

Regnskap i teori og praksis – del I

Twister og tapskontrakter i prosjektbaserte foretak

Twistesaker eller tapskontrakter vil i noen tilfeller kunne få betydelige konsekvenser for et foretak og den finansielle rapporteringen, og i enkelte tilfeller føre til vurderinger av om forutsetningen om fortsatt drift er til stede.



Statsautorisert revisor
Svein Wiig
Partner KPMG
Han er leder av KPMG Norges bransjegruppe for bygg, anlegg og eiendom.



Statsautorisert revisor
André Minge
Director KPMG
Han er tilknyttet KPMG Norges bransjegruppe for bygg, anlegg og eiendom.

De synspunktene som kommer til uttrykk i artikkelen, står for artikkelforfatternes regning og kan ikke tillegges KPMG.

Når tvistesaken eller tapskontrakten konstateres, hva forventes det da av ledelsens finansielle rapportering? Dette spørsmålet opplever vi at mange er opptatt av, og vi vil i artikkelen forsøke å gi noen svar.

I artikkelens del I gjennomgår vi regelverket som er relevant for tvistesaker i regnskapsloven og god regnskapsskikk (NGAAP) og IFRS, og da primært vilkårene for inntektsføring, hvordan underbygge estimater, samt noteopplysninger. Vi trekker inn våre erfaringer om hvordan aktører i prosjektbaserte foretak håndterer de ulike problemstillingene i praksis. Noen oppsummerende betraktninger og anbefalte løsninger kommer avslutningsvis.

Tilsvarende gjennomgang vedrørende tapskontrakter kommer i artikkelens del II.

Særskilt om bygg- og anlegg

Innen bygg- og anleggsnæringen har en resultatmargin før skatt på 5 % historisk sett vært ansett som et tilfredsstillende resultat. Variansen er imidlertid relativt

stor både mellom foretak og mellom år. Vi ser ofte at årsaken til denne variansen er at utfall av betydelige tvistesaker eller tapskontrakter har påvirket resultatene. Den bakenforliggende årsaken til disse resultatelementene kan gjerne være hendelser oppstått i tidligere regnskapsperioder, men hvor estimatene for endelig utfall har endret seg negativt eller positivt grunnet ny informasjon. Bygg- og anleggsnæringen er videre konjunkturutsatt, og er i usikre økonomiske tider ekstra utsatt for negative estimatelementer. Eksempelvis vil fastpriskontrakter i en situasjon med høy inflasjon eller prisstigning på innsatsfaktorer innebære en risiko. Dette kan igjen gi grobunn for konflikter mellom byggherre og entreprenør eller mellom entreprenører på et prosjekt. Et fallende marked kan også gjøre det fristende å gå inn på prosjekter med lavere marginer for å holde ansatte i arbeid, noe som øker risikoen for at tapsprosjekter oppstår. Å avlegge et regnskap som gir et rettvise bilde etter gjeldende regnskapsbestemmelser, vil derfor kunne være en ekstra krevende øvelse når tidene er usikre.

Twistesaker

Bakgrunn

En prosjektleveranse er ofte omfattende og kompleks siden den består av en rekke enkeltkomponenter av varer og tjenester som leveres over tid. Det regnskapsmessige resultatet av anleggskontrakter er derfor ofte beheftet med stor usikkerhet. Usikkerheten er som oftest mest knyttet til måling av hvor mye arbeid som gjenstår (kalkulasjonsrisiko, risiko for twister og garantiarbeid osv.). Det kan også være usikkerhet knyttet til måling av arbeidet som er utført, for eksempel på grunn av feilrapportering fra prosjektene.

En tvistesak skyldes gjerne at det oppstår uenighet om leveransen er i henhold til partenes forståelse av avtalen. Særlig innen bygg- og anleggsvirksomhet har vi sett at tvistenivået til tider har vært svært høyt, og det kan være snakk om betydelige beløp. Foretakene ender da opp med krevende og skjønnsmessige vurderinger da det i praksis kan være utfordrende å dokumentere og estimere faktiske krav

basert på det avtaleverket som foreligger mellom partene. Dette har igjen store konsekvenser for finansiell status og finansiell rapportering.

Følgende er spørsmål og problemstillinger det må tas stilling til ved regnskapsavleggelsen:

- Er det et vesentlig mengdeavvik utover det entreprenør «burde ha tatt i betraktning»?
- Er det uklarheter i kontrakter/konkurransegrunnlag/arbeidsgrunnlag?
- Er entreprenør påført ekstrakostnader som følge av at forhold på byggherrens hånd har medført nedsatt produktivitet eller forstyrrelser på annet arbeid hos entreprenøren (såkalt «plunder og heft»)?
- Er varslingsfristen «uten ugrunnet opphold» overholdt?
- Er det aktuelt med avkorting?

Twister med økonomisk konsekvens kan oppstå både oppover (for eksempel mot byggherre) og nedover (for eksempel mot underentreprenør) i en kontraktkjede. Krav kan også gå begge veier i kontraktkjeden. For eksempel kan krav fra entreprenør mot byggherre bli møtt med motkrav fra byggherre mot entreprenør. Siden den beløpsmessige konsekvensen potensielt er stor, vil også slike konflikter kunne bli svært ressurskrevende for partene.

Regnskapsmessig løsning

NGAAP

Spørsmålet om i hvilken grad tilleggs- og endringsarbeider kan tas inn i et prosjekts sluttprognose for omsetning/inntektsføring når det er usikkerhet, finner vi nærmere regulert i NRS 2 *Anleggskontrakter* punkt 14-17, samt NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler*.

Av NRS 2 fremkommer det at kontraktsinntekter utover det som er kontraktsfestet, herunder kontraktsfestet tilleggs- og endringsarbeider, også omfatter:

1. inntekt på tilleggs- og endringsarbeid utenom kontrakt, men etter egen arbeidsordre fra kunden,
2. krav på kompensasjon ut over kontraktsbeløpet, og



Forfatterne anbefaler at det planlegges for å sikre tilfredsstillende dokumentasjon for å kunne estimere forventningsverdi vedrørende tvistesaker helt frem til dato for styrebehandling av regnskapet.

3. prestasjonsgodtgjørelse (incentive payments),

men bare i den utstrekning det er betydelig sannsynlighetsovervekt¹ for at disse vil komme til oppgjør, og det finnes et pålitelig estimat for dem.

I praksis er det en krevende øvelse å håndtere flere ulike sannsynlighetsvurderinger. Er sannsynlighetsnivået for lavt, kan det ende opp med at kravet ikke kan inntektsføres når ledelsen avlegger regnskapet. Dette vil igjen kunne føre til negative resultater, svekket likviditet på grunn av at merverdiavgift av kravet er betalt,² samt redusert/tapt egenkapital. Dette vil igjen kunne medføre andre negative konsekvenser, for eksempel bortfall av bonuser/prestasjonsgodtgjørelser for de ansatte, brudd på lånebetingelser (covenants), svak kredittrating, bortfall av muligheter for deltakelse i anbuds-konkurranser, handleplikt for styret, manglende tilgang på finansiering og mulige revisjonsanmerkninger på

¹ NRS 13 punkt 3.2. «Betydelig sannsynlighetsovervekt» angir sannsynlighetsintervallet mellom 70 % og 90 %.

² Det er vedtatt nye regler fra 2023 som medfører at utgående merverdiavgift av omtvistede krav som har sitt grunnlag i tilvirkningskontrakter kan utsettes innbetalt inntil kravet er avklart eller betalt. Se Forskrift til merverdiavgiftsloven [§ 15-9-3](#).

grunn av at egenkapitalen og likviditeten ikke er forsvarlig.

For å sikre korrekt rapportering i henhold til regnskapsreglene, og hvis mulig, planlegge for å motvirke effektene, er det viktig å ha kunnskap om kriteriene for å kunne innta forholdet i prosjektets prognose for omsetning/inntektsføring når det er usikkerhet rundt endelig utfall.

Når det gjelder nummer 1 er ofte den løpende inntektsføringen mindre utfordrende siden det vanligvis finnes en bestilling/arbeidsordre fra kunden. Det samme vil gjelde forhold som er klart dekket av kontrakten. Tvistesaker oppstår imidlertid i praksis også knyttet til denne kategorien av poster. NRS 2 krever at det er sannsynlig at kunden vil godkjenne arbeidene og omfanget av tilleggsytelsen, og det finnes et pålitelig estimat for inntekten og den tilhørende kostnaden.

Prestasjonsgodtgjørelse (nummer 3) er vederlag foretaket har krav på dersom avtalte målsetninger innfris. Prosjektet må være så nær fullføring at det er sannsynlig at slike målsetninger blir nådd.

En nærmere vurdering av dette faller utenfor rammen av denne artikkelen.

Utfordringene oppstår gjerne i nummer 2. Tilleggsarbeider og merutgifter kan oppstå av andre årsaker enn egne arbeidsordre eller som følger av kontrakten. Det kan for eksempel påløpe utgifter som følge av forsinkelser som skyldes byggherre eller utilstrekkelig produktspesifikasjon i kontrakten. Kompensasjon for utgifter som ikke er klart dekket av kontrakt eller arbeidsordre, kan kun inngå i kontraktsinntekten når det gjennom forhandlinger med kunden er rimelig sikkert³ at kravet vil bli akseptert av kunden, og beløpet kan estimeres pålitelig.

Når forholdet ikke er klart dekket i kontrakten eller følger av arbeidsordre, er det for det første et krav om at det har vært forhandlinger med kunden. Denne betingelsen medfører at potensielle krav, ikke varslede krav eller krav hvor det ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres at det har vært forhandlinger med motparten, ikke vil komme i betraktning for inntektsføring.

For det andre er det krav om at det er «rimelig sikkert» at kravet vil bli akseptert. Det vil si en sannsynlighet på over 90 %. I praksis kan det være ulike grunner til at en kunde ikke erkjenner at det foreligger et krav. Generell uvilje mot å gjøre opp kravet og helt grunnløse innsigelser mener vi det må ses bort ifra. Innsigelser som ikke er helt grunnløse, må det tas hensyn til. Eksempler på dette er innsigelser vedrørende utførelse eller kvalitet. Etter vår oppfatning er vurderingstemaet om kunden objektivt sett vil akseptere at det foreligger et krav, ikke nødvendigvis beløpets størrelse, som da vil være et selvstendig vurderingskriterium.

For det tredje må beløpet kunne estimeres pålitelig.

Oppsummert må det for krav på kompensasjon ut over kontraktsbeløpet kunne dokumenteres at:

1. det har vært forhandlinger med kunden,
2. det er over 90 % sannsynlighet for at kunden (objektivt sett) vil akseptere at motparten har et krav på vederlag, og
3. at beløpet kan estimeres pålitelig.

Alle vilkårene må være oppfylt for at krav på kompensasjon ut over kontraktsbeløpet kan tas hensyn til i inntektsføringen.

Når øvrige vilkår for inntektsføring er oppfylt – hva er et pålitelig estimat?

Som det fremgår av NRS 2 punkt 29 skal det ved estimering under usikkerhet anvendes beste estimat, jf. regnskapsloven § 4-2. Beste estimat er forventningsverdien dersom ledelsen har en begrunnet oppfatning av sannsynlighetsfordelingen for ulike utfall. Når sannsynlighetsfordelingen er ukjent, skal beste estimat være det individuelt mest sannsynlige utfallet, vurdert etter beste skjønn. Beste estimat skal fastsettes på bakgrunn av informasjonen som er tilgjengelig frem til tidspunktet for styrebehandling av årsregnskapet, forutsatt at det gir informasjon om regnskapsmessig verdi av en eiendel eller gjeld på balansedagen.

Nærmere om hvordan estimering av forventningsverdi eller identifisering av individuelt mest sannsynlig utfall kan gjennomføres, er omtalt i NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* punkt 4.3.1. Kort forklart er forventningsverdi lik summen av verdien på oppgjøret i de ulike utfallene multiplisert med sannsynligheten for hvert utfall.

Et eksempel

Foretaket vurderer de sannsynlige utfallene for oppgjør av en tvistesak å være:

15 % for 200,

60 % for 150

25 % for 100.

Forventningsverdien er da 145 (200*0,15 + 150*0,6 + 100*0,25).

Når sannsynlighetsfordelingen er symmetrisk (for eksempel normalfordelt), vil som oftest forventningsverdi være et egnet utgangspunkt for beste estimat. Det følger av NRS 13 at dersom sannsynlighetsfordelingen er svært skjev, vil forventningsverdi ofte være lite egnet som estimat. Et bedre estimat kan da være det individuelt mest sannsynlige utfall. For en enkeltstående forpliktelse med binært utfall vil som oftest det individuelt mest sannsynlige utfallet være beste estimat.

Det er et krav at estimatet må være «pålitelig». For å kunne tilfredsstille kravet til pålitelighet bør det etter vår oppfatning ses hen til utfall av sammenlignbare saker og erfaringstall, understøttet av eksterne uttalelser (tekniske/juridiske) mv. Utfordringen er at tvistesaker kan være komplekse og unike, og det kan oppstå situasjoner hvor det er krevende å se at det foreligger grunnlag for et pålitelige estimat. Et spørsmål kan være om det alternativt kan legges til grunn null fortjeneste etter særregelen i NRS 2 punkt 24 og 31. Slik vi ser det, er dette en særregel som kommer til anvendelse når det er usikkerhet rundt måling av økonomiske utfall og fremdrift for en anleggskontrakt, og er derfor ikke direkte anvendbar for en tvistesak.

Hvis kravet til pålitelig estimat ikke er oppfylt, vil konsekvensen kunne være at inntektsføring av tvisten må utsettes. Eventuelle økte kontraktskostnader knyttet til tvisten vil imidlertid måtte inngå i totale estimerte kontraktskostnader og dermed kunne påvirke prosjektets fullføringsgrad, opptjent kontraktsinntekt og kontraktsfortjeneste negativt.

Når ikke alle vilkårene er oppfylt – betinget eiendel

Er ikke samtlige vilkår ovenfor oppfylt, vil det være tale om en betinget eiendel som i henhold til NRS 13 normalt ikke skal regnskapsføres. En betinget eiendel er «en mulig rettighet for foretaket til å motta økonomiske ressurser fra en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Rettigheten har utgangspunkt i en inntrådt hendelse og

³ NRS 13 punkt 3.2. «Rimelig sikkert» angir sannsynlighetsintervallet under «så godt som sikkert» for sannsynlighet over 90 %.

avhenger av bestemte fremtidige hendelser som foretaket ikke har full innflytelse på». Et typisk eksempel på en betinget eiendel er et krav mot en annen part som er gjenstand for rettslig prøving. Normalt kan et slikt krav ikke innregnes som en eiendel før det har falt dom i saken. Innen domsavsigelse skal da kravet regnes som en betinget eiendel.

Noteopplysninger om betingede eiendeler

Dersom betingede eiendeler er vesentlige for foretaket, slik at opplysninger er nødvendige for å bedømme stilling og resultat, skal det gis noteopplysninger. Store foretak⁴ skal alltid gi slike noteopplysninger. Hvis det er sannsynlighetsovervekt for at foretaket vil motta et oppgjør knyttet til betingede eiendeler, skal det i henhold til NRS 13 gis noteopplysning om disse. Noteopplysningen skal inneholde en kort beskrivelse av betingede eiendeler på balansedagen. Dersom det er praktisk mulig, skal det gis et anslag på virkning i resultatregnskap og balanse dersom den betingede eiendelen var blitt regnskapsført og oppgjørsværdien var blitt målt som beskrevet i NRS 13 punkt 4. Dersom det ikke er praktisk mulig å gi et slikt anslag, skal dette begrunnes. I noen sjeldne tilfeller kan offentliggjøring av opplysningene forventes å skade foretakets stilling i en tvist. I slike tilfeller kan noteopplysning begrenses til en beskrivelse av tvisten og en begrunnelse for hvorfor noteopplysningene er begrenset. Det er verdt å merke seg at de tidligere lempningene knyttet til noteopplysninger om betingede eiendeler for små og øvrige foretak i NRS 13, er opphevet etter at standarden ble revidert i desember 2022.

Hendelser etter balansedagen

Som det fremgår av NRS 3 *Hendelser etter balansedagen*, må det vurderes om hendelser (til gunst eller ugunst) frem til dato for styrebehandling av regnskapet) skal innarbeides i regnskapet. Det er som kjent to typer hendelser:

1. de som gir informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen og

som får regnskapsmessig konsekvens, og

2. de som tyder på forhold oppstått etter balansedagen, uten regnskapsmessig konsekvens.

NRS 3 gir eksempler på begge typer hendelser. Et eksempel på en hendelse med regnskapsmessig konsekvens er der det faller dom i en retts sak etter balansedagen, hvor det stadfestes at foretaket hadde en forpliktelse på balansedagen. Dette medfører at foretaket må justere en regnskapsført avsetning eller regnskapsføre en forpliktelse i stedet for å gi noteopplysning om en usikker forpliktelse. Tilsvarende vil en hendelse etter balansedagen som endrer sannsynlighetsfordelingen eller estimatene for vurderingen av regnskapsmessig verdi på en eiendel på balansedagen, måtte tas hensyn til. Poenget er at den nye hendelsen gir nyttig informasjon for vurdering av en hendelse som har skjedd senest på balansedagen. Et annet eksempel er beregning av resultatavhengig lønn/bonus som foretaket er forpliktet til på balansedagen, selv om dette fastsettes etter balansedagen. Et eksempel på en hendelse uten regnskapsmessig konsekvens vil være at det oppstår et konkret problem på en byggeplass etter balansedagen, men før styrebehandling av årsregnskapet, og som medfører at prosjektet blir et tapsprosjekt. Tapet regnskapsføres da i det etterfølgende året.

Det følger av NRS 3 at hvis foretaket får informasjon etter balansedagen om forhold som eksisterte på balansedagen, skal noteopplysningene oppdateres. Dette gjelder selv om informasjonen ikke påvirker regnskapsføring av postene. Tilsvarende gjelder for hendelser etter balansedagen uten regnskapsmessig konsekvens når hendelsen er av en slik betydning at manglende informasjon vil påvirke regnskapsbrukernes evne til å foreta konkrete vurderinger og beslutninger.

Som omtalt ovenfor skal det ved estimering under usikkerhet anvendes beste estimat, fastsatt på bakgrunn av informasjonen om forhold som eksisterte på

balansedagen og som er tilgjengelig frem til dato for styrebehandling. Med andre ord vil informasjon foretaket har for å kunne estimere forventningsverdi/individuell mest sannsynlige utfall måtte følges opp, og kunne få konsekvens, helt frem til dato for styrebehandling. Valg av dato for styrebehandling av regnskapet vil derfor kunne få konsekvens for både beløp og noteopplysninger i regnskapet. Særlig blir dette relevant i situasjoner hvor beløp ikke kan estimeres pålitelig før på et senere tidspunkt etter balansedagen.

IFRS

Regelverket knyttet til tvistesaker og IFRS er nærmere regulert i IFRS 15 – *Driftsinntekter fra kontrakter med kunder*. IAS 37 – *Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler*, vil også være relevant.

En bygg- og anleggskontrakt vil iht. IFRS normalt være å regne som en integrert leveranse av varer og tjenester. Følgelig vil endringsordrer/tillegg i de fleste tilfeller ikke være distinkte og kontrakten inklusive endringer/tillegg regnskapsføres som en leveringsforpliktelse. Tilleggs- og endringsarbeider anses iht. IFRS 15 som en kontraktsendring og faller inn under reglene om variabelt vederlag.

For det første må en kontraktsendring være godkjent for å kunne hensyntas i inntektsføringen. En kontraktsendring kan godkjennes skriftlig eller muntlig eller følge av vanlig forretningspraksis (IFRS 15.9 bokstav a).

Det er verdt å merke seg at en kontraktsendring kan foreligge selv om kontraktspartene er uenige om omfanget av eller prisen for endringen (eller begge). Det samme gjelder dersom partene har godkjent en endring i kontraktens omfang, men ennå ikke har fastsatt tilsvarende endring i prisen. For å avgjøre om de rettighetene og pliktene som skapes eller endres som følge av en endring, er håndhevbare, skal foretaket ta hensyn til alle relevante fakta og omstendigheter, herunder kontraktsvilkår og annen dokumentasjon. Dersom kontraktspartene

⁴ Regnskapsloven § 1-5.

har godkjent en endring i kontraktens omfang, men ennå ikke har fastsatt en tilsvarende endring i prisen, skal foretaket estimere den endringen i transaksjonsprisen som følger av endringen (IFRS 15.19).

Hvis det foreligger en godkjent kontraktsendring, men fastsettelse av endelig vederlag gjenstår, beregnes transaksjonsprisen til enten forventet verdi eller mest sannsynlig beløp, men inntektsføringen kan måtte begrenses ut over dette.

Kriteriene for valg av metode «forventet verdi» eller «mest sannsynlig beløp» er at det er den metoden som er best egnet for formålet som skal benyttes. I metoden med forventet verdi, er den forventede verdien summen av sannsynlighetsvektede beløp i et intervall av mulige vederlag. En forventet verdi kan være et egnet estimat av det variable vederlaget dersom et foretak har et stort antall kontrakter med lignende egen-skaper. Metoden med det mest sannsynlige beløpet, er det mest sannsynlige beløpet i et intervall av mulige vederlagsbeløp (dvs. det mest sannsynlige utfallet av kontrakten). Det mest sannsynlige beløpet kan være et egnet estimat av det variable vederlaget dersom kontrakten bare har to mulige utfall (IFRS 15.53).

Det fremgår videre at foretaket skal anvende en metode konsekvent i hele kontrakten ved estimering av virkningen av en usikkerhet på et variabelt vederlag. Det skal også tas hensyn til alle opplysninger (historiske, aktuelle og forventede) som er rimelig tilgjengelige for foretaket, og det skal identifiseres et rimelig antall mulige vederlagsbeløp. De opplysningene som benyttes for å estimere beløpet for variabelt vederlag, vil normalt tilsvare de opplysningene som foretakets ledelse benytter i forbindelse med anbudsprosessen og ved fastsettelse av priser for avtalte varer eller tjenester (IFRS 15.54).

Begrensninger og tilleggsmomenter for estimering av variabelt vederlag

I IFRS er det et tilleggsvilkår for å kunne innregne et variabelt vederlag at det må være svært sannsynlig at en betydelig reversering av innregnede kumulative driftsinntekter ikke vil finne sted når usikkerheten knyttet til det variable vederlaget opphører (IFRS 15.56). Foretaket må derfor vurdere både sannsynligheten for og omfanget av en reversering av inntekter.

Standarden eksemplifiserer typiske faktorer som kan øke sannsynligheten for eller omfanget av en reversering av driftsinntekter (IFRS 15.57). Relevante faktorer knyttet til prosjektbaserte virksomheter er:

- Vederlaget er svært følsomt for faktorer som ligger utenfor foretakets innflytelse. For eksempel tredjeparters vurderinger eller handlinger.
- Usikkerheten knyttet til vederlaget forventes ikke å opphøre på lenge.
- Foretakets erfaringer med (eller annen dokumentasjon om) lignende typer kontrakter er begrenset, eller disse erfaringene (eller denne andre dokumentasjonen) har begrenset prognoseverdi.
- Foretaket har som praksis å tilby et bredt spekter av prisreduksjoner for lignende kontrakter under lignende omstendigheter.
- Kontrakten har et stort antall og et bredt spekter av mulige vederlag.

Eksempelet i rammesaken illustrerer dette:

Eksempel

Entreprenør A har fullført et anleggsprosjekt med samlet kontraktsum på 2000 og oppdaget tidlig at grunnforholdene avvek vesentlig fra det som man kunne regne med. Dette ble varslet umiddelbart til Byggherre som gjennom møter og skriftlig har bekreftet at det er et vesentlig avvik fra konkurransegrunnlaget. Det er imidlertid ikke oppnådd enighet om beløpets størrelse når regnskapet skal avlegges, men dette forventes avklart i løpet av de kommende 4-6 månedene. Entreprenør A har fremmet et krav på 200 for merarbeidet basert på påløpte timer utover kalkulert timeforbruk i kalkylen. Erfaringsmessig har ikke alle timer utover budsjett blitt godtgjort i tidligere saker og Entreprenør A vurderer kravet som følger. 200: 15 % sannsynlighet, 150: 60 % sannsynlighet, og 100: 25 % sannsynlighet.

Spørsmål

Kan Entreprenør A inntektsføre krav på merarbeid og ev. med hvilket beløp?

Forslag til løsning

Det foreligger et kontraktsrettslig krav og det er dokumentert akseptert av kunde. Dette åpner mulighet for inntektsføring. Mest sannsynlig beløp er 150. Forventet beløp utgjør $145 (200 \times 15 \%) + (150 \times 60 \%) + (100 \times 25 \%)$. Entreprenør A vurderer at forventet verdi er best egnet metode for estimering av variabelt vederlag i dette tilfellet. Det foreligger erfaring fra tilsvarende saker og spekteret av mulige vederlag er relativt smalt. Dette er faktorer som reduserer sannsynligheten for en reversering. Vi ser at «worst case» er anslått til 100. Ved å inntektsføre 145 utgjør den beløpsmessige risikoen for reversering 45 av 2145 (2 %). Det konkluderes med at det er svært sannsynlig at en betydelig reversering av innregnede kumulative driftsinntekter ikke vil finne sted når usikkerheten knyttet til det variable vederlaget opphører.

Tvistesaker – hva er bransjepraksis?

Vår erfaring med prosjektbaserte virksomheter tilsier at praksis på området er varierende. Ledelsens vurderinger går fra det mer «forsiktede» til det mer «optimistiske».

Forsiktig praksis

En «forsiktig» praksis vil i ytterste konsekvens kunne være:

- At ethvert uavklart forhold med en kunde, også grunnløse innsigelser, utsetter inntektsføring før endelig avklaring, samtidig som kostnader knyttet til forholdet resultatføres.
- At det i liten grad nyanseres selv om det bare er deler av et krav som er omtvistet.
- At i tilfeller der det foreligger aksept fra kunde, men beløpet er uavklart, gjøres svært forsiktige estimeringer av forventningsverdien.
- At det i liten grad ses hen til hendelser etter balansedagen som bedrer muligheten for å legge til grunn et pålitelig estimat.

Optimistisk tilnærming

På den annen side vil en «optimistisk» tilnærming i ytterste konsekvens kunne være:

- At krav inntektsføres selv om det ikke er akseptert av kunde eller følger direkte av kontrakt eller arbeidsordre. Kunde kan eksempelvis saklig imøtegå at det foreligger noe krav, men foretaket inntektsfører likevel hele/deler av sitt krav.
- At beste estimat og forventningsverdi/mest sannsynlig utfall ikke er tilfredsstillende underbygget i forhold til regelverket, og optimistisk i forhold til de relevante faktorene i regnskapsbestemmelsene.
- At det i liten grad foreligger annen ekstern informasjon (teknisk/juridisk) som underbygger vurderingene.

Som nevnt er de to ovennevnte tilfellene konstruerte for å illustrere hvor «bredt» spennet i den praktiske tilnærmingen kan være. Begge eksemplene vil kunne føre til vesentlige feil i regnskapet.

Vår erfaring er at praksis ligger et sted mellom disse tilfellene. Hvilken tilnærming det enkelte foretaket har lagt til grunn, er imidlertid krevende å kunne lese ut fra regnskapene. Vår erfaring er at de fleste foretak legger ned betydelige ressurser for å kunne presentere et regnskap i samsvar med regnskapsloven og god regnskapskikk eller IFRS. Det foreligger gjerne dokumenterte retningslinjer og en metodikk som benyttes konsekvent i hele foretaket. Flere har også utviklet avanserte modeller/prinsipper for å kunne sette forventningsverdi, og det innhentes grundige tekniske og juridiske vurderinger. For en del krav er det imidlertid svært utfordrende å beregne forventningsverdien. I praksis ser vi da at det gjerne legges til grunn et forsiktig estimat i tråd med reglene i IFRS 15 om begrensning av inntektsføringen. I årsberetninger og noteverket for større foretak ser vi at flere gir relativt fyldige opplysninger om tvistesaker (både pågående og løste) og vi finner opplysninger i noter om vesentlige regnskapsprinsipper og vurdering i bruk av prinsippene, egne noter om estimatusikkerhet, tvister og krav, betingede utfall og hendelser etter balansedagen.

Oppsummering

Regnskapsføring av estimater knyttet til tvistesaker kan ha betydelige effekter for regnskapet og foretaket, og i ytterste konsekvens kan det påvirke forutsetningen om fortsatt drift.

Det er en rekke fellestrekk i regelverket for NGAAP og IFRS, og etter vår oppfatning vil vurderingen i mange tilfeller bli sammenfallende.

En korrekt og konsekvent anvendelse av regnskapsreglene knyttet til tvistesaker etter NGAAP og IFRS vil være sentralt. Ikke minst gjelder dette i tider med svake konjunkturutsikter. Det å være transparent om eventuelle pågående og avsluttede vesentlige tvistesaker, samt å utdype prinsippene i noteverket mener vi er viktig. Dette for å gjøre det mulig for en bruker av regnskapet å forstå prinsippene og hvordan de er anvendt, herunder forutsetningene

for ledelsens skjønnsutøvelse, særlig knyttet til estimatusikkerhet.

Det vil alltid være tilfeller hvor estimater kan få negativt utfall i en etterfølgende periode. Ledelsen må da være forberedt på å forsvare at estimatene som ble gjort, var i samsvar med regelverket. Hvis ledelsen ved avleggelse av regnskapet verken har noen form for kundeaksept, kan vise til arbeidsordre eller at forholdet er klart dekket i kontrakten, skal inntektsføring utsettes. Det samme gjelder dersom ledelsen ikke er i stand til å kunne utarbeide et pålitelig estimat (NGAAP), eller det ikke kan fastslås at det er svært sannsynlig at en betydelig reversering av akkumulert inntekt ikke ville finne sted når usikkerheten opphører (IFRS). Det vil følgelig være av stor betydning å arbeide med å sikre tilfredsstillende dokumentasjon for disse forholdene for å kunne estimere forventningsverdi/individuell mest sannsynlig utfall frem til dato for styrebehandling. Hvis ikke dette arbeidet fører frem, vil en alternativ løsning kunne være å utsette tidspunktet for å styrebehandle regnskapet (der dette er mulig). Der en utsettelse ikke er et alternativ, er ledelsen henvist å opplyse om forholdet i årsberetning og i noter til årsregnskapet.