betyr at disse bedriftene må utarbeide årsregnskap og årsberetning. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 89; Regnskapsloven, 1998, § 1-2). Vi har kun sett på aksjeselskap og allmennaksjeselskap på grunn av begrensingene vi har satt. Ved utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning skal bedriftene følge et regnskapsspråk. IFRS er et regnskapsspråk som alle børsnoterte bedrifter må følge, mens bedrifter som ikke er børsnoterte kan velge mellom GRS, IFRS og forenklet IFRS. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 81-82).

### 2.2.1 GRS (God regnskapsskikk)

Regnskapslovens § 4-6 angir at utarbeidelsen av årsregnskapet skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk. (Regnskapsloven, 1998, § 4-6). God regnskapsskikk innebærer ifølge Schwencke, Haugen, Baksaas, Stenheim & Avlesen-Østli (2019, s. 45) at regnskapet skal utarbeides:

- «i samsvar med regnskapslovgivningen og autoritative anbefalinger og normer
- i samsvar med etablert regnskapsteori forankret i anerkjent forskning
- i samsvar med anerkjent god regnskapspraksis
- i samsvar med grunnleggende kvalitetskrav og regnskapsprinsipper.»

Hva som går under god regnskapsskikk endrer seg dynamisk over tid, og i Norge er det hovedsakelig Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) som angir uttalelser om GRS. (Schwencke et al., 2019, s. 46). NRS utgir ulike regnskapsstandarder som skal gi en

veiledning for ulike regnskapsløsninger innenfor god regnskapsskikk. NRS har også utarbeidet ulike veiledninger for GRS, som for eksempel NRS(V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS. Denne vil vi vise til senere i oppgaven.

I GRS finnes det ulike regler for både små, øvrige og store foretak. Små foretak har for eksempel en del forenklete regler på grunn av et kost/nytte perspektiv, øvrige foretak følger regnskapslovens hovedregler, mens store foretak har visse tilleggskrav angående årsberetning og noteopplysninger. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 89). Regnskapslovens § 4-1 annet ledd angir at små foretak kan gjøre unntak fra sammenstillingsprinsippet, og det var en av grunnene til at vi valgte å avgrense oss mot små foretak i utvalget, jf. 1.2 Avgrensing. (Regnskapsloven, 1998, § 4-1)

Det skal etter rskl. § 3-6 utarbeides konsernregnskap som skal bygge på de konsoliderte foretakenes selskapsregnskaper, og selskapsregnskapene skal avlegges med de samme prinsippene som er anvendt i konsernregnskapet. (Regnskapsloven, 1998, § 3-6). Dette er grunnen til at flere bedrifter som fører etter GRS velger å tilnærme seg reglene for IFRS i regnskapene sine. Andre velger heller å føre etter forenklet IFRS som vi forklarer nærmere i neste delkapittel.

### 2.2.2 IFRS (Internasjonale regnskapsstandarder)

International Financial Reporting Standards (IFRS) er en betegnelse på de regnskapsstandardene som har blitt fastsatt av International Accounting Standards Board (IASB). Etter at EU i 2002 vedtok at børsnoterte foretak skal benytte IFRS i konsernregnskapet fra 2005 valgte Norge og vedta det samme i 2003, etter bestemmelser i regnskapsloven § 3-9. (Regnskapsloven, 1998, § 3-9; Sticos, u.å. a). Siden Norge innførte IFRS i 2003 har de fleste norske børsnoterte selskaper vært pliktig til å bruke IFRS i konsernregnskapet sitt i fra 2005. I 2007 ble IFRS pliktig for alle konsernregnskap til børsnoterte selskaper. (Sticos, u.å. a).

De selskapene som følger forenklet IFRS må følge alle innregnings- og målereglene etter IFRS, men oppstillingsplaner og noteopplysninger skal følge regnskapslovens bestemmelser. På samme måte som full IFRS, er forenklet IFRS hjemlet i rskl. § 3-9. (Regnskapsloven, 1998, § 3-9). I 2006 kom den første versjonen av forskriften om forenklet IFRS som hadde et begrenset virkeområde. Denne forskriften gjaldt bare utarbeidelse av selskapsregnskaper i IFRS-rapporterende konsern. Senere i 2008 kom det en ny forskrift, som utvidet virkeområdet til å gjelde alle foretak som ikke var pliktig til å utarbeide regnskap etter IFRS. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 91).

I konsernregnskapet vil det være nyttig å benytte seg av forenklet IFRS i datterselskaper, selv om morselskapet benytter seg av IFRS. Dette er en måte som gjør at det blir enklere å sammenligne regnskapene. Forenklet IFRS brukes som en del av utarbeidelsen av selskapsregnskaper som skal kombineres inn i konsernregnskaper som blir utarbeidet etter IFRS. Regnskapsstandarden kan også brukes av foretak som ønsker å tilpasse seg børsnotering og de foretakene som ønsker å avdekke den virkelige verdien i balansen. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 91).

## 2.3 Kvalitetskrav og grunnleggende regnskapsprinsipper

### Regnskapskvalitet

Regnskapskvalitet skal bidra til at regnskapet skal gi et rettviseende bilde av de underliggende økonomiske forholdene, dette gjelder både for IFRS og GRS. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 141). Regnskapskvalitet er viktig for regnskapsbrukere og regnskapsprodusenter. Informasjonen som kommer fram i regnskapet skal være beslutningsnyttig, derfor er det gitt kvalitetskrav. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 142). I IFRS er kvalitetskravene gitt i det konseptuelle rammeverket til IASB (2018). Det er ikke gitt noen klare kvalitetskrav i GRS, men GRS følger blant annet prinsippene i rskl. §§ 4-1 og 4-2. (Regnskapsloven, 1998, §§ 4-1 og 4-2). Disse vil kunne bli regnet som kvalitetskravene innenfor GRS. Kravene i IFRS kan også bli brukt for regnskap som blir ført etter GRS. (Baksaas & Stenheim,

2020, s. 155). Transaksjonsprinsippet og sammenstillingsprinsippet vil være med å skape et rettviseende bilde av regnskapet, ved å vise hvordan eiendeler, gjeld, finansiell stilling og resultat er utarbeidet.

De grunnleggende kvalitetskravene i IFRS er relevans og troverdighet. Relevans skal sørge for at regnskapsinformasjonen gjør det mulig for brukerne å danne seg et bilde og forventning om fremtiden til bedriften. Det skal være informasjon som er nyttig for brukerne når de skal ta beslutninger. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 144).

Troverdighet skal vise at informasjonen er sann og til å stole på. Den rapporterte informasjonen skal stemme med virkeligheten. Begge kravene må være tilfredsstillende for at informasjonen skal være beslutningsnyttig. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 151).

Videre finnes det forsterkende kvalitetskrav som skal sørge for at informasjonen og regnskapskvaliteten blir enda bedre. De forsterkende kravene er sammenlignbarhet, forståelighet, verifiserbarhet og rettidighet. Sammenlignbarhet handler om at regnskapsinformasjonen skal kunne sammenlignes med informasjon fra tidligere år. Kravene for hva som skal være med i regnskapet vil også gjøre det lettere å sammenligne regnskapsinformasjonen til ulike bedrifter. Forståelighet handler om hvor lett eller vanskelig det er å forstå informasjonen i regnskapet. Verifiserbarhet dreier seg om informasjonen som gis kan bli bekreftet av andre kilder enn regnskapsprodusenten eller ikke. Rettidighet handler om at informasjonen skal være tilgjengelig for brukerne når de trenger den. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 152-154)

## Regnskapsprinsipper

De fem grunnleggende regnskapsprinsippene finner vi i regnskapslovens § 4-1. (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Disse fem prinsippene ble lagt til grunn for tolkningen av regnskapsloven fra 1998. (Skatteetaten, 2003). Videre i kapittel 4 av regnskapsloven er det også fem andre regnskapsprinsipper som må legges til grunn

for å utarbeide årsregnskapet. (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Vi velger å utdype oss om prinsippene vi mener er mest relevante for besvarelsen av oppgaven vår.

Det første prinsippet er transaksjonsprinsippet, som en finner i rskl. § 4-1 første ledd nr. 1. Etter transaksjonsprinsippet skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Noe som vil si at dette prinsippet skal brukes ved førstegangsinnregning av eiendeler og forpliktelser. (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Rskl. § 5-3 første ledd går ut på kravet om å bruke anskaffelseskost. (Regnskapsloven, 1998, § 5-3). Anskaffelseskost vil si kjøpspris med tillegg for kjøpsutgifter, jf. rskl. § 5-4. (Regnskapsloven, 1998, § 5-4). Etter rskl. § 5-3 skal en bruke transaksjonsprinsippet når det gjelder førstegangsinnregning av eiendeler som er anskaffet ved kjøp. (Regnskapsloven, 1998, § 5-3). Transaksjonsprinsippet skal antyde tidspunkt for måling, som vil si transaksjonstidspunktet og hvilket målegrunnlag som skal brukes ved måling. Dette er den virkelige verdien av vederlaget. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 163).

Et annet av de grunnleggende regnskapsprinsippene er sammenstillingsprinsippet. Sammenstillingsprinsippet er et prinsipp som handler om kostnadsføring av utgifter i samme periode som tilhørende inntekt, jf. rskl. § 4-1 første ledd nr. 3 (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Her er det viktig å se at prinsippet handler om utgifter, og ikke kostnader. Inntekter blir innregnet etter opptjeningsprinsippet og kostnader vil dermed bli innregnet i samme periode som inntekten de tilhører. Utgiftene som blir knyttet til inntektene i samme periode, kostnadsføres i samme periode. Dersom utgifter er knyttet til framtidige inntekter vil de balanseføres, og senere kostnadsføres i samme periode som inntekten blir realisert. Utgifter som ikke knyttes til noen inntekter må kostnadsføres med en gang, ettersom det blir en kostnad. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 172-173). Et bygg ment for administrative formål vil skape framtidige inntekter, og dermed vil utgiftene knyttet til disse inntektene balanseføres og sammenstilles i samme periode som inntekten realiseres.

Regnskapslovens § 4-2 handler om beste estimat, som er et supplerende prinsipp. Beste estimat går ut på at en skal bruke all tilgjengelig informasjon om forhold som var til stede på balansedagen, helt frem til regnskapsavleggelsen. (Regnskapsloven 1998, § 4-2). Denne paragrafen åpner for bruk av skjønn dersom en ikke har fastbestemte verdier på grunn av usikkerhet. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 177). Regnskapsestimater brukes på flere områder som for eksempel ved endring av økonomisk levetid på anleggsmidler.

## 2.4 Varige Driftsmidler

I dette kapitlet ser vi på hva som blir definert som et varig driftsmiddel. Ettersom det er to regnskapsspråk som brukes i utvalget vårt, ser vi på definisjonen etter begge regnskapsspråkene.

### 2.4.1 Definisjon av varige driftsmidler i GRS

Under GRS blir varige driftsmidler definert i punkt 4.3.2 i NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak. Vi bruker NRS 8 selv om vi ikke ser på små foretak. Grunnen til dette er at definisjonen av varige driftsmidler kommer under NRS 8. Varige driftsmidler er en betegnelse for anleggsmidler, som er en fysisk eiendel og er bestemt til varig eie eller bruk. (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018). Hovedgruppene for varige driftsmidler kommer fram i rskl. § 6-2. Eksempler på noen varige driftsmidler som nevnes i rskl. § 6-2 er: tomter, bygninger, fast eiendom, løsøre, inventar og teknisk installasjon. (Regnskapsloven, 1998, § 6-2). Ettersom vi har valgt å se på eiendomsbransjen vil disse eksemplene på varige driftsmidler være relevante for oppgaven.

### 2.4.2 Definisjon av varige driftsmidler i IFRS

IFRS har flere forskjellige standarder som brukes som veiledning. IAS 16 Property, Plant and Equipment er en av standardene. Denne standarden omhandler varige driftsmidler som eiendom, anlegg og utstyr. IAS 16 definerer varige driftsmidler som



materielle enheter/eiendeler. Disse eiendelene forventes å være i bruk i flere regnskapsperioder, samt som at de skal holdes av bedriften til bruk i produksjon eller levering av varer og tjenester, for utleie eller til et administrativt formål. (Sticos, u.å. b).

Ettersom varige driftsmidler blir definert som materielle eiendeler, vil det være relevant å se på definisjonen til eiendeler. For at bedriften skal kunne innregne en gjenstand som en eiendel etter IFRS, må gjenstanden oppfylle kravene til definisjonen av en eiendel i IFRS sitt konseptuelle rammeverk fra 2018. Definisjonen til en eiendel er gitt i punkt 4.3, og sier at en eiendel er en økonomisk ressurs, som er kontrollert av bedriften og som er et resultat av en tidligere hendelse. For at gjenstanden skal kunne innregnes i balansen må definisjonen være oppfylt. Videre er de tre kravene definert i IFRS sitt konseptuelle rammeverk punkt 4.5 med henvisninger til andre punkter i rammeverket, som igjen forteller mer om hva kravene går ut på. Det at en gjenstand skal være en økonomisk ressurs handler om at gjenstanden skal potensielt kunne føre til økonomiske fordeler. Kravet om kontroll handler om at bedriften skal ha kontroll over gjenstanden, slik at bedriften kan utnytte de fordelene som gjenstanden fører med seg. Gjenstanden må også komme som en følge av en tidligere hendelse, som f.eks. kjøp eller egenutvikling. Dersom disse tre kravene er oppfylt vil gjenstanden være ansett som en eiendel. (International Accounting Standards Board, 2018).

## 2.5 Avskrivning etter GRS

Avskrivning tas i bruk for å reflektere nedgangen i verdi av varige driftsmidler, som følger av bruk over levetiden. Avskrivning fordeler anskaffelseskosten til det varige driftsmiddelet over regnskapsperiodene for å tilfredsstillende sammenstillingsprinsippet i rskl. § 4-1 (1) nr. 3. (Regnskapsloven, 1998, § 4-1; Langli, 2016, s. 214). Dermed vil kostnadene som fulgte med kjøpet av driftsmiddelet bli sammenstilt med inntektene driftsmiddelet skaper, jf. sammenstillingsprinsippet. (Langli, 2016, s. 214). Det at en må avskrive kommer av rskl. § 5-3 (2), som sier at anleggsmidler som har en begrenset levetid må avskrives, og denne avskrivningsplanen må være rasjonell.

(Regnskapsloven, 1998, § 5-3). Regnskapsloven åpner altså for mye bruk av eget skjønn ved fastsettelse av avskrivningsplan og driftsmidlenes økonomiske levetid. Anvendelse av IFRS-løsninger innenfor GRS punkt 2.5 poengterer at driftsmidler skal avskrives over den forventete utnyttbare levetiden etter IAS 16. Det er altså en ganske identisk løsning mellom IFRS og GRS når det kommer til fastsettelse av levetiden til driftsmidlene. Det vil si at begge løsningene har mye rom for skjønn. (Sticos, u.å. b).

### 2.5.1 Avskrivningsplan

Avskrivninger kan gjøres på flere måter, men en må alltid ha informasjon om utrangeringsverdien, levetiden og hvordan det avskrivbare beløpet skal bli fordelt på periodene. Utrangeringsverdien, også kalt restverdi, er verdien til driftsmiddelet ved slutten av levetiden. Fem avskrivningsmåter en kan benytte er: nåverdimetoden, produksjonshetsmetoden, lineær metoden, saldometoden og årssiffermetoden. (Langli, 2016, s. 214).

Vi velger å utdype om lineær- og saldoavskrivning på bakgrunn av at dette er de metodene utvalget vårt har benyttet seg av. Lineær avskrivning er når det avskrives årlig med det samme beløpet over hele levetiden, gitt at det ikke blir estimatendringer. Ved saldoavskrivning avskriver en med en fast prosentsats av den gjenværende verdien. Derfor vil den årlige avskrivning synke for hvert år som går. (Gårseth-Nesbakk, 2019)

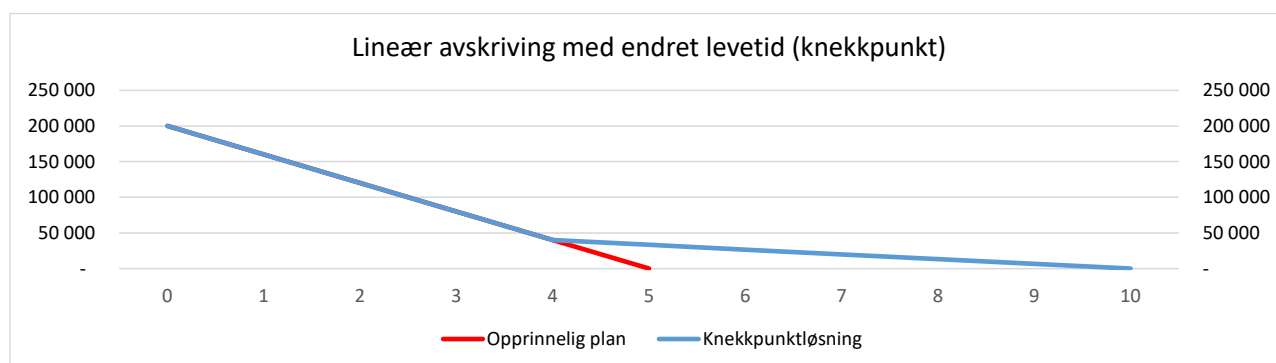
### 2.5.2 Endringer i avskrivningsplan

Dersom estimatene om for eksempel levetid blir endret skal bedriften endre avskrivningsplanen etter rskl. § 4-2. Rskl. § 4-2 sier at bedriftene skal basere seg på beste estimat og ved endringer vil da dette estimatet endres. (Langli, 2016, s. 225; Regnskapsloven, 1998, § 4-2). Det er to måter å føre endringer i avskrivningsplanen på: knekkpunktmetoden og reverseringsmetoden.

Knekkpunktmetoden fordeler resultateffekten over tid. En må da finne inngående balanse for det regnskapsåret en endrer estimatet og deretter dele dette beløpet på den resterende levetiden. (Norsk regnskapsstiftelse, 2018). For å illustrere dette nærmere vil vi vise et eksempel. Anskaffelseskost for en bil er kr 200 000, utrangeringsverdi på kr 0 og levetiden er på 5 år. I begynnelsen av år 5 finner en ut at levetiden faktisk er 10 år. I år 1 til 4 har en da avskrevet årlig med kr 40 000 (kr 200 000 / 5 år). Inngående balanse (IB) år 5 er da kr 40 000 (kr 200 000 – kr 40 000 \* 4 år). For å da finne den nye årlige avskrivningen må en da ta kr 40 000 og dele på de resterende 6 årene av levetiden. Ny årlig avskrivning i resterende levetid blir da tilnærmet kr 6 667.

År	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Bokført verdi av bil - 01.01		200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	33 333	26 667	20 000	13 333	6 667
Årets avskrivning		40 000	40 000	40 000	40 000	6 667	6 667	6 667	6 667	6 667	6 667
<b>Bokført verdi av bil - 31.12</b>		<b>160 000</b>	<b>120 000</b>	<b>80 000</b>	<b>40 000</b>	<b>33 333</b>	<b>26 667</b>	<b>20 000</b>	<b>13 333</b>	<b>6 667</b>	<b>-</b>

Tabell 1 Avskrivningsplan ved knekkpunktmetoden



Figur 1 Knekkpunktmetoden

År	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Knekkpunktløsning	200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	33 333	26 667	20 000	13 333	6 667	-
Opprinnelig plan	200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	-					

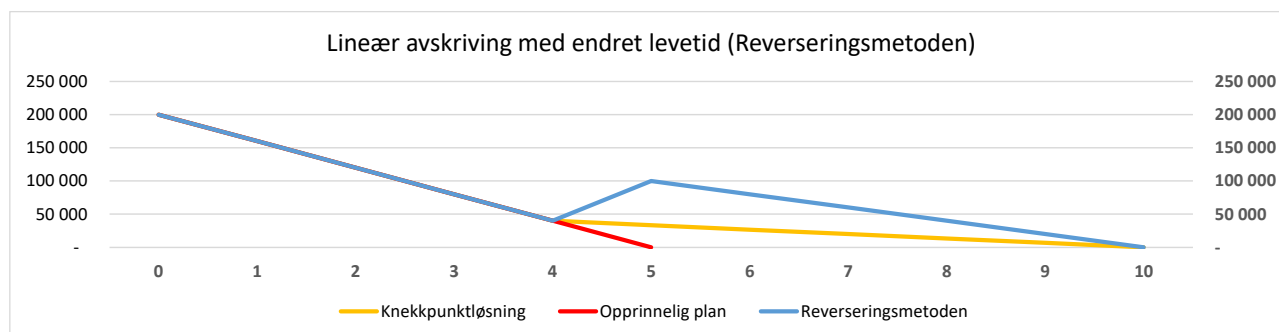
Tabell 2 Sammenligning av opprinnelig plan og knekkpunktløsningen

Ved bruk av reverseringsmetoden må en først finne ut hvor mye for lite eller for mye en har avskrevet frem til estimatendringen. Deretter skal en resultatføre differansen mellom avskrivningene med en gang. En tar utgangspunkt i anskaffelseskosten og

finner ut hva avskrivningene ville ha vært dersom en hadde hatt tilgang til det nye estimatet ved starten av levetiden. (Norsk regnskapsstiftelse, 2018). Vi vil også illustrere dette med et eksempel. Vi vil for sammenligningsgrunn bruke de samme opplysningene som i eksempelet vi hadde på knekkpunktmetoden. Den årlige avskrivningen hadde vært kr 20 000 (kr 200 000 / 10 år) dersom vi forutsetter levetiden på 10 år. IB år 5 skulle da vært kr 120 000 (kr 200 000 – kr 20 000 \* 4 år). Men etter den opprinnelige planen er IB i år 5 kr 40 000. En har da avskrevet med kr 80 000 mer enn det en skulle ha gjort gitt levetiden på 10 år. Siden en i dette tilfellet har avskrevet for mye skal en da reversere dette med differansen på kr 80 000 i år 5, samt skal en da begynne å bruke den nye årlige avskrivningen på kr 20 000.

År	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Bokført verdi av bil - 01.01		200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	100 000	80 000	60 000	40 000	20 000
Årets avskrivning		40 000	40 000	40 000	40 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000	20 000
Reversering						80 000					
<b>Bokført verdi av bil - 31.12</b>		<b>160 000</b>	<b>120 000</b>	<b>80 000</b>	<b>40 000</b>	<b>100 000</b>	<b>80 000</b>	<b>60 000</b>	<b>40 000</b>	<b>20 000</b>	<b>-</b>

Tabell 3 Avskrivningsplan ved reverseringsmetoden



Figur 2 Sammenligning av opprinnelig plan, reverseringsmetoden og knekkpunktmetoden

År	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Knekkpunktløsning	200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	33 333	26 667	20 000	13 333	6 667	-
Reverseringsmetoden	200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	100 000	80 000	60 000	40 000	20 000	-
Opprinnelig plan	200 000	160 000	120 000	80 000	40 000	-					

Tabell 4 Sammenlegning av opprinnelig plan, reverseringsmetoden og knekkpunktmetoden

## 2.6 Etterfølgende måling og avskrivning etter IFRS

Etterfølgende vurderinger og målinger for varige driftsmidler under IFRS kan vurderes etter to ulike modeller innenfor IAS 16, nemlig: Anskaffelseskostmodellen og verdireguleringsmodellen.

Anskaffelseskostmodellen samsvarer med vurderingen etter GRS, og skal følge hovedreglene om vurdering av anleggsmidler i regnskapslovens § 5-3. Det vil si at eiendelene skal avskrives over forventet økonomisk levetid og nedskrives til virkelig verdi ved verdifall som regnes å ikke være forbigående. (Regnskapsloven, 1998, § 5-3).

Verdireguleringsmodellen samsvarer i stor grad med anskaffelseskostmodellen, men kan ses på som en sterkt modifisert variant, da verdireguleringsmodellen åpner opp for positiv verdiregulering. (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 282). Hvis virkelig verdi er høyere enn regnskapsmessig verdi kan en oppskrive verdien til virkelig verdi, noe som ikke er tillatt etter GRS. Modellen vil altså gi en mer korrekt måling da den reflekterer eiendelens virkelige verdi.

## 2.7 Dekomponering

Dekomponering er prosessen med å dele et varig driftsmiddel inn i ulike deler, på grunn av at delene har ulik levetid. (Schwencke et al., 2019, s. 303). Dekomponering er hovedregelen etter IAS 16 og dekomponering blir ofte anbefalt for å oppnå kravene om god regnskapsskikk. Dette står også i NRS (V) Anvendelse av IFRS-løsning innenfor GRS pkt. 2.3. (Norsk Regnskapsstiftelse, 2011). Likevel er det ikke vanlig praksis å dekomponere i Norge. (Stenheim & Schølberg, 2009). Om bedriften velger å dekomponere bør alle deler av eiendelen som har en vesentlig anskaffelseskost i forhold til samlet anskaffelseskost dekomponeres. (Norsk regnskapsstiftelse, 2018). En grense for når en skal vurdere en komponent som vesentlig er når den utgjør mer enn 20% av driftsmiddelet. En annen tilnærming kan være å vurdere en komponent som vesentlig om den utgjør mellom 5 og 25% av

driftsmiddelet, dersom avskrivningsplanen avviker vesentlig fra driftsmiddelet. (Stenheim & Schølberg, 2009). Bedriftene kan velge å slå sammen poster som skal behandles tilnærmet likt. Den som vil dekomponere må selv vurdere hvor mange deler de vil dele eiendelen inn i ut ifra hva som er egnet ut ifra deres kunnskap om eiendelen, relevante forhold og aktuelle standarder. (Schwencke et al., 2019, s. 303).

Schwencke et al. (2019, s. 312) nevner følgende fordeler og ulemper om dekomponering:

#### *Fordeler ved dekomponering*

- Vesentlig riktigere fordeling (sammenstilling) av investeringsutgiftene (spesielt utgifter til utskiftninger), og dermed riktigere regnskaper.
- Det kreves ikke noen vurdering av den tekniske standarden på den nye komponenten når det gjelder den som skiftes ut.
- ... økning i egenkapitalen, spesielt etter vesentlige utskiftninger, reovering og lignende.
- Ingen vanskelige vurderinger av skillet mellom vedlikehold og påkostning ...
- Mer sammenlignbare regnskaper hvis alle foretak dekomponerer
- Utarbeider regnskap i samsvar med god regnskapsskikk, jf. krav om dekomponering i NRS(V) IFRS-løsninger innenfor god regnskapsskikk. (Schwencke et al., 2019, s. 312).

#### *«Ulemper ved dekomponering*

- Ekstra arbeid og kostnad ved anskaffelsen av et driftsmiddel for å finne anskaffelseskost for komponenter/komponentgrupper
- Flere linjer i anleggsregisteret (men nødvendigvis ikke så mange)» (Schwencke et al., 2019, s. 312).

## Skattemessig dekomponering

Dekomponering blir utført både regnskapsmessig og skattemessig, og begge har ulike regler og tilnærminger. Noen av bedriftene i utvalget vårt bruker de samme reglene skattemessig som regnskapsmessig, og vi vil derfor nevne noen av skattereglene som inngår ved dekomponering og behandling av varige driftsmidler.

Inntil 1. januar 2009 ble faste tekniske installasjoner avskrevet sammen med bygget med en saldoavskrivningssats på to prosent for forretningsbygg og fire prosent for øvrige bygg. (Dragvold, 2009). Fra og med inntektsåret 2009 ble det derimot bestemt at tekniske installasjoner skal skilles ut i en egen avskrivningsgruppe, med en avskrivningssats på 10 prosent, jf. skatteloven § 14-41 første ledd bokstav j og § 14-43 første ledd bokstav j. Skattelovens § 14-40 sier at varige og betydelige driftsmidler skal saldoavskrives, og at driftsmidlene regnes som varige så lenge brukstiden overstiger 3 år eller anskaffelseskosten er kr 15 000 eller høyere, jf. sktl. § 14-41. Paragraf 14-41 i skatteloven viser til de ulike saldoavskrivningsgruppene, mens § 14-42 viser avskrivningssatsen til de ulike saldogruppene. (Skatteloven, 1999, §§ 14-40 til 14-43)

### 2.7.1 Vedlikehold og påkostning

#### 2.7.1.1 Vedlikehold

Under GRS er utgiften definert som vedlikehold når verdien til eiendelen ikke øker som følge av utskiftningen/arbeidet, men kun opprettholder original standard. Vedlikeholdskostnadene skal resultatføres når de påløper, jf. NRS 8 (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018). Vi bruker NRS 8 selv om vi har avgrenset oss mot små foretak. Grunnen til bruken av NRS 8 er at denne standarden omtaler definisjonen av vedlikehold. Utgifter til vedlikehold kan føres etter avsetningsmetoden og balanseføringsmetoden. (Langli, 2016, s. 213). Vedlikehold under IFRS er gitt i IAS 16 punkt 12. Dette punktet sier at vedlikehold er utgifter til daglig service og anskaffelseskost på små komponenter. (Sticos, u.å. b)

*GRS:*

Avsetningsmetoden kan benyttes ved GRS. Dette vil gjøre at en får riktig periodisering av vedlikeholdskostnadene i forhold til inntjener/fordeler ved bruk av eiendelene. (Langli, 2016, s. 48). Periodisk vedlikehold over tid kan gjennomføres på to forskjellige måter. Den første måten er å foreta en avsetning (avsetningsmetoden). Den andre måten er å balanseføre den delen av anleggsmiddelet som må vedlikeholdes separat (balanseføringsmetoden). Vi forklarer balanseføringsmetoden videre i neste avsnitt. Avsetningsmetoden går ut på at regnskapsårets andel av de estimerte vedlikeholdsutgiftene skal føres som en ordinær driftskostnad i resultatregnskapet. Altså bygges det opp en konto i balansen som inneholder avsetningene som vil dekke utgiftene som kommer med det periodiske vedlikeholdet. (Langli, 2016, s. 213)

*IFRS:*

Avsetningsmetoden kan ikke benyttes på grunn av at avsetningen til det fremtidige vedlikeholdet ikke oppfyller definisjonen til gjeld, fordi selskapet ikke er forpliktet til å gjennomføre vedlikeholdet. Derfor må en benytte balanseføringsmetoden. (Langli, 2016, s. 49). Om en skal benytte balanseføringsmetoden må en dekomponere slik at en kan få de delene som skal vedlikeholdes på en egen konto. En avsetter et beløp, som skal brukes til vedlikehold i fremtiden, på en egen konto. Delene som skal vedlikeholdes og er satt på en egen konto blir avskrevet fram til vedlikeholdet faktisk skjer. (Langli, 2016, s. 412)

*Skattemessig vedlikehold:*

Skattemessig blir vedlikehold omtalt som arbeid som gjøres for å sette eiendommen tilbake til den samme stand som den hadde da den var nyoppført. Vedlikeholdskostnader kan direkte fradragføres skattemessig. (Sandborg, 2008). Dette kommer av skattelovens § 6-11. (Skatteloven, 1999, § 6-11). Grunnen til at vi omtaler skattemessig vedlikehold og påkostning, er fordi en av bedriftene i utvalget vårt har påpekt at de bruker skattemessige vurderinger regnskapsmessig.



### 2.7.1.2 Påkostning

Påkostning er når arbeid/utskiftninger fører til at verdien av eiendelen øker, altså at standarden øker i forhold til opprinnelig standard. Påkostninger kan også føre til økt levetid, altså at fremtidige økonomiske fordeler vil øke. (Norsk Regnskapsstiftelse, 2018). Kostnadene som kom med påkostningen, skal balanseføres og deretter avskrives.

IAS 16.13 sier at deler av eiendelene som kan kreve utskiftning, skal balanseføres når utgiften påløper. Påkostning etter IFRS vil være utgifter som er av en stor og betydelig sum og utgifter knyttet til utskiftning etter IAS16.13. (Sticos, u.å. b)

#### *Skattemessig påkostning:*

Skattemessig påkostning blir omtalt som alt som ikke er vedlikehold eller arbeid som fører til en økt stand på eiendommen i forhold til det den var som ny eller etter senere standardhevinger. Påkostningskostnader kan ikke fradragsføres direkte skattemessig. (RSM Norge, 2020). Skatteloven § 14-40 (3) sier at påkostninger på driftsmidlene som avskrives skal føres inn på saldo. (Skatteloven, 1999, § 14-40).

### 2.7.1.3 Vedlikehold og påkostning ved dekomponering

Ved dekomponering vil skillet mellom vedlikehold og påkostning bli annerledes enn uten dekomponering. (Norsk regnskapsstiftelse, 2018). Vedlikeholdskostnader vil slå ut på resultatet når utskiftninger skjer. Manglende dekomponering fører til at utskiftning av komponenter blir kostnadsført. Dekomponering vil kunne redusere de store resultatsvingningene ved utskiftning. (Petersen, 2016). Den statsautoriserte revisoren Petersen påstår: «Et krav til dekomponering vil gjøre dette enklere for alle parter.» (Petersen, 2016). Med *dette* mener hun skillet mellom vedlikehold og påkostning. De nye delene skal balanseføres og i de tilfeller der det er restverdi skal denne verdien kostnadsføres. Men for at dette skal være optimalt, må eiendelen være dekomponert tilstrekkelig, altså at en har dekomponert eiendelen inn i mange nok deler. (Petersen, 2016).

Petersen sier videre i sin artikkel:

«Ved dekomponering vil restverdien ved utskiftning kostnadsføres selv om den delen som byttes ut ikke var ført på egen konto ved anskaffelsen. Dersom det ikke er praktisk mulig å beregne den erstattede eiendelens balanseførte verdi, kan foretaket benytte anskaffelseskost for erstatningsdelen som indikasjon på hva anskaffelseskost for den erstattede delen var på tidspunkt for anskaffelse.» (Petersen, 2016).

Restverdien vil kostnadsføres ved utskiftning fordi denne komponenten byttes ut med en ny komponent, og dermed må verdien på den gamle komponenten være borte for å gi riktig verdi. Ut fra det Petersen sier vil en i teorien alltid ha mulighet til å dekomponere komponenten.

## 2.7.3 Illustrasjons case

### 2.7.3.1 Dekomponering vs. ikke dekomponering

For å visualisere virkningene ved å bruke dekomponering i avskrivningsplanen for varige driftsmidler vil vi se på et tenkt eksempel. Vi bruker et enkelt casestudium med en analyseenhet, da resultatet av dekomponering vil ha samme likhetstrekk for alle varige driftsmidler. Eksempelet under viser virkningene ved bruk av dekomponering i avskrivningsplanen og ikke bruk av dekomponering. Vi ser i tabell 5 nedenfor at dersom en bruker dekomponering vil en skille ut tomt, bygg og faste tekniske installasjoner, og avskrive hver av disse over en fornuftig levetid. Tomt har ikke en begrenset levetid og dermed skal den ikke avskrives. Dersom en foretar dekomponering, ender en med kr 225 000 i sum årlige avskrivninger. Hvis en ikke dekomponerer, altså å avskrive alt samlet over en levetid, gir det en årlig avskrivning på kr 150 000. Avskrivningskostnaden ved å ikke dekomponere er lavere enn dersom en dekomponerer, men dekomponeringsløsningen gir et mer rettviseende bilde. Ettersom fast teknisk installasjon har en vesentlig lavere levetid enn bygget, vil den

måtte vedlikeholdes eller skiftes ut etter 10 år. Å avskrive denne komponenten over 40 år vil gi et feil bilde av balanseverdien på komponenten, ettersom verdien burde være 0 etter 10 år.

<b>Fordeling av kjøpesummen (dekomponering)</b>		<b>Avskrivning</b>	<b>Årlig avskrivning</b>
Tomt	2 000 000	avskrives ikke	-
Bygg	5 000 000	avskrives over 40 år	125 000
Fast teknisk installasjon	1 000 000	Avskrives over 10 år	100 000
<b>Sum kjøpesum</b>	<b>8 000 000</b>	<b>Sum avskrivning</b>	<b>225 000</b>
<b>Kjøpesum (ikke dekomponert)</b>		<b>Avskrivning</b>	<b>Årlig avskrivning</b>
Eiendom (uten tomt)	6 000 000	Lineær over 40 år	150 000

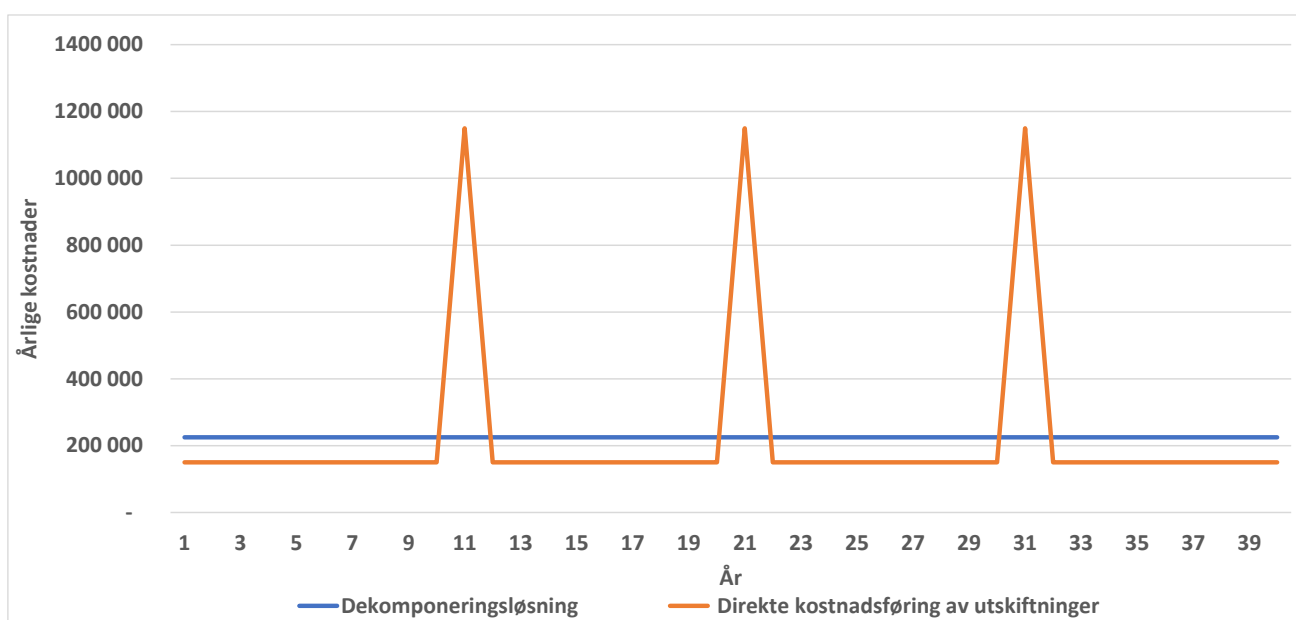
*Tabell 5 Avskrivning med dekomponering VS ikke dekomponering*

#### 2.7.3.2 Dekomponering vs. ikke dekomponering med vedlikehold

Vi går ut fra de samme opplysningene som i eksempelet over. Først vil vi se på hvordan kostnadene blir fordelt når det ikke dekomponeres, altså at vedlikeholdet kostnadsføres. Ut ifra levetiden til bygget og de faste tekniske installasjonene kan en se at de tekniske installasjonene må skiftes ut i år 11, år 21 og år 31. Vi antar at kjøpesummen for de tekniske installasjonene er den samme hvert av årene ved utskiftningene. De årlige kostnadene inneholder både avskrivninger og kostnader forbundet med utskiftningene. Kostandene for en ikke dekomponeringsløsning vil være avskrivningene på kr 150 000 i alle år, bortsett fra når det er utskiftning. I årene for utskiftning blir kostnadene kr 1 150 000 (kr 150 000 + kr 1 000 000). Kostnadene ved dekomponeringsløsningen består av avskrivning på kr 225 000. Tabell 6 og figur 3 viser en oversikt over de årlige kostnadene i løpet av levetiden til bygget. En kan se ut fra både tabell 6 og figur 3 at kostnadene ved direkte kostnadsføring blir lite sammenstilt i forhold til en dekomponeringsløsning og kostnadsfordelingen vil bli skjev.

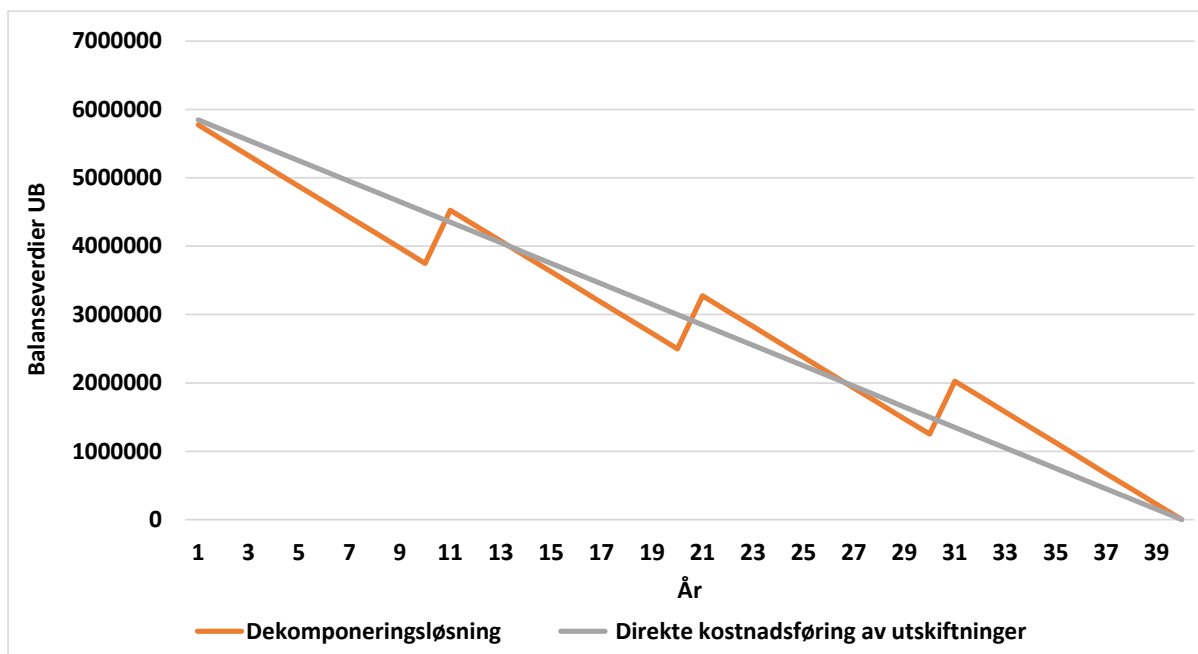
	Dekomponeringsløsning	Direkte kostnadsføring av utskiftninger
År 1-10	225 000	150 000
År 11	225 000	1 150 000
År 12-20	225 000	150 000
År 21	225 000	1 150 000
År 22-30	225 000	150 000
År 31	225 000	1 150 000
År 32-40	225 000	150 000

Tabell 6 Årlige kostnader ved dekomponeringsløsning VS direkte kostnadsføring av utskiftninger



Figur 3 Årlige kostnader ved dekomponeringsløsning VS direkte kostnadsføring av utskiftninger

Balanseverdien for bygget vil også variere med de to løsningene. Dette kan en se av figur 4. Balanseverdien ved en dekomponeringsløsning vil ligge høyere enn ved direkte kostnadsføring store deler av levetiden. Grunnen til dette er ulik avskrivningstid og på grunn av at ved en ikke dekomponeringsløsning kan en ikke aktivere utskiftningene i balansen. Ved en dekomponeringsløsning skal en aktivere verdien på utskiftningene, og verdien vil derfor øke ved utskiftninger. En ser virkningen av dette på figur 4 der en ser en økning i balanseført verdi i årene for utskiftningene.



Figur 4 Balanseverdier

## 2.8 Notekrav

All informasjon blir ikke tatt med i resultatet og balansen. Viktig informasjon som er knyttet til forskjellige tall i resultatet og balansen vil føres inn i noteopplysningene. Regnskapslovens kapittel 7 handler om noteopplysninger og forteller hva notene skal inneholde. Dette kapittelet gir krav til hvilke noter en må ha med i regnskapet. Ifølge rskl. § 7-1 er det krav om at det skal gis opplysninger i noter som er nevnt i § 7-2 til § 7-34. (Regnskapsloven, 1998, §§ 7-1 til 7-34).

Ettersom vi legger fokus på dekomponering av varige driftsmidler i denne oppgaven, vil vi se på alle kravene til notene som handler om varige driftsmidler. Rskl. § 7-12 omhandler anleggsmidler og sier hva det skal opplyses om. Bedrifter skal opplyse om avskrivninger, nedskrivninger og reverseringer, samt skal det opplyses om endring i avskrivningsplan. (Regnskapsloven, 1998, § 7-12). Rskl. § 7-13 handler om driftsmidler og angir at det skal opplyses om økonomisk levetid og avskrivningsplan. Dette viser at bedriftene har krav om å opplyse om varige driftsmidler i notene. (Regnskapsloven, 1998, § 7-13). Notene om varige driftsmidler vil vi kunne bruke til å

vurdere om bedrifter dekomponerer. Videre vil det være mulig å sammenligne disse notene mellom bedriftene og se om de er bedriftspesifikke eller bransjespesifikke.

Dersom bedriften fører etter IFRS vil notekravene i regnskapsloven ikke brukes, og en vil bruke opplysningskravene i IAS 16 punkt 73. IFRS har opplysningskrav i alle av standardene sine, men siden vi fokuserer på varige driftsmidler i oppgaven vår, vil IAS 16 sine krav være de vi skal se på. (Sticos, u.å. b). Dette punktet sier at finansregnskapet til bedriftene skal inneholde informasjon om følgende:

- a) målegrunnlagene som er benyttet for å beregne brutto balanseført verdi,
- b) hvilke avskrivningsmetoder som er benyttet,
- c) utnyttbar levetid eller avskrivningssatsene som er benyttet,
- d) brutto balanseført verdi og akkumulert avskrivning ved begynnelsen og slutten av perioden, og
- e) en avstemming av balanseført verdi ved begynnelsen og slutten av perioden som viser
  - i. tilganger,
  - ii. eiendeler klassifisert som holdt for salg eller inkludert i en avhendingsgruppe klassifisert som holdt for salg i samsvar med IFRS 5, samt andre avhendinger.
  - iii. anskaffelser i forbindelse med virksomhetssammenslutninger,
  - iv. økninger eller reduksjoner som skyldes verdireguleringer i henhold til nr. 31, 39 og 40, samt eventuelle tap ved verdifall innregnet eller reversert i andre inntekter og kostnader i samsvar med IAS 36,
  - v. tap ved verdifall innregnet i resultatet i samsvar med IAS 36,
  - vi. tap ved verdifall reversert i resultatet i samsvar med IAS 36,
  - vii. avskrivning,
  - viii. netto valutadifferanser som oppstår ved omregning av finansregnskapet fra den funksjonelle valutaen til en annen presentasjonsvaluta, herunder omregning av en utenlandsk virksomhet til det regnskapspliktige foretakets presentasjonsvaluta, og
  - ix. andre endringer.

Det kommer også andre punkter i IAS 16 som forteller om hvilke opplysninger som skal tas med. Alt om opplysninger finner en fra punkt 73 til punkt 79. Som en kan se har IFRS flere krav enn det GRS har. Det vil kunne tyde på at regnskapene som er ført etter IFRS vil ha flere opplysninger i notene, ettersom de har flere krav.

### 2.8.1 Gode noteopplysninger

Gode noteopplysninger er en viktig del for å gi regnskapsbrukerne et rettvise bilde av regnskapet, da noteopplysninger er med på å forklare substansen i regnskapspostene. I dagens praksis er det derimot en risiko for at viktige noteopplysninger forsvinner i standardfaser hentet fra notemaler. (Baksaas og Stenheim 2020, s. 253). Dette kan ha både positive og negative konsekvenser. Det positive er at notene blir mer sammenlignbare slik at det blir lettere for brukerne å sammenligne noteopplysningene fra tidligere år og med andre bedrifter. Det negative er at bedrifter gjerne skyver bort viktige noteopplysninger som skiller seg ut, da standardmaler er en lettere og en mindre tidskrevende tilnærming å utarbeide noteopplysningene på.

Baksaas og Stenheim (2020, s. 253) presenterer fem punkter som skal gi best informasjon til regnskapsbrukeren. Disse punktene er:

- foretaksspesifikke opplysninger som er skreddersydd til den aktuelle situasjonen i motsetning til kopi av standardtekst fra en mal
- opplysninger som er relevante og vesentlige for brukernes forståelse av regnskapet/regnskapsposten
- opplysninger som informerer og forklarer substansen i en regnskapspost eller transaksjon.
- opplysninger som er skrevet i et klart, balansert og konsist språk
- opplysninger som det er lett å avstemme mot regnskapsposten.

Noteopplysningene om varige driftsmidler bør helst ikke være kopiert fra maler, men heller være egendefinerte og forklarende for bedriftens egen situasjon for å gi best mulig opplysninger til brukeren. Vi vil bruke disse punktene videre i analysen for å vurdere kvaliteten til notene for de utvalgte bedriftene.

## 2.9 Tidligere empiriske funn

Som nevnt tidligere har vi sett på tidligere masteroppgaver, blant annet en master skrevet av Heimlund og Åsheim, med navn: *Dekomponering av bygg i den nordnorske eiendomsbransjen*. Konklusjonen i denne masteren var ganske klar. Det var et fåtall av bedriftene i eiendomsbransjen i Nord-Norge som brukte en dekomponeringsløsning. I undersøkelsen var det kun 2 av 11 informanter som brukte en form for dekomponering i regnskapene. En stor del av grunnen til at mange av bedriftene ikke brukte en slik løsning var en kost/nytte vurdering, fordi overgangen ville være såpass ressurskrevende at det ikke lenger ville ha den samme nytteverdien. Noen andre punkter som ble nevnt i konklusjonen var at det kanskje ikke var tilstrekkelig kunnskap om anbefalingene om dekomponering fra Norsk Regnskapsstiftelse og god regnskapsskikk. (Heimlund & Åsheim, 2011).

Denne studien ble gjennomført i 2011, to år etter at det ble pålagt skattemessig dekomponering av tekniske installasjoner. Endringen kunne tenkes å bidra til hyppigere bruk av regnskapsmessig dekomponering. I vår undersøkelse skal vi se om bruken av dekomponering i eiendomsbransjen har økt de siste 9 årene, da bedriftene kanskje har fått mer kunnskap om dekomponering og om det har blitt en mer vanlig og akseptert metode i Norge. Vi tar derimot forbehold om at studien til Heimlund og Åsheim omfattet kun 11 informanter, noe som ikke gir et tilstrekkelig bilde av omfanget i 2011. Det er likevel med på å gi en generell forståelse når bare 18% av informantene dekomponerte. Studien omhandlet også utelukkende den nordnorske eiendomsbransjen, men vi tenker at resultatene vil kunne gjelde for hele eiendomsbransjen. (Heimlund & Åsheim, 2011).



## 3. Metode

I dette kapitlet forteller vi om metodevalget og forskningsdesignet vårt, samtidig som vi skal se på forskningsobjektene og innsamlingen av dataene.

### 3.1 Forskningsobjekter

#### Forskningsobjekter

Vi har valgt å sette fokus på kapitalintensive bransjer, da varige driftsmidler ofte utgjør en stor del av bedriftens eiendeler i disse type bransjene. Eiendomsbransjen er kapitalintensiv i den forstand at bedriftene i bransjen eier bygninger som har høye kapitalverdier. Dermed vil bedriftene også ha høye verdier av varige driftsmidler. Bygninger blir også oftere dekomponert enn andre eiendeler, da bygninger inneholder ulike deler som kan ha ulik økonomisk levetid, slik som for eksempel tekniske installasjoner, inventar og selve bygget.

For å finne relevante bedrifter innenfor eiendomsbransjen brukte vi nettsiden SmartCheck. SmartCheck er et digitalt verktøy vi har tatt i bruk for å kunne filtrere gjennom bransjer, og ulike selskapsformer, omsetning, antall ansatte og mer. For å finne relevante bedrifter innenfor eiendomsbransjen filtrerte vi bort alle bransjer utenom bransjekode 680000 «Omsetning og drift av fast eiendom». Vi har valgt å avgrense omsetningen til minst 70 millioner kroner, slik at vi kun ser på øvrige og store foretak.

Vi bruker også SmartCheck for å filtrere hvor mye kapital bedriftene har av varige driftsmidler, dette gjorde det lettere for oss å finne bedrifter som har store mengder med varige driftsmidler i forhold til summen av eiendelene deres. Videre har vi filtrert utvalget vårt til å bestå av bedriftene med en balansesum på 35 millioner kroner og oppover og som har en vesentlig del varige driftsmidler. Vi satt derfor en grense på at de varige driftsmidlene til bedriften skulle utgjøre minst 25% av eiendelene i

bedriften. Den siste filtreringen var å skille vekk bedriftene som hadde 0 ansatte, da et eventuelt intervju hadde vært vanskeligere å få til enn om bedriften hadde hatt flere ansatte. Etter at alle avgrensningene var gjort satt vi igjen med 53 bedrifter.

For å gi en bedre oversikt over intervjuobjektene våre, har vi laget tabell 7 med oversikt over intervjuobjektene regnskapsspråk, avskrivningsmetode og bransjekode.

Bedrift	Regnskapsspråk	Avskrivningsmetode	Bransjekode
A	GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
B	GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
C	Konsernet etter IFRS, selskapene etter GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
D	GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
E	Konsernet etter IFRS, selskapene etter GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
F	Konsernet etter IFRS, selskapene etter GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
G	Forenklet IFRS	Lineæravskrivning og saldoavskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)
H	GRS	Lineæravskrivning	Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers (068209)

Tabell 7 Oversikt over bedriftene

### 3.2 Metodevalg og forskningsdesign

Kvalitativ metode er en forskningsmetode som fokuserer på å undersøke kvalitative data, altså data som består hovedsakelig av tekst. Kvalitative forskningsstudier har som regel få forskningsenheter. Innsamlingsmetoden av kvalitative data kan være intervju, deltakende observasjon og flere. Intervjuobjektene kan være organisasjoner, ansatte i bedrifter og så videre. (Grønmo, 2020a).

Kvantitativ metode brukes for å samle inn og analysere kvantitative data. Kvantitativ data består mer av tall, og studiene omfatter som oftest flere forskningsenheter. Forskningsenhetene kan være det samme som i kvalitativ metode, men ved kvantitativ forskningsmetode vil en fokusere på flere enheter, og dataene blir gjerne mer begrenset enn ved kvalitativ. (Grønmo, 2020b).

Vi har brukt både kvantitativ og kvalitativ forskningsmetode i oppgaven vår, da vi tenkte at både kvalitativ og kvantitativ datainnsamling og analyse forhåpentligvis vil bidra til å gi et konkret og klart svar på problemstillingen og forskningsspørsmålene som vi undersøker. Den kvalitative forskningsmetoden består av dybdeintervjuer for å bygge på funnene vi gjorde i årsregnskapene til bedriftene. Det ble også lagt til grunn kvalitativ tilnærming når vi studerte noteopplysningene om varige driftsmidler nøyere, siden vi her tolket og analyserte innholdet i notene. Den kvantitative forskningsdelen i undersøkelsen er score-systemet til notene. Score-systemet blir presentert under innsamling og fortolkning av data og i analysedelen.

Forskningsdesign referer til hva og hvem som skal undersøkes og hvordan undersøkelsen skal gjennomføres. Dette forekommer ofte tidlig i forskningsfasen da problemstillingen eller temaet er fastsatt, og spørsmålet om hvordan undersøkelsen skal gjennomføres kommer til grunn. Det blir derfor viktig å undersøke hvem og hva som skal undersøkes for å komme frem til en sterk konklusjon på problemstillingen. (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 77). Vårt forskningsdesign er konstruert av bedrifter i eiendomsbransjen samt en revisor. Undersøkelsen skal gjennomføres gjennom analyse av årsregnskap og dybdeintervjuer.

Hovedsakelig er det årsregnskapene til bedriftene, som forteller oss hvordan bedriftene håndterer de varige driftsmidlene og hvilket regnskapsspråk de bruker. Analysen av regnskapene til bedriftene er en dataanalyse. Dataanalyse er analyse av data som er i en ren tekstform som tekster, dokumenter eller bøker. (Johannessen et al., 2011, s. 186). Johannessen et al. (s. 187) presenterer to hensikter ved dataanalyse:

1. Organisering av data: Her reduserer vi all informasjonen i regnskapene til å bare gjelde for noteopplysningen om varige driftsmidler. Dette gjelder for alle årsregnskapene.
2. Analysering og tolking: Her utvikler vi fortolkninger av den informasjonen vi finner i noteopplysningene. Vi prøver altså å få frem meningsinnholdet i notene, og dermed vil det være en kvalitativ tilnærming.

### 3.2.1 Utvalgsstrategi, innsamling og fortolkning av data

#### Utvalgsstrategi

Før vi begynte med innsamlingen av dataene var det viktig å finne forskningsobjekter. Etter at vi fant ut av dette via SmartCheck, var det neste steget å finne de rette informantene vi ville undersøke nærmere. I kvalitative undersøkelser som dybdeintervjuer er det ofte hensiktsmessig å tenke gjennom hvilken målgruppe en vil ha for å samle inn mest mulig relevant data. Etter dette velger en ut informanter fra målgruppen som skal delta i undersøkelsen. Dette kalles for strategisk utvelgelse. (Johannessen et al., 2011, s. 110).

Vi brukte strategisk utvelgelse for å finne utvalget av informanter som ville gi oss mest mulig nyttig data og informasjon. For å gjøre dette gikk vi gjennom årsregnskapene til bedriftene vi fant fra SmartCheck. Her undersøkte vi balanseregnskapene og noteopplysningene angående varige driftsmidler, da de ga oss mest informasjon om eventuelle dekomponeringsløsninger. Da fikk vi samtidig et innblikk i kvaliteten på notene.

I utvalget sto vi igjen med ca. 80 selskaper totalt ut ifra kriteriene fra SmartCheck. Noen av bedriftene opplyste i regnskapet at de brukte regler for små foretak til tross for filtreringene, og disse måtte vi fjerne. Dette kommer av rskl. § 1-6 (2) der det angis at bedrifter som gikk under kriteriene for små foretak i balansedagen året før, men som ikke dekker kravene i år skal fortsatt blir regnet som små foretak i dette regnskapsåret. (Regnskapsloven, 1998, § 1-6). Etter å ha fjernet bedriftene som ikke

var relevante, sto vi igjen med 53 bedrifter som vi sendte e-post til. I e-posten forklarte vi temaet vårt og spurte om bedriftene var villige til å stille til intervju. Vi la også ved intervjuguiden (Vedlegg 1) som bedriftene kunne se på i forkant og forbedre seg dersom de ville delta på intervjuet. Å intervju revisor ville kunne gi oss et annet synspunkt på hvordan de opplevde dekomponeringspraksisen i eiendomsbransjen. Derfor sendte vi også en mail til noen revisorer og spurte om de ville ta seg tid til å svare skriftlig på noen vedlagte spørsmål (Vedlegg 2).

Videre benyttet vi oss også av en form for stratifisert utvalg, noe som betyr at vi konstruerte ulike kategorier basert på sentrale kjennetegn. (Johannessen et al., 2011, s. 113). Noen av disse kategoriene var: «Dekomponerer», «Dekomponerer ikke», «Gode eller dårlige noteopplysninger». Dette gjorde det lettere for oss å skille mellom de ulike bedriftene og for å få en jevn fordeling i utvalget, slik at vi kunne studere eventuelle forskjeller. Det å fastsette om bedriften dekomponerte eller ikke ut ifra årsregnskapene var en utfordring. For å løse dette lagde vi en kategori som het «mulig dekomponering». For å bekrefte om de brukte dekomponering eller ikke, brukte vi dybdeintervju i de tilfellene vi fikk mulighet til dette.

Utvalget vårt består av årsregnskaper fra regnskapsåret 2019, siden årsregnskapene fra 2020 ikke var tilgjengelige da vi skulle hente ut informasjon. Siden vi velger å fokusere på kun en regnskapsperiode blir undersøkelsen vår en tversnittundersøkelse. Tversnittundersøkelser er en undersøkelsestype som benytter data fra ett bestemt tidspunkt eller en avgrenset og kort periode, i vårt tilfelle, årsregnskapene fra 2019. (Johannessen et al., 2011, s. 78)

#### Innsamling og fortolkning av data

Intervjuforespørsel var første steget for å samle inn primærdata. Det var 8 av de 53 bedriftene som svarte at de var villige til å delta på intervju. Svarene til disse bedriftene utgjør primærdataene våre. Innsamlingen av primærdata ble gjort på den måten at vi noterte ned det informantene sa under intervjuet. Sekundærdataene som

vi innsamlet, var årsregnskapene til bedriftene. Disse ble innsamlet ved å bestille årsregnskapene til bedriftene fra Brønnøysundregisteret.

Etter at vi hadde innsamlet dataene, måtte de analyseres og fortolkes. Det å analysere innebærer å splitte dataene inn i elementer. Formålet med splittelsen i flere elementer er å finne ut hva de betyr, og hvilket budskap dataene gir. Analysert data vil gi en konklusjon som svarer på spørsmålene. (Johannessen et al., 2011, s. 186). Forskningsspørsmålene våre er de kategoriene eller elementene som dataene splittes i. Dataene blir fordelt i henhold til relevans til forskningsspørsmålet. For eksempel data om noteopplysninger vil bli splittet fra resten av dataene og lagt i kategorien som handler om forskningsspørsmålet om noter. Disse dataene skal brukes til å svare på forskningsspørsmålene. Dataene i årsregnskapet blir splittet på samme måte.

Samtidig som vi analyserte dataene måtte vi fortolke de. Fortolkning handler om at forskeren prøver å forstå og forklare funnene under analysen. (Johannessen et al., 2011, s. 186). Etter at vi har analysert dataene, har vi fortolket funnene i analysen. Analysen av årsregnskaper og intervjunotatene gir oss viktig informasjon som hjelper oss å svare på forskningsspørsmålene. Fortolkningen av denne informasjonen er viktig for at vi kan forklare funnene godt og komme fram til en konklusjon på forskningsspørsmålene og problemstillingen.

Ved analysen av noteopplysninger, har vi laget et score-system for å rangere kvaliteten på noteopplysningene til bedriftene. Bedriftene ble rangert etter om de hadde bedrifts- eller bransjespesifikke opplysninger, om opplysningene var relevante og om opplysningene informerte og forklarte substansen i en post. Scoren som bedriftene kunne få var 0, 1 eller 2 på hvert av de tre punktene som vi vurderte. Mer om score-systemet kommer i kapittel 4.1.2 Forskningsspørsmål 2.

## Sekundærdata

Sekundærdataene for oppgaven vil bestå av datamateriale som allerede eksisterer, altså årsregnskapene til bedriftene. Vi brukte sekundærdataene primært for å studere behandlingen av varige driftsmidler, nærmere bestemt økonomisk levetid, avskrivingsplan, eventuell dekomponeringspraksis og noteopplysningene.

Sekundærdataene har dermed vært nyttige som forberedelse til intervjuene, da vi allerede har fått et lite innblikk i situasjonen til den enkelte bedrift, samtidig som vi sparer tid under selve intervjuet. Årsregnskapene var også avgjørende for å undersøke og gjøre opp en formening om kvaliteten på noteopplysningene.

## Primærdata og intervjuer

Primærdataene for undersøkelsen er de dataene som gir oss mest relevant og pålitelig informasjon for problemstillingen. Grunnen til dette er at direkte intervjuer med bedriftene vil gi oss mer relevant informasjon om bedriftens egne vurderingsregler og praksiser, samtidig som de vil gi et godt innblikk i hvordan og hvorfor de eventuelt velger å dekomponere. Intervjuer gir supplerende informasjon fra årsregnskapet, da de vil gi oss en dybde og forståelse som det er umulig å få frem i årsregnskapene.

Intervjuene med bedriftene vil bære preg av et semistrukturert intervju, da vi har laget en intervjuguide på forhånd (Vedlegg 1) som vi går ut ifra, men vi lot intervjuobjektet snakke fritt rundt guiden hvis informanten ønsket det. Vi valgte å sende ut intervjuguiden i forkant til alle bedriftene i utvalget slik at de hadde mulighet til å forberede seg og vi kunne avtale et passende tidspunkt for begge parter. Grunnen til at vi valgte denne semistrukturerte tilnærmingen var for å gi bedriftene rom til forberedelser og tid til å komme opp med gode eksempler og svar.

For intervjuet av revisoren valgte vi å gå for et skriftlig intervju. Her sendte vi ut spørsmålene (Vedlegg 2) og bakgrunnen for at vi ønsket å intervju dem. Dette intervjuet var et rent strukturert intervju i den forstand at informanten fikk klare

spørsmål fra oss som dem skulle svare skriftlig på. Grunnen til at vi ikke valgte samme type intervju som med bedriftene var fordi vi ikke så det samme behovet som ved intervjuene med bedriftene. Vi tenkte også at det var en fordel at vi fikk et konkret skriftlig svar, slik at informasjon ikke gikk tapt grunnet uoppmerksomhet eller glemsel fra vår side under eller etter intervjuet.

Før vi gjennomførte bedriftsintervjuene gikk vi igjennom kapittelet *Gjennomføring av intervjuet* som er presentert av Johannessen et. al. (2011, s. 159). Det var her vi fant inspirasjon til å utforme en intervjuguide på forhånd, samtidig som vi implementerte andre nyttige tips. Et av disse tipsene var å spørre informanten omtrent hvor mye tid de hadde til rådighet, slik at vi kunne fokusere på de viktigste punktene hvis informanten hadde dårlig tid. De viktigste punktene for oss var å gå gjennom bruk av den skjønsmessige tilnærmingen til dekomponering og noteopplysningene.

Vi fordelte også roller før intervjuet. To ledet intervjuet og stilte spørsmålene, mens to tok notater. Alle stilte oppfølgingsspørsmål ved behov. Det å fordele roller var viktig for å få mest mulig nytte av intervjuene. Fordelingen førte til at vi fikk notert mye av det informanten sa og at vi kunne komme med gode oppfølgingsspørsmål ved behov for det.

### 3.3 Evaluering av metode

Validitet og reliabilitet brukes som kriterier for kvalitet når en skal evaluere metoden. En kan også måle kvalitet ut fra troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet. (Johannessen et al., 2011, s. 243)

#### 3.3.1 Validitet

Begrepet validitet betyr hvor gyldige eller relevante dataene som representerer fenomenet er. Spørsmålet om dataene gir gode representasjoner av fenomenet som skal undersøkes kalles for begrepsvaliditet, som hovedsakelig betyr om dataene er



gode nok. (Johannessen et al., 2011, s. 73). Faktorer som kan påvirke begrepsvaliditeten er publiseringsskjevhet, utvalgsskjevhet, klassifiseringsskjevhet, intervjuuskjevhet/intervjueffekt, hukommelsesskjevhet, frafallsskjevhet og kognitiv skjevhet. (Johannessen et al., 2011, s. 245-246).

Publiseringsskjevhet oppstår om kun de resultatene som støtter positivt opp under problemstillingen tas med. (Johannessen et al., 2011, s. 245). Publiseringsskjevhet har vi tatt hensyn til ved at bedriftene som lot seg intervjuet og alle bedrifter innenfor begrensningene for utvalget ble tatt med. Ved å gjøre dette skaper vi ikke et bilde av at virkeligheten er en annen enn det vi så når vi analyserte funnene våre.

Utvalgsskjevhet betyr at en bevisst bare velger bedrifter som kan passe inn i det en prøver å få frem og ikke tar med eller tar med få av de som kan belyse svakheter ved hypotesen. (Johannessen et al., 2011, s. 245). Vi unngikk utvalgsskjevhet ved at vi tok med like mange bedrifter som vi anså at høyst sannsynlig dekomponerte som bedrifter vi mente ikke dekomponerte. Det var ut ifra regnskapene til bedriftene vi gjorde oss opp en mening om de dekomponerte eller ikke.

Klassifiseringsskjevhet er det som skjer når en intervjuer en person som ikke egentlig har kunnskapen dem trenger for å besvare spørsmålene i intervjuet. (Johannessen et al., 2011, s. 245). Risikoen for klassifiseringsskjevhet minimerte vi ved at vi intervjuet den personen i de forskjellige bedriftene som hadde mest kunnskap relatert til det vi skulle undersøke. Det var hovedsakelig regnskapssjefer og økonomidirektører vi intervjuet.

Intervjuuskjevhet/intervjueffekt er når intervjueren ikke behandler de ulike intervjuobjektene på mest mulig lik måte. (Johannessen et al., 2011, s. 245). Det at vi hadde en intervjuguide (Vedlegg 1) med på intervjuene, samt at alle bedriftene fikk den tilsendt i forkant av intervjuene gjorde risikoen for intervjuuskjevhet mindre. Intervjuuskjevheten kan sjeldent fjernes helt i slike intervjuer, siden det ofte er informanten som styrer intervjueren inn på oppfølgingsspørsmål. Svarene til

informanten vil i noen tilfeller føre til at intervjueren hopper over noen spørsmål som ikke er relevant for informanten. Vi anser at forskjellene i intervjuene ikke er så store at resultatene fra intervjuene ikke kan sammenlignes.

Hukommelsesskjevhet kan oppstå om informantene ikke husker helt riktig det intervjuer spør om. (Johannessen et al., 2011, s. 246). Dette kan nok gjelde for intervjuer og deltakere på intervjuene også, ved at de ikke husker hva intervjuobjektet sa. Vi regner med at hukommelsesskjevheten med tanken på informantene er minimale. Dette tenker vi siden vi har sett på de senest innleverte årsregnskapene, samt at vi sendte spørsmålene (Vedlegg 1) i forkant, slik at informanten kunne lese seg opp eller finne informasjon dersom informanten ikke skulle ha husket det. Hukommelsesskjevheten fra vår side har vi prøvd å minimere ved at to av oss hadde ansvar for notering underveis i intervjuet. Rett etter intervjuet noterte alle ned det en eventuelt ikke hadde fått skrevet ned i løpet av intervjuet. Et annet tiltak er at vi har kontaktet informanten for å få en oppklaring dersom noe var uklart. Vi fikk ikke sendt søknad til NSD i forkant av intervjuene, og vi hadde derfor ikke lov til å ta lydopptak av intervjuene på grunn av personvern. Dette førte til noen problemer med notatene, da intervjuene ofte hadde et høyt tempo, og det var vanskelig å notere ned alt som ble sagt. Derfor oppsto det noe hukommelsesskjevhet fra vår side, da vi ikke alltid husket tolkningen i noen av notatene vi hadde skrevet. Vi tenker dermed at lydopptak kunne løst dette problemet og gjerne gitt oss enda bedre fortolkninger av de dataene vi allerede har.

Frafallskjevhet er når en informant som skulle ha deltatt ender opp med å ikke gjøre det likevel. (Johannessen et al., 2011, s. 246). Frafallskjevhet er ikke et stort problem i vår undersøkelse fordi vi ikke har et mål om at denne undersøkelsen skal kunne generaliseres. Vi har derfor ikke et visst antall bedrifter vi må intervjuer for kunne si at resultatene kan gjelde for hele bransjen.

Kognitive skjevheter er ulike tendenser folk har, som ofte er ubevisste. Kognitive skjevheter kan være en risiko for både intervjuer og intervjuobjekt. Eksempler på

risikoer hos intervjuer er at en kan velge å tolke informasjon på en slik måte at den passer egen hypotese eller det å unngå informasjon som kan motsi egen oppfatning. Hos intervjuobjektet kan en risiko for eksempel være at de har blitt utsatt for en slags gruppetenkning. Dette er når andre tror på eller gjør ting kun ut fra at det er slik «alle andre» gjør. (Johannessen et al., 2011, s. 246). Vi har forsøkt å redusere vår risiko for kognitiv skjevhet ved at vi har vært samlet om de tolkninger og vurderinger som er blitt tatt, slik at det ikke kun er den enkelte persons mening som kommer frem. Vi har også tatt med oss all informasjon vi har hentet fra intervjuene og fra regnskapene til utvalget. Vi har ikke valgt bort noen analyseobjekter, utenom hvis de falt utenfor våre forutsetninger for utvalget. På denne måten har vi minimert risikoen for kognitiv skjevhet fra vår side. Kognitiv skjevhet fra intervjuobjektets side er ikke noe vi kan styre. Vi så at mange av bedriftene i utvalget vårt hadde ganske like meninger og holdninger til visse tema, som kan antyde en viss tendens til gruppetenkning. Dette kommer vi mer inn på når vi skal analysere forskningsspørsmålene i kapittel 4.

### 3.3.2 Reliabilitet

Reliabilitet referer til dataens pålitelighet, og knytter seg til nøyaktigheten av undersøkelsens data, hvilke data som blir brukt, hvordan de blir samlet inn og bearbeidet. En kan teste reliabiliteten ved å gjøre samme undersøkelser etter det har gått en viss tid, som kalles test-test-reliabilitet. Et annet alternativ er å få noen andre til å gjennomføre den samme undersøkelsen og se om de kommer frem til det samme svaret. Denne metoden kalles interreliabilitet. (Johannessen et al., 2011, s. 44). Disse metodene vil ikke være veldig hensiktsmessige for å bruke i kvalitative undersøkelser slik som vi utfører. (Johannessen et al., 2011, s. 243).

Den førstnevnte metoden vil nok ikke være relevant å bruke i denne oppgaven, på grunn av at vi har begrenset tid på oppgaven vår og fordi vi tar utgangspunkt i det vi har sett fra regnskapene fra 2019. Svarene ville nok ikke ha endret seg mye om vi tok intervjuet i en senere periode. Den andre metoden for å forsterke reliabiliteten kan muligens gjennomføres etter at vi har levert oppgaven. Siden våre intervjuobjekter holdes anonymt, vil nok også dette bli vanskelig å gjennomføre i praksis. Et annet

hinder for at dette kan gjennomføres er at intervjuene styres av hvilke svar vi får og hvordan vi har handlet i intervjusituasjonen. Andre som eventuelt ville utført undersøkelsen ville nok kanskje ha tolket svarene annerledes enn det vi gjorde og kanskje hatt en annen kunnskapsbakgrunn i forkant av intervjuene enn det vi hadde.

Det som kan øke reliabiliteten er å beskrive konteksten for undersøkelsen og ha med en detaljert framstilling av fremgangsmåten som er brukt under forskningsprosessen. Her kan en vise hvordan en innhentet data, valg av metoder og hvordan en kom frem til avgjørelsene en tok underveis i arbeidet. (Johannessen et al., 2011, s. 244). Dette vil være beskrevet i tidligere i kapittel 3.

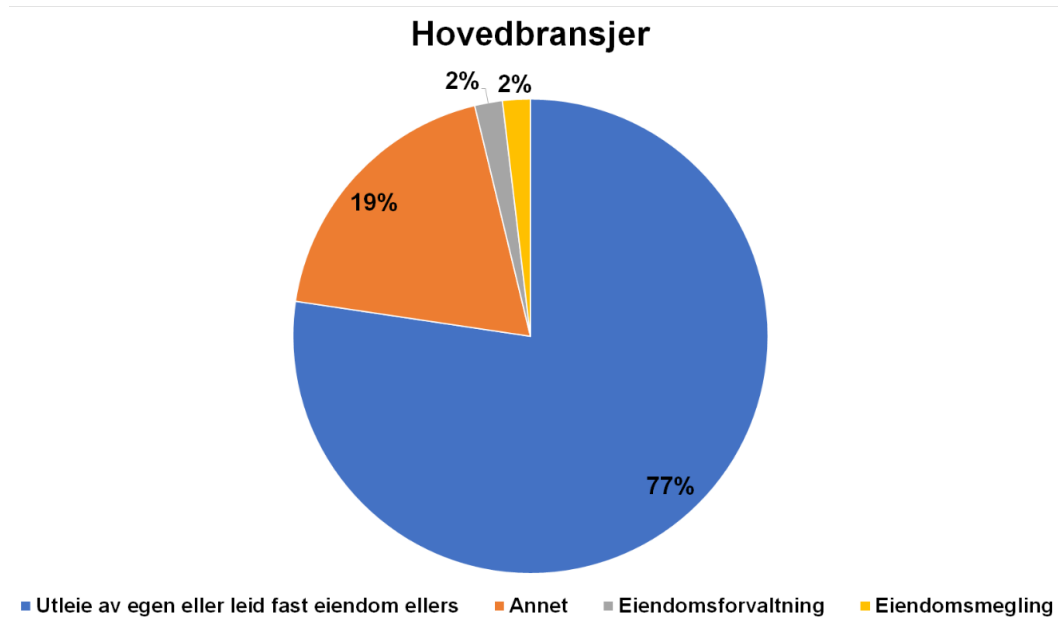
I intervjuene våre var det bare 8 bedrifter av totalt 53 som deltok. Dette er godt under halvparten av utvalget som betyr at svarene vi får ikke vil være representativt for hele utvalget. Dette kan svekke reliabiliteten i oppgaven. Selv om vi har få informanter vil vi tro at svarene kan overføres til resten av utvalget, grunnet lignende svar fra bedriftene. Når det gjelder dataene vi fant ut fra sekundærdataene vil disse funnene kunne være representative for bransjen, på grunn av størrelsen på utvalget.

Det at alle i gruppen har deltatt på alle intervjuene og sammen tolket svarene vil også være med på å styrke den interne reliabiliteten ifølge LeCompte og Goetz. (LeCompte & Goetz, 1982, s. 41). Når det gjelder opplysningene hentet i regnskapene vil disse være de samme om en henter dem igjen i senere tid, siden regnskapet skal fastsettes senest seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. rskl. § 3-1 (3). (Regnskapsloven, 1998, § 3-1). Siden regnskapsårets slutt var i 2019, skal ikke opplysningene endres noe mer etter juni 2020. Dette styrker reliabiliteten til sekundærdataene våre. Regnskapenes reliabilitet styrkes også av at regnskapene er vurdert av en revisor. Revisors vurdering av regnskapet kan finnes i årsregnskapene.

## 4. Empiri og analyse

For analysen av forskningsspørsmålene og problemstillingen vil mye av empirien være bestående av intervju materialet fra bedriftene vi har intervjuet.

### Hovedbransjer



*Figur 5 Hovedbransjene i utvalget*

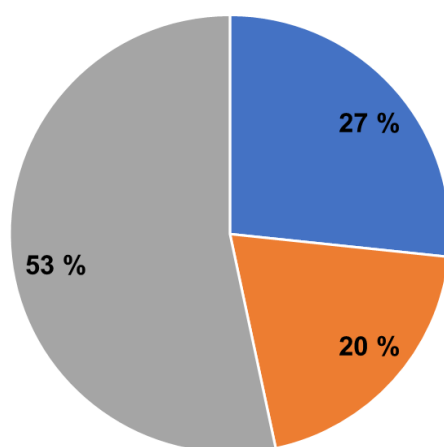
Ut ifra figur 5 ser vi at 77% av utvalget består av bedrifter innenfor hovedbransjen «utleie av egen eller fast eiendom ellers» som har bransjekode 068209. Dette er primært aktører innen eiendomsselskaper som har som formål å leie ut eiendommer, samtidig som noen utvikler egne eiendommer til utleie. Vi antar at en av grunnene til at utleieselskapene er så sterkt representert i utvalget vårt kan være at disse er mer kapitalintensive enn de andre, og dermed har større verdier av eiendeler og varige driftsmidler. Hovedbransjen består av 4% bedrifter innenfor eiendomsforvaltning og eiendomsmegling. Mye av verdiskapningen fra bedriftene innen eiendomsforvaltning og eiendomsmegling kommer fra selve arbeiderne, og de eier gjerne ikke bygninger selv slik som eiendomsselskapene.

Bedriftene som går under kategorien «Annet» er bedrifter der morselskapet ikke direkte er knyttet til noe eiendomsrelatert, men en eller flere av datterselskapene er det. For eksempel så er hovedbransjen til en av disse bedriftene «trådløs telekommunikasjon» mens underbransjen er «utleie av egen eller fast eiendom ellers», da et av datterselskapene i konsernet driver med eiendomsvirksomhet.

## Underbransjer

---

### Underbransjer



- Eiendomsforvaltning
  - Kjøp og salg av egen fast eiendom
  - Utleie av egen eller leid fast eiendom ellers
- 

*Figur 6 Underbransjene i utvalget*

For å underbygge at utvalget vårt kun består av selskaper i eiendomsbransjen velger vi å vise til underbransjene i figur 6. Dette gjør vi på grunn av at kategorien «Annet» utgjorde hele 19% av utvalget. Når vi ser på underbransjekategoriene, består hele utvalget av bransjer relatert til eiendom. Av underbransjene, er «utleie av egen eller leid fast eiendom» enda den mest representerte bransjen. Siden hovedbransjen og underbransjen «Utleie av egen eller leid fast eiendom» er så utbredt, vil mesteparten av utvalget vårt ligge innenfor denne bransjen.

## 4.1 Analyse av forskningsspørsmålene

I dette kapittelet tar vi for oss analysen og fortolkningen av sekundære og primære data for å komme fram til svar på problemstillingen og forskningsspørsmålene våre.

### 4.1.1 Forskningsspørsmål 1: Hvordan er den skjønnsmessige vurderingen av varige driftsmidler i eiendomsbransjen?

For å besvare dette forskningsspørsmålet har vi brukt spørsmål 3 til 6 fra intervjuguiden (Vedlegg 1). Disse spørsmålene er blitt stilt for å få mest konkrete svar om den skjønnsmessige vurderingen av varige driftsmidler.

#### 4.1.1.1 Hvordan fordeler dere anskaffelseskost på komponentene?

Ut ifra kun å se på regnskapene til utvalget var det ikke lett å se hvordan de fordelte anskaffelseskosten på komponentene. Vi ser hvilken verdi de har satt på de ulike varige driftsmidlene ut ifra notene om varige driftsmidler, men vi får ikke noe begrunnelse for valget. Det var derfor viktig for oss å kunne intervju noen av bedriftene i utvalget for å kunne si noe om hvordan de fordelte anskaffelseskosten på komponentene.

Bedrift A benytter ikke dekomponering regnskapsmessig, og avskriver alle driftsmidlene lineært slik at det ikke blir utført noen akkumulering av anskaffelseskostnaden. (Bedrift A, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

I bedrift B fordeles anskaffelseskostnaden etter kostprisen til de ulike komponentene i driftsmiddelet. Bedriften skiller hovedsakelig ut IKT og bygninger. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021).

Informanten fra bedrift C forklarer at de deler opp prosessen med allokeringen ut ifra hvilke driftsmidler eller investeringer det er snakk om. Ved bygging av nye bygg har

de tett samarbeid med entreprenøren som står for byggeprosjektet. Da vil entreprenøren få ansvaret med å fordele de ulike komponentene, som for eksempel råbygget, tekniske installasjoner og så videre. Bedriften vil deretter i samarbeid med entreprenøren angi en estimert anskaffelseskost på komponentene ut ifra opplysningene fra entreprenøren. Ved mindre investeringer er det bedriften selv som fordeler anskaffelseskostnaden. Da er det ofte prosjektlederen og økonomiavdelingen som gjør vurderingene sammen. (Bedrift C, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021).

Bedrift D benytter bare skattemessig dekomponering, altså at de skiller ut tekniske installasjoner fra bygget. De dekomponerer ikke regnskapsmessig, og de tekniske installasjonene blir dermed ikke skilt ut. Anskaffelseskostnaden på bygget og de tekniske installasjonene får de fra prosjektlederen som har kontroll over kostprisen til de ulike komponentene. Ellers fordeles kostprisen ut ifra leverandør hvis det er rene fakturer og prisen allerede er oppgitt. (Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

Informanten i bedrift E sier at de fører en såkalt bygningsdeltabell som viser de forskjellige verdiene på komponentene. Verdiene blir fastsatt ved hjelp av entreprenørene, og de har også tett samarbeid med prosjektavdelingen i bedriften. Komponentene i bygget blir fordelt etter tomt, bygg, teknisk faste installasjoner, inventar og kunst. (Bedrift E, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Bedrift F dekomponerer hovedsakelig tomt, bygg, tekniske installasjoner, inventar og solcellepaneler. Ved kjøp av nye bygg vil vurderingene av bygget bli endret til bedriftens egne avskrivingsvurderinger og de skiller ut komponentene deretter. Allokeringen av anskaffelseskostnaden blir ofte utført ved å studere entreprisekontraktene. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021). Entreprisekontrakter er en avtale om utførelse av et bygge- eller anleggsarbeid mellom entreprenør og en byggherre, også kalt byggekontrakt. (Hugsted & Thue, 2019). Slike kontrakter inneholder ofte opplysninger om fordelingen av kostnadene til



prosjektet, noe som kan hjelpe bedriften med å gjøre gode vurderinger for allokering av anskaffelseskostnaden. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021)

I bedrift G forklarer informanten at de vil samarbeide mest mulig med entreprenører i større byggeprosjekter for å allokere anskaffelseskostnaden. Dersom de ikke får det til, bruker de interne prosjektledere med ingeniørbakgrunn til å fordele byggekostnadene. Da bruker de som oftest en prosentvis fordeling etter beste skjønn på de ulike bygningselementene. For mindre prosjekter eller investeringer er ofte tilbudsforespørselen og påfølgende anbud fra entreprenøren så detaljerte at de kan hente fordelingen av anskaffelseskosten direkte fra den. (Bedrift G, personlig kommunikasjon, 29. mars 2021)

Bedrift H samarbeider også med eksterne entreprenører når det kommer til større byggeprosjekter. Dette gjelder i hovedsak for alle tilfellene da bedriften bare dekomponerer bygg. (Bedrift H, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Allokeringen av anskaffelseskostnaden deler et par likhetstrekk med de fleste bedriftene, og et av de største fellestrekke er bruken av eksterne entreprenører for å hjelpe til med allokeringen. Vi var ikke klar over at entreprenørene hadde en så stor del av dekomponeringspraksisen før intervjuene, men det gir mening da det er entreprenørene som har mest kunnskaper om selve bygget, de ulike komponentene, og verdien på disse. I de tilfellene der bedriftene ikke bruker eksterne parter, som regel ved mindre investeringer, vil de fleste bedriftene finne kostprisen direkte fra fakturerer eller andre kilder.

#### 4.1.1.2 Hvordan fastsettes økonomisk levetid / avskrivningstid?

Under analysen av intervju spørsmål 4 vil vi også ta med intervju spørsmål 4.1 og 4.2. Dette gjør vi ettersom disse spørsmålene henger godt sammen med selve intervju spørsmål 4.

Her er det vanskelig å fastsette hvordan økonomisk levetid er fastsatt ved å kun se på notene. Dette kommer av at mange av bedriftene setter levetiden til et intervall, og at det ikke er opplyst om egne vurderinger. Et eksempel fra en bedrift i utvalget er at posten *Tomter, bygninger og annen eiendom* opplyses å ha en økonomisk levetid på 5-50 år og *Inventar* på 5-10 år. I sekundærdataene ser vi at de fleste bedriftene har lik økonomisk levetid og bruker en lineæravskrivning. Vi var derfor avhengig av intervju for å kunne si noe om hvordan levetiden fastsettes.

Informanten fra bedrift A svarte at bedriften benyttet seg av noen standard økonomiske levetider som de har brukt lenge. Videre påpekte informanten at bedriften benytter seg i stor grad av tidligere erfaringer og praksis. (Bedrift A, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

Bedrift B sa at de følger regnskapslovens §§ 4-1 (1) nr. 3 og 5-3 til å fastsette økonomisk levetid. De har også dannet seg noen standarder på bakgrunn av tidligere erfaringer og undersøkelser i bransjen, men informanten påpeker at i noen tilfeller må levetiden vurderes fra gang til gang. Inventar er et slikt driftsmiddel som bedriften mener at de må vurdere fra gang til gang, men ofte ender de med levetid på 10 år. Levetiden på de forskjellige driftsmidlene som de har i standarden sin er 50 år på næringsbygg, 30 år på verksted og 10 år på inventar. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021). Regnskapsloven § 5-3 legger opp til bruk av skjønn ettersom det kommer fram at anleggsmidler skal avskrives etter fornuftig avskrivningsplan, og dermed kan bedriften bruke skjønnsmessig vurdering. (Regnskapsloven, 1998, § 5-3). Bedriften brukte noe form for skjønn, men i hovedsak er det standarden de forholder seg til. Bedriften mente at det i hovedsak ikke var nødvendig å bruke skjønn på grunn av at standarden var god å forholde seg til. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021).

I bedrift C sa informanten at de vurderer varige driftsmidler litt etter tidligere erfaring, men mest etter standarder. Levetiden de bruker er 10 år på inventar, 20 år på tekniske installasjoner, 50 år på næringsbygg og 100 år på kombinerte bygg.

Bedriften bruker dekomponeringsgrupper basert på forventet levetid. Informanten sa at siden morselskapet i konsernet innførte IFRS måtte de begynne å dekomponere alle eiendommene som de hadde, da dette er hovedregelen etter IAS 16. (Bedrift C, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021). Selv om IAS 16 åpner opp for bruk av skjønn, velger bedriften fremdeles å forholde seg til standard levetidene som er nevnt ovenfor for å holde det enklest mulig. (Sticos, u.å. b).

Informanten fra bedrift D svarte at deres konsernpolicy er å ha levetid på bygg på 50 år og ellers baserer de seg på tidligere erfaringer når de skal vurdere levetid og fornuftig avskrivningsplan. (Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

Bedrift E sier at når det kommer til fastsetting av økonomisk levetid prøver de å forholde seg til standarder. De har en 100 års levetid på bygg og 20 års levetid på teknisk installasjon. Bedriften differensierer ikke byggene, det vil si at de fastsetter levetiden til alle byggene de anskaffer til 100 år, noe som de mener reflekterer en best levetid. Informanten sier videre at de har noe bruk av skjønn når det kommer til fastsettelse av levetiden, men bedriften prøver som oftest å bruke standarder. (Bedrift E, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Informanten i bedrift F svarte at de holder seg til standarder, samtidig som de undersøker trenden på markedet når de fastsetter den økonomiske levetiden. For eksempel ved fastsetting av levetiden til tekniske installasjoner gjorde de undersøkelser over internettet for å finne et godt estimat på levetiden. De kom deretter frem til 20 års avskrivning på tekniske installasjoner. Det viste seg at 20 år var en økonomisk levetid som var mye utbredt blant bedriftene i bransjen. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Bedrift G sier at de har satt forventet levetid på forretningsbygg til 100 år, mens ellers følger bedriften de skattemessige avskrivningssatsene for andre driftsmidler. Videre har informanten påpekt at det er lite bruk av skjønn, ettersom de alltid følger vedtatte

prinsipper som de har for konsernet. (Bedrift G, personlig kommunikasjon, 29. mars 2021)

Svaret til bedrift H var at de har levetid på 50 år på næringsbygg og 10 år på inventar. Videre sier informanten at de har lite skjønsmessige vurderinger ettersom de følger standarder og skatteregler. De bruker skjønn jf. rskl. § 5-3 (2) dersom de mener at levetiden burde være kortere eller lengre. (Bedrift H, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Nedenfor i tabell 8 ser vi en oppstilling over den forventede økonomiske levetiden til noen av de varige driftsmidlene, basert på hver enkelt bedrifts praksis:

Bedrift	A	B	C	D	E	F	G	H
<b>Driftsmidler</b>								
Bygninger	33-67	50	50	50	100		100	50
Tekniske installasjoner			20		20	20	20	
Inventar	3 til 10	10	10	10	>5		10-20%	10

Tabell 8 Oppsummering av levetid

Ut ifra tabell 8 kan vi se en klar trend i å avskrive faste tekniske installasjoner over 20 år, noe som også er trenden bedrift F fant etter å ha undersøkt på markedet. Bedrift A, B, D og H kommenterte ikke levetiden ytterligere, og den var ikke å finne i årsregnskapene, men siden trenden viser seg å lene mot 20 år kan en anta at deres økonomiske levetid ikke differensierer mye. Stortinget har også anbefalt en økonomisk levetid på 20 år for tekniske installasjoner. (Stortinget, 2008-2009). Det forklarer nok hvorfor mange velger å følge denne levetiden. Ut ifra sekundærdataene

så vi at de som hadde skilt ut tekniske installasjoner på egen post, hadde flertallet oppgitt en levetid på 20 år eller 10-20 år, mens de resterende hadde en saldoavskrivningssats mellom 3-5%. Funnene underbygger trenden vi så ut ifra primærdataene.

Levetiden til inventar viser også en til en klar trend blant bedriftene, med en levetid på 10 år. Bedrift A opererer med en varierende levetid fra 3 til 10 år, bedrift E med minst 5 år og bedrift G som saldoavskriver med en sats mellom 10 og 20%.

Når det gjelder forretningsbyggene varierer levetiden mellom 100 og 50 år. I intervjuet med bedrift F ble det nevnt at bedrifter i dag fokuserer mer på miljø enn tidligere i byggeprosjekter. Dette skal sikre at komponentene til prosjektet er av bedre kvalitet og har en lengre økonomisk levetid, slik at ikke komponentene må skiftes ut eller vrakes hyppig. Det kan være med å forklare det store gapet på levetiden mellom 50 og 100 år på forretningsbyggene, da bygningene med en forventet levetid på 100 år gjerne vil bestå av bedre og mer holdbare komponenter. En levetid på 100 år vil gi mindre årlige avskrivingskostnader enn 50 år, noe som kan gi bedriftene ekstra incentiv til å fokusere mer på miljø i byggeprosjekter. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Ifølge sekundærdataene våre var det 21 bedrifter som oppga en økonomisk levetid på bygninger på 100 år eller inntil 100 år, mens 12 oppga en levetid på 50 år eller inntil 50 år. 11 av bedriftene hadde oppgitt en levetid som verken var 50 eller 100 år. Åtte av bedriftene benyttet seg av saldoavskrivning, der satsene varierte fra 0 til 20%. For en av bedriftene var ikke den økonomiske levetiden å finne i årsregnskapene. Ut ifra disse opplysningene kan det tale for en økende trend i å forlenge levetiden til 100 år for bygninger, da majoriteten av utvalget vårt benyttet seg av en levetid på 100 år eller inntil 100 år.

Vi ser at bedriftene som vi har intervjuet havner på tilnærmet lik økonomisk levetid. Dette kan forklares av en gruppetenkning i bransjen. Bedrift F var inne på at de

undersøkte markedstrender. Det er dermed også mulig at de andre bedriftene også undersøker trender for å komme frem til standardene sine. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

4.1.1.3 Har dere erfaring med å endre avskrivningsplan, og hvilken metode blir brukt ved eventuell endring?

Ved å se på notene til utvalget var det få som var inne på endring av avskrivningsplan. I de tilfellene vi så at det var kommentert i notene, opplyste bedriften om at de brukte knekkpunktmetoden.

Informanten i bedrift A svarte at de ikke hadde erfaring med dette. (Bedrift A, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

Bedrift B svarte at de egentlig skal vurdere avskrivningsplan årlig for å sjekke om verdiene må opp- eller nedjusteres, men dette blir ikke alltid gjennomført. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

I bedrift C sjekkes avskrivningsplanen på slutten av året, men det er nesten aldri noen endringer. (Bedrift C, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Informanten fra bedrift D sier at de sjekker avskrivningsplanen svært sjeldent. Dersom det blir gjort et oppkjøp vil de endre avskrivningsplanen for å få samsvar med konsernpolicyen. Da benytter de knekkpunktmetoden. (Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021)

Bedrift E mener at endringer blir gjennomført sjeldent, men at det foretas årlig vurderinger av eventuell opp- eller nedjustering av levetid. De endrer avskrivningsplanen ved kjøp av bygg, ettersom ved kjøp må de ofte endre estimat i forhold til hva tidligere eier har gjort. Informanten sier at små eiendommer som regel

ikke har tilfredsstillende dekomponeringsløsning og dermed vil bedriften dekomponere disse eiendommene ytterligere. Bedriften benytter seg av knekkpunktmetoden og beste estimat ved endring av avskrivningsplan. (Bedrift E, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021)

Informanten fra bedrift F sier at de endrer på avskrivningsplanen på bygg som de har kjøpt, slik at byggene representerer deres ideelle avskrivningsplan. De benytter seg av knekkpunktmetoden i slike tilfeller. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021)

Bedrift G endrer på avskrivningsplanen kun når de har planer om rivning av bygg. I slike tilfeller benytter de seg av knekkpunktmetoden. (Bedrift G, personlig kommunikasjon, 29. mars 2021)

I intervjuet med bedrift H svarte informanten at de skal utføre en årlig vurdering, men at dette ikke alltid blir gjort. Sist de gjennomførte endring i avskrivningsplanen var når de byttet driftsmiddelet til en annen enhet, og derfor måtte de endre på avskrivningsplanen. (Bedrift H, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Alle bedriftenes svar ser ut til å være like her. De sier at det burde blitt gjennomført en vurdering av avskrivningsplanen årlig, men at det ikke alltid blir gjort. Videre kommer de fleste informantene fram til at de bruker knekkpunktmetoden dersom de må endre avskrivningsplan. En mulig årsak til dette kan være at bedrifter oppfatter at knekkpunktmetoden er enklere enn reverseringsmetoden. (Bedrift E, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021). Knekkpunktmetoden vil være enklere i den forstand at bedriften bruker verdien på driftsmiddelet på endringstidspunktet og deler den på den nye levetiden. Ved reverseringsmetoden må en først reversere noe av avskrivningskostnadene og deretter bruke ny levetid i beregning av avskrivningsplan. Knekkpunktmetoden vil derfor virke mindre tids- og kostnadskrevende.

#### 4.1.1.4 Hvordan skiller dere mellom vedlikehold og påkostning? Balanseføring eller kostnadsføring?

Dersom bedriften skrev om vedlikehold og påkostninger i notene sine, var det ofte kun skrevet standard definisjonen på skillet mellom begrepene. Vi så sjeldent at det var skrevet noe som var spesielt med bedriftens vurderinger av vedlikehold og påkostninger. Det var derfor nødvendig med en videre samtale med noen av bedriftene for å høre litt mer om de ulike vurderingene de praktiserer.

Informanten i bedrift A sier at ved påkostninger og/eller utskiftninger plusses utgiftene direkte på balanseverdien til anleggsmiddelet det gjelder. Ved vedlikehold mener bedriften at levetiden til de ulike bygningene ikke er så relevant for dem. Fordi informanten mener at gode vedlikeholdsrutiner vil føre til en økt verdi og levetid for eiendommene. (Bedrift A, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

Bedrift B svarer at vedlikeholdet skal kostnadsføres, mens påkostning skal balanseføres. Informanten påpeker at det i visse tilfeller kan være vanskelig å fastsette hva som er vedlikehold og hva som er påkostning, ettersom utgiftene av og til kan klassifiseres som begge deler. Bedriften vurderer derfor utgiftene ved prosjektets start og slutt for å se hva som er påkostning og vedlikehold. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Informanten i bedrift C sier at større utgifter eller arbeid vil regnes som påkostning, mens mindre utskiftninger eller arbeid blir regnet som vedlikehold. For å skille mellom påkostning og vedlikehold ga informanten oss noen eksempler. Det å kle om en vegg vil være ansett som en påkostning, mens utskiftning av noen bord vil anses som vedlikehold. Nyanskaffelser vil også anses som en påkostning. Bedriften har også utarbeidet prinsipper som forteller om noe er vedlikehold eller påkostning. (Bedrift C, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Bedrift D svarte kort at de går gjennom prosjektene med prosjektleder for å avgjøre om utgiften skal klassifiseres som vedlikehold eller påkostning. Videre har de laget



en oppstilling som hjelper dem med å fastsette om det er vedlikehold eller påkostning. Informanten i bedriften har vist oss oppstillingen. Figur 7 nedenfor viser den. (Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021)



Figur 7 Fastsetting av vedlikehold og påkostning i bedrift D

(Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021)

I bedrift E blir fastsettelsen av vedlikehold eller påkostning gjort av prosjektavdelingen og prosjektkontroller. Samtidig bruker de eksternt personell i form av entreprenører for å hjelpe å bestemme fastsettelsen. Dersom det er vedlikeholdsbehov eller om en øker standarden, velger bedriften ofte å tilnærme seg skattereglene. (Bedrift E, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021)

Informanten i bedrift F sa at dette var et vanskelig tema. Samtidig tror informanten at det er mye forskjellig som gjøres i bransjen. Bedriften forholder seg mest mulig til IFRS reglene på grunn av at de ønsker minst mulig avvik fra konsernregnskapet. Dersom det ikke er daglig vedlikehold, skal det øke balanseverdien på driftsmidlet.

Videre vil mindre vedlikehold og påkostninger kostnadsføres og større balanseføres. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021)

Bedrift G sier at de i hovedsak følger de skattemessige reglene også regnskapsmessig. Bygningsmessige endringer og standardhevinger vil alltid aktiveres. Bygningsmessige arbeider blir klassifisert ved hjelp av et samarbeid mellom prosjektingeniører og regnskapskontroller. Bedriften har bare ett unntak fra skattemessige reglene og det er ved leietakertilpasninger. Ved leietakertilpasninger blir disse avskrevet lineært med leiekontraktens lengde og skattemessig blir de dekomponert og aktivert på de ulike saldogruppene. (Bedrift G, personlig kommunikasjon, 29. mars 2021)

Informanten i bedrift H sa at det er vanskelig å fastsette om noe er vedlikehold eller påkostning ettersom i noen tilfeller vil begge deler kunne bli brukt. Det er derfor viktig for bedriften danne seg en vurdering om dette ved starten av prosjektet og så vurdere dette igjen ved prosjektets slutt. (Bedrift H, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021)

Vi ser at svarene til bedriftene varierer litt. Noen mener at det er vanskelig å fastsette skillet og de må vurdere det ved prosjektets start og slutt. Andre har brukt tidligere erfaringer og utarbeidet seg punkter eller oppstillinger som hjelper dem med skillet. Samtidig velger noen å bruke internt og/eller eksternt personell for å fastsette hva som er vedlikehold og hva som er påkostning. Ut fra svarene ser det ut som de fleste bedrifter er enige om at mindre utgifter eller arbeid kostnadsføres som vedlikehold, mens større utgifter eller arbeid balanseføres som påkostning.

#### 4.1.2 Forskningsspørsmål 2: Hvordan er kvaliteten på notene til varige driftsmidler i eiendomsbransjen?

For dette forskningsspørsmålet ønsket vi å studere noteopplysningene nærmere, da notene er en viktig del i å levere relevant og beslutningsnyttig informasjon til

regnskapsbrukerne. Etter at vi undersøkte alle de relevante noteopplysningene til utvalget vårt så vi at det var vanskelig å tolke ut ifra notene hvordan behandlingen av varige driftsmidler var. Det var for eksempel ikke alltid nevnt om bedriften dekomponerte. Vi ville derfor undersøke den generelle notekvaliteten i eiendomsbransjen nærmere, blant annet hvor mye vekt hver enkelt bedrift legger i notene. Derfor måtte vi ha med hele utvalget for å få en mest mulig representativ undersøkelse. Undersøkelsen besto dermed av alle bedriftene (53 hvor av 3 førte etter IFRS og 50 etter GRS) fra utvalget vårt.

Når vi ser på notene, fokuserer vi på klassifisering av noter om varige driftsmidler og prinsippnotene. I prinsippnotene står det som oftest mest informasjon om generell behandling av varige driftsmidler. Informasjon om hvilken levetid de har og hvilken avskrivningsmetode som brukes kommer frem i notene om varige driftsmidler.

De fleste regnskapene vi studerte under GRS oppfylte minimumskravene om noteopplysninger for varige driftsmidler i henhold til regnskapslovens §§ 7-12 og 7-13. En av bedriftene oppfylte ikke kravet om å opplyse om levetid for alle driftsmidlene jf. § 7-13 (1). Av regnskapene som er ført etter IFRS vil alle opplysningskravene etter IAS 16 være oppfylt.

Vi kan argumentere for at de to grunnleggende kvalitetskravene *relevans* og *troverdighet* er oppfylt i utvalget vårt. Noteopplysningene vil som regel alltid inneholde relevant informasjon da notene vil gå mer i dybden på regnskaps- og balansepostene. På grunn av manglende opplysninger om levetiden for en av bedriftene vil relevansen være svekket for denne bedriften. Informasjonen er også troverdig i den forstand at brukerne stoler på at det som er opplyst i notene gjenspeiler den virkelige situasjonen. Samtidig har bedriftene revisorer som evaluerer årsregnskapene før de blir publisert, noe som styrker troverdigheten.

## Score-system

For å rangere notene konstruerte vi et score-system som tok utgangspunkt i tre ulike vurderingsgrunnlag, som vi ga en score på basert på noteopplysningene til hver enkelt bedrift. Vurderingsgrunnlagene baserte vi på noen av punktene fra avsnitt 2.8.1 Gode Noteopplysninger.

Det første vurderingsgrunnlaget var om noteopplysningene var bransjespesifikke, bedriftspesifikke eller midt imellom. Scoren ble fordelt slik:

- Score 0: Bransjespesifikke
- Score: 1: Midt imellom
- Score 2: Bedriftspesifikke

Score 0: Bransjespesifikke opplysninger betyr at noteopplysningene er rimelig like fra andre regnskaper i eiendomsbransjen, og at de ikke gir spesifikke opplysninger om bedriftens egne vurderinger. Notene virker altså som de er hentet fra standardmaler. «*Varige driftsmidler avskrives lineært over forventet økonomisk levetid*» er en typisk opplysning som går igjen i de fleste regnskap. Det er en generell vurdering som er lik for mange bedrifter, og den vil derfor anses som en bransjespesifikk opplysning.

Score 1: Midt imellom vil si at noteopplysningene inneholder noen opplysninger som er relevante for bedriften selv, det kan for eksempel være opplysninger om vurderinger som bedriften foretar selv. Samtidig som den ellers er ganske lik standarder. Bedrifter som har skrevet mer enn to-tre setninger om anleggsmidler og varige driftsmidler, vil være et eksempel her. Videre vil setninger som for eksempel «*Direkte vedlikehold av driftsmidler kostnadsføres, mens påkostning eller forbedringer tillegges driftsmidlets kostpris og avskrives i takt med driftsmidlet*» også havne under score 1.

Score 2: Bedriftspesifikke opplysninger betyr at notene er sterkt egendefinerte, og bærer ikke mye preg av en typisk standardmal som er utbredt i bransjen. Et

eksempel på en bedriftspesifikk opplysning finner vi hos en bedrift som har forklart dekomponeringsprosessen deres: «*Forbrenningsanlegget har følgende vesentlige komponenter: Bygninger, elektromekanisk utstyr, annet utstyr og inventar*». I tillegg hadde de oppsummert levetiden til de ulike komponentene. Dette mente vi var en bedriftspesifikk opplysning da den går mer i dybden på bedriften sine egne vurderinger og situasjon.

Det neste vurderingsgrunnlaget var om det er tatt med relevante opplysninger om regnskapsposten. Scoren her ble fordelt slik:

- Score 0: Manglede opplysninger
- Score 1: Relevante opplysninger
- Score 2: Veldig relevante og utfyllende opplysninger

Score 0: Manglende opplysninger er når bedriften mangler opplysninger om varige driftsmidler i noter. Dette er noteopplysninger som mangler kravene som er satt i rskl. §§7-12, 7-13 eller IAS 16. Et eksempel på manglende opplysninger er når bedriftene ikke har opplyst om økonomisk levetid.

Score 1: Bedrifter som fikk score 1 har relevant informasjon om varige driftsmidler i notene, men opplysningene sier ikke noe mer enn det som kommer fra en standardmal. Noteopplysningene oppfylder akkurat minimumskravet i rskl. §§ 7-12 og 7-13 eller IAS 16 punkt 73. Et eksempel på dette er at de har opplyst om økonomisk levetid.

Score 2: Bedrifter som får score 2 skiller seg ut fra score 1 ved at de skriver mer utfyllende informasjon. Informasjonen er mer utfyllende på den måten at det står mer informasjon enn det en standardmal og minimumskravene sier. Et eksempel på dette er bedrifter som opplyser i notene at de dekomponerer, da dette er relevant informasjon for oss.

Det tredje og siste vurderingsgrunnlaget er om opplysninger informerer og forklarer substansen i en post. Vi vurderte scoren slik:

- Score 0: Manglede opplysninger
- Score 1: Har grunnleggende opplysninger
- Score 2: Har utfyllende opplysninger

Score 0: Manglende opplysninger vil si at bedriftene ikke går i dybden på noen poster og forklarer betydningen av disse, samt som de mangler noe informasjon om varige driftsmidler. For eksempel så er det flere av bedriftene som skriver bare en setning om varige driftsmidler, og dette er ikke tilstrekkelig med tanke på hvor informerende og forklarende opplysningen er.

Score 1: Grunnleggende opplysninger referer til opplysningene der substansen er tilstrekkelig, og har litt dybde. For eksempel er det noen av bedriftene som har opplyst at bedriften dekomponerer, og forklarer kort hvordan dekomponeringsprosessen blir gjennomført.

Score 2: Utfyllende opplysninger vil si at bedriftene går mer i dybden på de ulike postene og forklarer dem grundigere. Hvis vi ser videre på bedriftene som opplyser om dekomponering, så er det et par av bedriftene som har opplyst om levetiden eller avskrivingssatsen til de enkelte komponentene. Dette vil vi kalle for utfyllende opplysninger, da bedriften forklarer substansen i dekomponeringsposten på en god og forståelig måte.

Vi valgte å ikke legge vekt på kravene om opplysningene blir skrevet i et klart og velformulert språk og om opplysningene var lett å avstemme mot regnskapsposten. Dette gjorde vi på grunn av at de aller fleste bedriftene holdt seg innenfor kravene etter vår vurdering, sett bort fra tre bedrifter. Disse hadde enten en litt rotete oppstilling eller litt uklar formulering. Men siden dette gjaldt et så lite utvalg av bedriftene valgte vi å ikke inkludere dette i tabellen. Det vi si at det forsterkende kvalitetskravet om forståelighet for det meste er tilfredsstillt.

Bedrift	Selskapsform	GRS eller IFRS	Bransjespesifikke eller bedriftspesifikke opplysninger	Relevante opplysninger om regnskapsposten	Opplysninger som informerer og forklarer substansen i en post	Samlet Score
K	AS	GRS	2	2	2	6
AQ	ASA	GRS	2	1	1	4
AU	AS	IFRS	0	2	2	4
G	AS	IFRS	2	1	1	4
I	AS	IFRS	1	2	1	4
AA	AS	GRS	1	1	2	4
AG	AS	GRS	1	1	1	3
D	AS	GRS	1	1	1	3
F	ASA	GRS	1	1	1	3
J	AS	GRS	1	1	1	3
W	AS	GRS	1	1	1	3
Å	AS	GRS	1	1	1	3
A	AS	GRS	0	1	1	2
AF	AS	GRS	0	1	1	2
AS	AS	GRS	0	1	1	2
B	AS	GRS	0	1	1	2
C	AS	GRS	0	1	1	2
E	AS	GRS	0	1	1	2
H	AS	GRS	0	1	1	2
Y	AS	GRS	0	1	1	2
Z	AS	GRS	0	1	1	2
Æ	AS	GRS	0	1	1	2
AB	AS	GRS	0	1	0	1
AC	AS	GRS	0	1	0	1
AD	AS	GRS	0	1	0	1
AE	AS	GRS	0	1	0	1
AH	AS	GRS	0	1	0	1
AI	AS	GRS	0	1	0	1
AJ	AS	GRS	0	1	0	1
AK	AS	GRS	0	1	0	1
AL	AS	GRS	0	1	0	1
AM	AS	GRS	0	1	0	1
AN	AS	GRS	0	1	0	1
AO	AS	GRS	0	1	0	1
AP	AS	GRS	0	1	0	1
AR	AS	GRS	0	1	0	1
AT	AS	GRS	0	1	0	1
AV	AS	GRS	0	1	0	1
AW	AS	GRS	0	1	0	1
L	AS	GRS	0	1	0	1
M	AS	GRS	0	1	0	1
N	AS	GRS	0	1	0	1
O	AS	GRS	0	1	0	1
P	AS	GRS	0	1	0	1
Q	AS	GRS	0	1	0	1
R	AS	GRS	0	1	0	1
S	AS	GRS	0	1	0	1
T	AS	GRS	0	1	0	1
U	AS	GRS	0	1	0	1
V	AS	GRS	0	1	0	1
X	AS	GRS	0	1	0	1
Ø	AS	GRS	0	1	0	1
AX	AS	GRS	0	0	0	0

Tabell 9 Analyse av noter

Tabell 9 ovenfor viser resultatet av scoresystemet vårt. Vi ser at mesteparten av bedriftene har en samlet score på 1. Noen av bedriftene som vi har intervjuet har sagt at det er lite fokus på noter knyttet til varige driftsmidler. Informanten fra bedrift F har sagt at noteopplysninger om varige driftsmidler er lite interessante for kunder når bedriften har et morselskap. Opplysninger i morselskapet er mer interessante.

Samtidig mener informanten at det finnes andre noter som er mer interessante å se på for kundene. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021). Bedrift E, C og G mente også at det var liten interesse for noteopplysninger om varige driftsmidler. Bedrift G utdyper med at investorer og regnskapsbrukere som regel er interessert i EBITDA (earnings before taxes, depreciation and amortizations) for analyseformål, det vil si resultatet før avskrivning. De fokuserer derfor mest på å oppfylle minimumskravene. (Bedrift G, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Ut ifra analysene om notene var bedrift- eller bransjespesifikke kan vi se at de fleste bedrifter har en score på 0. Alle de bedriftene som ligger på score 0 fører etter GRS utenom en bedrift som fører etter IFRS. Det er 8 forskjellige bedrifter som ligger på score 1, der er det kun en bedrift som fører etter IFRS. Tre av bedriftene ligger på score 2, der to av bedriftene fører etter GRS og en etter IFRS. Ut ifra alle disse resultatene kan vi se at de fleste bedriftene har bransjespesifikke noter. Dette vil være positivt med tanke på det forsterkende kvalitetskravet sammenlignbarhet, da regnskapene er lette å sammenligne siden noteopplysningene er så like.

I analysen av vurderingsgrunnlaget om relevans ser vi at alle bedrifter bortsett fra en bedrift har en score på minst 1. Bakgrunnen for score 0 var at den hadde manglende opplysninger om levetid. Grunnen til at resten av bedriftene fikk en score på minst 1 er at bedriftene oppfyller notekravene og den informasjonen som de kommer med er relevant for de varige driftsmidlene. Det er bare tre bedrifter som har fått score 2, og to av disse fører etter IFRS. IFRS har flere krav enn GRS og dermed vil bedrifter som fører etter IFRS skrive mer i noter om varige driftsmidler. Disse tre bedriftene har fått score 2 ettersom de forklarer hvordan driftsmidlene håndteres i bedriften og at de opplyser om dekomponering. Notekvaliteten vil øke i takt med relevansen.

Når vi vurderte om opplysningene informerer og forklarer substansen i postene kom vi fram til at 31 av 53 bedrifter hadde en score på 0. Grunnen til at mange bedrifter havnet på score 0 var at noteopplysningene var så minimale at de ikke forklarte noe



om postene. Nesten alle bedrifter som fikk score 0 hadde bare skrevet en setning i noteopplysningene om varige driftsmidler, og dette forklarte postene veldig dårlig.

Bedrifter som fikk score 1 var bedrifter som skrev mer utfyllende i notene om varige driftsmidler. De hadde flere forklaringer på hvordan varige driftsmidler behandles, om de dekomponerte eller kom med tydeligere opplysninger om levetiden til alle driftsmidlene. Dersom bedriftene hadde med alle de punktene ovenfor i notene, valgte vi å gi de en score på 2. Det var tre bedrifter som hadde fått score 2, der en av bedriftene førte etter IFRS. Vi trodde først at bedrifter som fører etter IFRS ville endt på score 2 ettersom de har flere notekrav, men vi ser at det var en av tre bedrifter som fikk denne scoren. Samtidig vil det være for få bedrifter som fører etter IFRS til å komme med en klar konklusjon her og vi kan ha vært litt for kritiske i våre vurderinger.

Ut ifra vår analyse av notene til bedrift G vil vi påstå at bedriften har gode og relevante noter og er rimelig bedriftspesifikk, da flere av opplysningene i notene forklarer bedriftens egne vurderingskriterier. Bedrift G er en av tre bedrifter som har bedriftspesifikke noter. Dette kommer kanskje av at konsernet fører etter IFRS, og selskapet vil derfor følge flere av de samme opplysningskravene for notene i deres regnskap. Vi ble litt overrasket over scoren, da bedrift G uttalte i intervjuet at de kun førte notene slik at minimumskravene ble oppfylt. På de to andre vurderingskriteriene endte bedriften med score på 1. Bedriften har en samlet score som er høyere enn gjennomsnittet, noe som vi ikke forventet ut ifra intervjuet.

Både bedrift D og F fikk score 1 på alle vurderingskriteriene våre. Dette vil si at de har et tilstrekkelig nivå på noteopplysningene sine. Informanten fra bedrift D uttalte i intervjuet at de var noe mer spesifikke enn standard opplysningene, noe vi mente stemte overens med det vi fant i regnskapet deres. (Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021). Bedrift F mente notene ikke var så interessante for brukerne, og vi forventet derfor helt standardiserte noter. (Bedrift F, personlig

kommunikasjon, 25. mars 2021). Når vi vurderte dem etter scoresystemet vårt besluttet vi at de faktisk var midt mellom bransje- og bedriftspesifikke.

Bedriftene A, B, C, E og H er bransjespesifikke i notene sine, har med relevante opplysninger og opplyser om substansen til postene til en viss grad. Det at de nevnte bedriftene fikk score 0, 1 og 1 var ikke overraskende, da alle mente at notene ikke hadde noen stor betydning for brukerne og at det derfor er tilstrekkelig med standardformuleringer i noteopplysningene. Bransjespesifikke noter vil slå bra ut på sammenlignbarheten i den forstand at notene lett kan sammenlignes med andre bedrifter. Samtidig vil bransjespesifikke noter ha en mindre grad av relevans, da det ikke opplyses mye om bedriftenes interne vurderinger.

#### 4.1.3 Forskningsspørsmål 3: Hva er bedrifters grunner for og imot dekomponering?

Dette forskningsspørsmålet handler om bedriftenes egne beslutninger når det gjelder om de skal dekomponere eller ikke. Formålet med dette er å undersøke hvorfor noen bedrifter velger å dekomponere og andre velger å ikke dekomponere selv om dette er en anbefalt løsning etter NRS 8 og NRS (V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS. I vedlegg 1 har vi brukt spørsmål 1, 1.1 og 1.2 for å få svar på om bedriften dekomponerer eller ikke, og for å finne årsaken til valget.

Som nevnt tidligere er NRS 8 en regnskapsstandard som angir god regnskapsskikk for små foretak. Denne regnskapsstandard under GRS forteller om varige driftsmidler og dekomponering. Derfor velger vi å bruke NRS 8 og NRS (V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS til å besvare spørsmålene våre.

Sekundærdataene ble brukt for å anslå om bedriftene dekomponerte eller ikke, men det var ikke alltid tydelig å se i regnskapene. Det var noen få bedrifter som viste det direkte i regnskapet at de dekomponerte, men dette utgjorde en veldig liten del av

utvalget. Samtidig var det ingen av bedriftene som forklarte grunnene til eventuell dekomponering. Bedrifter som ikke dekomponerer har som oftest få poster i noten om varige driftsmidler, og postene var ofte sammenslått til en post. Dette funnet vil ikke kunne gi oss konkret svar på hvorfor bedriftene ikke dekomponerer, men vi har dannet oss tanker om at det er kost/nytte vurdering som spiller en viktig rolle her. Ut ifra sekundærdataene ser vi også at det er få bedrifter som skiller ut tekniske installasjoner. Totalt var det bare 8 av 53 bedrifter i utvalget som hadde vist utskillelse av tekniske installasjoner regnskapsmessig, noe som vi synes var lite. Det kan derimot tenkes at ikke alle bedriftene velger å vise det regnskapsmessig, da de ikke er så opptatt av noteopplysningene.

Videre kommer det oppsummerende tabeller som forklarer kort grunnene for og imot dekomponering for intervjuobjektene våre. Tabell 10 nedenfor inneholder informantene våre som bruker dekomponering og årsaken til det. Tabell 11 på side 63 inneholder informantene som ikke bruker dekomponering og årsaken til det.

#### Bedriftene som dekomponerer

Bedrift	C	E	F
Dekomponering	Ja	Ja	Ja
Årsak	Dekomponering pga. konsernet gjør det og ønsker minst mulig forskjell.	Konsernet fører etter IFRS. Dermed velger bedriften å dekomponere for å ikke ha store avvik i regnskapene. Mange avdelinger i selskapet gjør det lettere å dekomponere.	Dekomponerte tomt og bygg regnskapsmessig i begynnelsen i 2011. Men har gradvis økt etter 2011 ved innføring av nye bygg osv. Forholder seg til IFRS regler ettersom de ikke ønsker store forskjeller fra konsernet.

G	H
Ja	Ja
Dekomponerer eiendommer i bygg, teknisk installasjon, tomt og inventar. Dette er for å oppfylle skattemessige regler for aktivering på ulike saldogrupper. Velger å følge de skattemessige reglene også regnskapsmessig.	Velger å dekomponere regnskapsmessig ettersom de allerede har dekomponeringsplan fra den skattemessige dekomponeringen.

Tabell 10 Grunner for dekomponering

En av hovedårsakene til dekomponering som går igjen hos bedrift C, E og F, er at dekomponeringen er et resultat av at konsernet dekomponerer. Bedriftene velger derfor å dekomponere slik at det ikke oppstår avvik mellom regnskapene til morselskapet og datterselskapene. Hovedårsaken til at bedrift G og H velger å dekomponere er at de følger skattelovens regler for dekomponering, og dermed velger de å gjøre det regnskapsmessig også.

Bedrift E la til at strukturen i bedriften gjør det slik at dekomponering blir en lett prosess. Fordi bedriften har så mange avdelinger internt som gir lett tilgang til informasjonen de trenger for å gjennomføre dekomponering. Det er altså et tett samarbeid mellom prosjektavdelingen, økonomiavdelingen og eksterne entreprenører, som har god oversikt over allokeringen av anskaffelseskostnaden til de ulike driftsmidlene. Som det kommer fram i forskningsspørsmål 1 bruker bedriften forskjellige dekomponeringsgrupper som bygg, tekniske installasjoner, inventar og kunst. God kommunikasjon mellom avdelingene og entreprenører, samt bruk av bygningstabeller gjør at dekomponeringen blir en enkel prosess. (Bedrift E, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Bedrift F har dekomponert tomt og bygg regnskapsmessig siden begynnelsen av 2011. Informanten i bedrift F nevnte også at de ikke var særlig kjent med dekomponering rundt 2008/2009. De valgte å gå over til en dekomponeringsløsning i 2011 da de hadde observert effektene av dekomponering, samtidig som de var mer komfortable med å dekomponere etter den nye skatteloven kom i 2009. Bedriften valgte dermed å dekomponere alle nye anskaffede byggene, men ikke de eldre byggene som de allerede eide. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

Bedrift G dekomponerer eiendommer i bygg, faste tekniske installasjoner, tomt og inventar, slik at de oppfyller de skattemessige reglene for aktivering på de ulike saldogruppene. Informanten fra bedriften mener dette er en god løsning, da det ikke skaper mye merarbeid fra bedriftens side, da de skattemessige reglene og

avskrivingsattsene allerede er fastsatt på forhånd. (Bedrift G, personlig kommunikasjon, 29. mars 2021)

Informanten i bedrift H mener det ikke vil være noe merarbeid for dem å dekomponere regnskapsmessig ettersom de allerede har en ferdig utarbeidet dekomponeringsplan som de kan bruke. Videre har informanten også sagt at bedriften snakker med entreprenører i starten og slutten av prosjektet som gjør at de får konkrete verdier på de varige driftsmidlene og komponentene. Konkrete verdier vil gjøre det lettere å dekomponere. (Bedrift H, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021).

#### Bedriftene som ikke dekomponerer

Bedrift	A	B	D
Dekomponering	Nei	Nei	Nei
Årsak	Ser ikke verdien med dekomponering, fordi det er for mye arbeid og dermed ser ikke nytte. Kost/nytte vurdering spiller en viktig rolle. Gir ikke merverdi. Revisor mener de burde dekomponere.	Benytter seg av kost/nytte vurdering	Fakturaene fra entreprenør er ikke splittet opp slik at det ikke enkelt lar seg fordele på ulike komponenter utover teknisk installasjon for skattemessig formål. Dermed blir det vanskeligere å dekomponere, og der kommer kost/nytte vurderingen inn.

Tabell 11 Grunner til å ikke dekomponere

Ut fra svarene til bedrift A, B og D, er kost/nytte vurdering hovedårsaken til at de ikke velger å dekomponere. Bedrift A mener at dekomponering ikke skaper noe merverdi for dem og dermed ser de ikke noe nytte i det. Samtidig påpekte informanten at dekomponering ville føre til merkostnader for dem ettersom det hadde vært kostnadskrevene å utføre dekomponering. Bedrift A velger dermed å forholde seg til deres gjeldende avskrivingsplan uten dekomponering. Revisoren til bedriften mente derimot at de burde dekomponere. (Bedrift A, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021). For å finne ut om revisorer ofte anbefaler dekomponering, intervjuet vi en revisor. I dette intervjuet kom det frem at revisorer anbefaler at kundene benytter seg

av dekomponering der det er praktisk gjennomførbart, fordi det gir et mer korrekt bilde av de enkelte komponentene. (Revisor A, personlig kommunikasjon, 16. april 2021)

Bedrift B og D hadde den samme forklaringen som bedrift A, og mente at kostnadene ved å gå over til en dekomponeringsløsning ville være høyere enn nytten den ga. Hovedårsakene i bedrift D var at det ikke var lett å fordele verdier på de forskjellige komponentene ut fra entreprenørens vurderinger. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021; Bedrift D, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021).

Av bedriftsutvalget vårt på 53 bedrifter, var det 8 bedrifter som ville delta på intervju, og av disse er det bare 3 bedrifter som velger å ikke dekomponere. Her ser en at det er et større antall bedrifter som dekomponerer enn bedrifter som ikke gjør det. Noe som er viktig å påpeke er at når vi sendte forespørsel om å intervju bedriftene, fikk vi svar fra fire bedrifter om at de ikke dekomponerte og dermed ikke ønsket å delta. Vi fikk ikke noe mer svar fra disse fire bedriftene, men vi tenker at det er en kost/nytte vurdering som er en mulig hovedårsak til at de også velger å ikke dekomponere.

Videre vil vi bruke eldre data for å undersøke utviklingen i bruken av dekomponering siden 2009, og om grunnene til avviket fra dekomponering har forholdt seg likt. Funnene i masteroppgaven fra 2011 og våre funn vil bidra til å forklare hvordan utbredelsen av regnskapsmessig dekomponering av varige driftsmidler er i den norske eiendomsbransjen. I masteroppgaven konkluderer de med at avviket fra dekomponering muligens stammer fra mangel på kunnskaper rundt dekomponering og den nytten dette bringer. (Heimlund & Åsheim, 2011, s. 76). Det var derimot ikke inntrykket vårt da de fleste informantene var klar over dekomponering, men kanskje ikke nytten den medførte. Dette er nok fordi kravet om skattemessig dekomponering ble innført i 2009, og en kan tenke seg at kunnskapene rundt teamet har økt etter 10 år. Ifølge informanten fra bedrift F var dekomponering og kunnskapen rundt dette lite utbredt i årene før 2009, mens det i senere år har skjedd en utvikling på dette området, på grunn av skattereglene. Selv om kunnskapen har økt, ser vi fremdeles at

ikke alle velger å dekomponere, og det skyldes hovedsakelig av kost/nytte vurderinger og at det ikke er lovpålagt etter regnskapsloven.

For å bekrefte utsagnet til informanten i bedrift F intervjuet vi en revisor. Revisoren mente også at fokuset på dekomponering har økt siden 2009. I intervjuet vårt sa revisoren følgende: *«Det ble utvilsomt mer fokus på dekomponering da de nye skattereglene kom i 2009. Før 2009 var det kun sporadisk dekomponering, mens en etter 2009 er blitt «tvunget» til å gjøre seg opp en mening omkring tekniske installasjoner skattemessig. Dette har igjen medført at de fleste eiendomsselskaper nå dekomponerer sine bygg også med regnskapsmessig virkning.»* (Revisor A, personlig kommunikasjon, 16. april 2021). Det har altså blitt en økning i regnskapsmessig dekomponering av faste tekniske installasjoner som følge av at bedriftene allerede gjør dette skattemessig. Videre regnskapsmessig dekomponering av flere komponenter enn tekniske installasjoner mener vi er mer sjelden ut ifra analysen vår, siden dette blir en mer «frivillig» dekomponering da det hverken er lovpålagt regnskapsmessig eller skattemessig.

## 4.2 Oppsummerende analyse

### Forskningsspørsmål 1

Vi ser ut fra analysen at en får noe informasjon om varige driftsmidler i årsregnskapene, spesielt om økonomisk levetid og avskrivingsmetode. Informasjonen er derimot så knapp og generell at den ikke forteller noe om den skjønnsmessige vurderingen. Derfor måtte vi ha intervjuer for å få et innblikk i de ulike vurderingsgrunnlagene til bedriftene. Årsregnskapene til bedriftene blir også brukt til å bekrefte de funnene vi gjorde i intervjuene.

Ut ifra analysen har vi sett flere likhetstrekk mellom bedriftene angående den skjønnsmessige vurderingen av varige driftsmidler. Flere av bedriftene vektlegger mye av vurderingene sine på eksterne parter som entreprenører, og dette gjelder

hovedsakelig i større byggeprosjekter. Ved fordeling av anskaffelseskost er det blitt vist at entreprenørene spiller en stor rolle. Dette virker hensiktsmessig da entreprenørene ofte har en stor rolle i prosjektene og har mye kunnskaper om de ulike komponentene som er blitt brukt i prosjektene. Praksisen ved mindre prosjekter og investeringer er ofte basert på interne vurderinger. Da tar bedriftene ofte i bruk egne standarder, tidligere erfaringer og/eller bruk av fakturaer som grunnlag for fordeling av anskaffelseskost.

Når det kommer til vurderingen om fastsetting av den økonomiske levetiden, ser vi at det foreligger mange likheter mellom bedriftene. De forholder seg hovedsakelig til egne standarder og bruk av eget skjønn i noen tilfeller. Noen av bedriftene benytter også skattereglene, og saldoavskriver driftsmidlene. Bedriftene som vi har intervjuet, går inn på at de har dannet seg standarder basert på tidligere erfaring og markedstrender. Sekundærdataene bekreftet dette, da vi så en sterk sammenheng om økonomisk levetid i utvalget vårt. Dette forklarer hvorfor bedriftene har relativt lik levetid på varige driftsmidler.

En mulig årsak til at bedrifter velger å fokusere mest på standarder og regler kan være som informanten i bedrift B sier: Vurderingen etter standarder og regler fungerer bra, derfor trenger en i liten grad å bruke en skjønnsmessig vurdering. Skjønnsmessige vurderinger forekommer oftest når driftsmidlenes levetid avviker fra den forventete levetiden. (Bedrift B, personlig kommunikasjon, 23. mars 2021).

Videre har funnene våre vist at bedrifter i liten grad endrer avskrivningsplan. Informanten i bedrift A påpekte at når en vedlikeholder byggene vil levetiden være uendret, da standarden på byggene vil holde seg lik. (Bedrift A, personlig kommunikasjon, 22. mars 2021). Endringer i avskrivningsplanen forekommer som oftest ved oppkjøp. Grunnen til dette er at bedriften ønsker å ha sin egen avskrivningsplan på byggene som de kjøper.



Generelt sett kan vi oppsummere forskningsspørsmål 1 med at de fleste bedriftene helst velger å bruke standard regler og/eller prosedyrer fremfor å bruke egne skjønnsmessige vurderinger. Tre av bedriftene har begrunnet de skjønnsmessige valgene sine med at de følger konsernets policy og/eller egne standarder for at det skal være minst mulig avvik mellom regnskapene i konsernet. Dette oppfylder sammenlignbarhetskravet i IFRS.

Etter vår mening ser vi både positive og negative sider med sterk bruk av standarder. Det vil først og fremst føre til at de skjønnsmessige vurderingene forholder seg ganske like mellom bedriftene, noe som vil styrke det forsterkende kvalitetskravet om sammenlignbarhet. Likevel er det enkelte bedrifter som gjerne burde bruke mer eget skjønn enn å forholde seg for mye til standarder. Vi mener at den negative siden her vil være at noen forholder seg for mye til standarder selv om markedstrendene endrer seg. En kan ende opp med å vurdere at en bygning som er av dårlig stand til en for høy levetid, f.eks. 100 år, som ikke vil reflektere en fornuftig avskrivingsplan. Standardene består også av tidligere erfaringer. Det kan hende at tidligere erfaringer baserer seg på utdatert informasjon noe som ikke vil reflektere virkelig verdi i dag. For eksempel så kommer det nye og forbedrede komponenter på markedet i dag, som har lengre levetid enn det de hadde tidligere.

## Forskingsspørsmål 2

Notekvaliteten varierer i utvalget vårt, noe som vi oppdaget da vi undersøkte notene. Noen legger vekt på gode og utfyllende noter, mens andre ikke tar seg noe særlig tid til notene og benytter seg av standardene. Vår undersøkelse av både sekundær- og primærdata har vist at majoriteten av bedrifter velger å bare oppfylle minimumskravene til noteopplysninger, spesielt når det gjelder noter om varige driftsmidler. Selv om standardformuleringene har tilfredsstillende kvalitet i henhold til lovgivningen, gir det ikke brukeren av regnskapet noe særlig innsikt i situasjonen til den enkelte bedriften. Standardiserte noteopplysninger oppfylder kvalitetskravene, spesielt med tanke på sammenlignbarhet. Relevansen ville derimot økt med mer

bedriftsspesifikke noter, slik at regnskapsbrukerne får et større overblikk over den økonomiske situasjonen til den enkelte bedrift.

Holdningen om at standarder er tilstrekkelig kan forklare hvorfor det er så mange bedrifter som har så like noteopplysninger om varige driftsmidler. Bedriftene har selv sagt under intervjuer at noteopplysninger angående varige driftsmidler ikke er de viktigste opplysningene og derfor velger de å bare oppfylle minimumskravene. Bedrift F sa at det kan være at bankene er opptatt av noten om varige driftsmidler, men ellers er interessentene lite opptatt av denne noten. For bedrifter i et konsern er det ofte regnskapet til morselskapet som er mest interessant å se på for interessenter. (Bedrift F, personlig kommunikasjon, 25. mars 2021).

### Forskningsspørsmål 3

Ut ifra funnene i sekundærdataene var det ikke opplyst om noen grunner for eller imot bruken av dekomponering. Det var også til tider vanskelig å fastslå hvem som dekomponerte ut ifra noteopplysningene, men det var ofte lettere å skille ut dem som åpenbart ikke dekomponerte. Bedriftene som ikke dekomponer hadde vanligvis svært få poster under varige driftsmidler noten, og avskrivingskostnadene var ofte samlet under en regnskapspost.

Primærdataene er de som gir oss mest informasjon her. I funnene våre har vi kommet fram til at bedrifter som velger å dekomponere, ofte gjør det fordi de er med i et konsern som fører etter IFRS. Bedriftene ønsker å gjøre årsregnskapene sammenlignbare og uten store avvik fra morselskapets årsregnskap. En annen årsak som vi ser, er at noen bedrifter velger å dekomponere regnskapsmessig på grunn av at de allerede gjør det skattemessig. Grunnen til dette er at de har en dekomponeringsplan fra den skattemessige dekomponeringen som de kan bruke som mal for regnskapsmessig dekomponering.

For bedriftene som ikke dekomponerer er hovedgrunnen til dette en kost/nytte vurdering, noe som kom klart fram i intervjuene. Bedriftene argumenterer med at prosessen med å fordele anskaffelseskosten, og fordeling av komponenter vil kreve for mye tid og krefter til å være lønnsomt. En annen grunn var at noen ikke så nytten i det og mente at dekomponering ikke ville føre til noe merverdi. Vi mener at hvis dekomponering ikke var like ressurs- og kostnadskrevenende som det er nå og flere hadde sett nytten med det, ville nok flere tatt i bruk dekomponering. Noen mente også at å avskrive driftsmiddelet samlet ville uansett vise et riktig regnskapsbilde. Det at en samlet avskrivning viser et rettviseende regnskapsbilde er sant, men vi mener fortsatt at dekomponering vil bidra til et enda bedre regnskapsbilde og oversikt over driftsmidlene og dens komponenter.

Hvordan er utbredelsen av regnskapsmessig dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen?

I eiendomsbransjen ser vi flere som dekomponerer, men likevel er det fortsatt mange som velger dette bort. Etter å ha analysert sekundær- og primærdataene våre har vi gjort oss opp noen tanker på hvorfor bedrifter enten dekomponerer eller ikke. Vi har fått et inntrykk av at mange bedrifter som er med i et konsern vil dekomponere siden konsernet velger eller må dekomponere. Enkelte bedrifter velger også å dekomponere da de allerede har en dekomponeringsplan fra den skattemessige dekomponeringen. Videre har vi fått et inntrykk av at bedriftene som dekomponerer ikke gjør det på bakgrunn av kunnskapen rundt dekomponering, men ofte på grunn av at de «må» gjøre det.

Som nevnt tidligere i forskningsspørsmål 3 kom Heimlund og Åsheim i sin masteroppgave fram til at avviket er et resultat av manglende kunnskap rundt dekomponering og nytten det bringer. (Heimlund & Åsheim, 2011, s. 76). Inntrykket vårt var at de fleste informantene kjente til begrepet dekomponering, men at de kanskje ikke var fullt så klare over nytten den medførte. Som revisoren sa, har bedrifter etter 2009 blitt «tvunget» til å gjøre seg mening om dekomponering. (Revisor A, personlig kommunikasjon, 16. april 2021). Dette utsagnet bekrefter

inntrykket vårt om at bedrifter vet hva dekomponering er, men at de muligens ikke er klare over nytten som den bringer.

## 5. Konklusjon

I dette kapitlet ønsker vi å besvare de tre forskningsspørsmålene og problemstillingen vår. Til slutt vil vi avslutte med å reflektere over funnene våre og komme med forslag til videre forskning. I denne undersøkelsen har vi forsøkt å besvare følgende tre forskningsspørsmål:

### ***Hvordan er den skjønnsmessige vurderingen av varige driftsmidler i eiendomsbransjen?***

I konklusjon har vi kommet fram til at de fleste bedriftene forsøker å bruke standard regler og prosedyrer, frem for aktivt bruk av eget skjønn. Samtidig opplyste bedriftene som inngikk i et konsern at de valgte å følge konsernets policy og vurderinger, på grunn av at de ønsker minimale forskjeller i regnskapene. Grunnen til at de ikke benytter seg aktivt av skjønn er nok fordi bedriftene ofte mener de har kommet frem til en standard måte å gjøre ting på, på bakgrunn av tidligere erfaringer. På bakgrunn av våre funn mener vi at det kunne være gunstig for bedrifter å bruke mer eget skjønn fremfor mye bruk av standarder.

### ***Hvordan er kvaliteten på notene til varige driftsmidler i eiendomsbransjen?***

Noteopplysningene vi har studert i oppgaven har vist seg å være tilfredsstillende nok med tanke på kvalitetskravene under IFRS og GRS. Videre mener vi at notene til de fleste bedriftene i utvalget vårt ville vært av høyere kvalitet dersom de fortalte mer om situasjonen i egen bedrift og hvordan de gjorde seg opp meninger internt i bedriften. Noen av bedriftene fortalte at regnskapsbrukerne er mest opptatt av resultatet før avskrivinger. Det forsvare deres syn på at noteopplysningene for varige driftsmidler ikke er noe de trenger å sette fokus på.

### ***Hva er bedrifters grunner for og imot dekomponering?***

Ved hjelp av sekundærdata kom vi fram til at majoriteten fører regnskapet etter GRS og dermed har de ikke krav om å dekomponere. Av disse er det også mange bedrifter som er med i konsern. Ut fra intervjuene våre har vi fått inntrykk av at de

fleste som er med i konsern velger å dekomponere ettersom morselskapet gjør det. Videre velger noen å dekomponere regnskapsmessig siden de allerede gjør det skattemessig med tanke på tekniske installasjoner. Generelt sett viser det seg at kost/nytte vurderinger er hovedårsaken til at bedrifter velger å ikke dekomponere. Det blir ofte for kostnadskrevenende for bedrifter å gå over til en dekomponeringsløsning.

På bakgrunn av teorien, analysene og svarene på forskningsspørsmålene foretar vi en konklusjon av problemstillingen vår:

### **Hvordan er utbredelsen av regnskapsmessig dekomponering av varige driftsmidler i den norske eiendomsbransjen?**

Både masteroppgaven fra 2011 og vår undersøkelse inneholder få intervjuer og et mindre utvalg. Derfor vil funnene i begge undersøkelsene ikke være gode nok til å representere hele eiendomsbransjen i Norge. Dersom undersøkelsen hadde hatt flere informanter hadde konklusjonen vår vært sterkere og mer representativ for hele eiendomsbransjen. Til tross for få informanter, var det likevel nok til å få overordnet kunnskap om temaet og et bedre innblikk i bransjen. Den informasjonen vi fikk angående skjønsmessige vurderinger og generelle praksiser tenker vi kan gjelde for flere av bedriftene i eiendomsbransjen, da sekundærdataene fra utvalget tilsier det og svarene hadde mange likhetstrekk. I motsetning til primærdataene består sekundærdataene våre av et større utvalg som vil være mer representativt. Disse dataene viste at det er få bedrifter som skiller ut tekniske installasjoner, tomter, bygg og andre eiendommer. Dette betyr nødvendigvis ikke at det er få som dekomponerer, men at ikke alle viser det eksplisitt i regnskapene. Noe som henger sammen med holdningene til notene som vi har sett i forskningsspørsmål 2. Derfor er det vanskelig å si noe konkret om utbredelsen av dekomponering kun basert på sekundærdata.

Når vi sammenligner funnene i masteroppgaven og vår oppgave, ser vi at vår undersøkelse har flere informanter som dekomponerer. Dette må ses litt kritisk på ettersom vi har valgt bedrifter fra hele Norge, mens undersøkelsen fra 2011 kun ser på nordnorske bedrifter. På bakgrunn av våre funn og det faktum at undersøkelsen i

masteroppgaven var blitt gjort i 2011, har vi konkludert med at dekomponeringspraksisen har blitt mer utbredt i eiendomsbransjen i Norge, men det er fortsatt en majoritet som velger bort dekomponering. Vår konklusjon på denne undersøkelsen er at det fortsatt er en majoritet som velger å ikke dekomponere. Årsaken til dette er kost/nytte vurdering, at det ikke er lovpålagt og en mangel på kunnskap om nytten av en dekomponeringsløsning.

## 5.1 Forslag til videre forskning

Vi mener at dekomponering av varige driftsmidler er et spennende tema og undersøkelsen vår har stort rom for forbedringer og videre forskning. Det hadde vært interessant å gjøre samme undersøkelser som vi har gjort, men på en større skala slik at utvalget hadde vært representativt for hele eiendomsbransjen i Norge. Samtidig kunne det også ha vært interessant å ta med flere bransjer i undersøkelsen og se på forskjellene og likhetene på dekomponeringspraksisen i de ulike bransjene. For eksempel å undersøke shippingbransjen, og sammenligne den med eiendomsbransjen, da shippingbransjen består av store skip med mange ulike komponenter. Det hadde også vært spennende og undersøkt mer om andre vurderinger til dekomponering, for eksempel utrangeringsverdier.

## Referanser

- Baksaas, K., M. & Stenheim, T. (2020). *Regnskapsteori* (2. utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk
- Eiendomsbransjen (u.å.). Eiendomsbransjens historie. Hentet 10. april 2021 fra <https://www.eiendomsbransjen.no/historie/>
- Grønmo, S. (2020a, 3. november). Kvalitativ metode. Hentet 25. januar 2021 fra [https://snl.no/kvalitativ\\_metode](https://snl.no/kvalitativ_metode)
- Grønmo, S. (2020b, 4. juni). Kvantitativ metode. Hentet 25. januar 2021 fra [https://snl.no/kvantitativ\\_metode](https://snl.no/kvantitativ_metode)
- Gårseth-Nesbakk, L. (2019, 23. september). Avskrivning. Hentet 5. mars 2021 fra <https://snl.no/avskrivning>
- Heimlund, T., R. & Åsheim, A., J. (2011). *Dekomponering av bygg i den nordnorske eiendomsbransjen*/ [Masteroppgave, Universitetet i Tromsø] <https://munin.uit.no/handle/10037/3451>
- Hugsted, R. & Thue, J., V. (2019, 28. februar). Byggekontrakt. Hentet 18. april 2021 fra <https://snl.no/byggekontrakt>
- International Accounting Standards Board. (2018). Conceptual Framework for Financial Reporting. Hentet fra <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P., A. (2011) *Forskningsmetode For Økonomisk-Administrative Fag* (3. utg.). Oslo: abstrakt forlag.
- Langli, J., C. (2016). *Årsregnskapet* (10. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk
- LeCompte, M. D. & Goetz, J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review og Educational Research*, 52, 31-60. Hentet fra [https://www.researchgate.net/publication/255615696\\_Problems\\_of\\_Reliability\\_and\\_Validity\\_in\\_Ethnographic\\_Research](https://www.researchgate.net/publication/255615696_Problems_of_Reliability_and_Validity_in_Ethnographic_Research)
- Norsk Eiendom (u.å.). Dette er eiendomsbransjen. Hentet 10. april 2021 fra <https://www.norskeiendom.org/dette-er-eiendomsbransjen/>
- Norsk regnskapsstiftelse (2011, desember). NRS(V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS. Hentet fra <https://www.regnskapsstiftelsen.no/ifrs/veiledninger-ifrs/nrsv-veiledning-om-anvendelse-av-ifrs-losninger-innenfor-grs/>



- Norsk Regnskapsstiftelse. (2018, februar). God regnskapsskikk for små foretak. Hentet fra <https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2018/03/2018-02-NRS-8-God-regnskapsskikk-for-sm%C3%A5-foretak-2018.pdf>
- Petersen, E. (2016) Dekomponering/riktig avskrivning av driftsmidler. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/8-47-50.pdf>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1998-07-17-56/%C2%A74-1>
- RSM Norge. (2020, 24. september). Driftsfase – Ombygging og rehabilitering, fradrag for vedlikehold. Hentet fra <https://www.rsm.global/norway/nb/news/driftsfase-ombygging-og-rehabilitering-fradrag-vedlikehold#Skillet%20mellom%20vedlikehold%20og%20p%C3%A5kostning%202>
- Sandborg, P. (2008) Hva inngår i kapitalvarebegrepet?. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2008/8/revisjon-08-08-35>
- Schwencke, H., R., Haugen, D., O., Baksaas, K., M., Stenheim, T. & Avlesen-Østli, E. (2019) *Årsregnskapet i teori og praksis 2018* (1. utg.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag
- Skatteetaten. (2003, 13. oktober). 3. Grunnleggende regnskapsprinsipper. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/lov-om-arsregnskap-mv.-regnskapsloven/3.-grunnleggende-regnskapsprinsipper/>
- Skatteloven. (1999). Lov om skatt av formue og inntekt (Skatteloven) (LOV-1999-03-26-14). Hentet fra <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1999-03-26-14>
- Stenheim, T. & Schølberg, O. (2009, januar). Dekomponering av varige driftsmidler – en mulig løsning på klassiske regnskapsproblemer. Hentet fra <https://www.idunn.no/pof/2009/01/art02> (lastet ned 25. februar 2021)
- Sticos. (u.å. a) Internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) i norsk regnskapsføring. Hentet 25. januar 2021 fra <https://oppslag.sticos.no/hashurl?visUrl=/Emne/VisEmne/6159>

- Sticos. (u.å. b) IAS 16 – Eiendom, anlegg og utstyr Norsk oversettelse. Hentet 26. januar 2021 fra <https://oppslag.sticos.no/hashurl?visUrl=/FilDokument/VisFilDokument/3118>
- Stortinget (2008-2009) 13. Endring i avskrivningsreglene for faste tekniske installasjoner i bygg. Hentet 20. april fra: <https://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Odelstinget/2008-2009/inno-200809-001/13/>

# Vedlegg

## Vedlegg 1 – Intervjuguide til bedriftene

### **Innledning**

Hensikten med prosjektet er å finne ut hvordan dekomponeringspraksisen er i Norge. Videre vil svarene bli analysert og brukt til å se om det er mulig å si noe om dekomponeringspraksisen i bransjen. Svarene som vi får av intervjuobjektene, vil bli brukt anonymt i bacheloroppgaven vår.

### **Definisjon av dekomponering**

Dekomponering er prosessen med å dele et varig driftsmiddel inn i ulike deler, på grunn av at de ulike delene av har ulik levetid.

### **Spørsmål**

1. Dekomponerer dere?

1.1 Dersom dere dekomponerer, hvorfor gjør dere det og hvilke varige driftsmidler dekomponerer dere?

1.2 Dersom dere ikke dekomponerer, hvorfor har dere valgt å ikke gjøre det?

1.3 Hvilken form for regnskapsfører bruker dere (intern eller ekstern)?

2. Hvilke rutiner har dere rundt dekomponering av de varige driftsmidlene?

3. Hvordan fordeler dere anskaffelseskost på komponentene?

4. Hvordan fastsettes økonomisk levetid / avskrivningstid?

4.1 Er det mye bruk av eget skjønn eller tidligere erfaringer? Evt. normale levetider på driftsmidlene.

4.2 Hvis mye bruk av eget skjønn, hvordan går dere frem for mest mulig fornuftig avskrivningsplan, jf. regnskapsloven § 5-3.

5. Har dere erfaring med å endre avskrivningsplan (pga. dekomponering)?

5.1 Benytter dere knekkpunkt eller reverseringsmetoden ved endring av avskrivningsplan?

6. Hvordan skiller dere mellom vedlikehold og påkostning? Balanseføring eller kostnadsføring?

7. Hvilke rutiner har dere rundt utarbeidelse av noteopplysninger om varige driftsmidler, og hva vektlegger dere i utarbeidelsen av disse? Fokuserer dere for eksempel mest på å oppfylle kravene i regnskapsloven, eller er dere interessert i å utarbeide mest mulig relevant informasjon for regnskapskundene deres?

## Vedlegg 2 – Intervjuguide til revisor

**Spørsmål 1:** Hvordan opplever dere dekomponeringspraksisen i eiendomsbransjen i Norge? Er det forskjell i antall bedrifter som dekomponerer regnskapsmessig fra 2009 til dagens dato, med tanke på skatteloven om utskillingen av tekniske installasjoner som ble iverksatt i 2009.

**Spørsmål 2:** Vil dekomponering føre til et bedre bilde av avskrivingskostnaden av driftsmidlene etter deres mening?

**Spørsmål 3:** Pleier dere som revisorer å anbefale dekomponeringsløsninger til kundene deres? I så fall, hvorfor, hvorfor ikke?

**Spørsmål 4:** Utenom eiendomsbransjen, oppfatter dere at det er mange bedrifter som dekomponerer? Har dere formening om hvorfor bedrifter velger å dekomponere / ikke dekomponere?