

Kandidatspeciale
Brian Jakobsen
7. marts 2014

Igangværende arbejder for fremmed regning

Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger for regnskabsaflægger i forbindelse med indregning og måling af entreprisekontrakter som igangværende arbejder for fremmed regning.



Vejleder: Hans B. Vistisen
Aalborg Universitet
Cand.merc.aud

Forord

Nærværende afhandling er udarbejdet som afslutning på Cand.Merc.Aud studiet på Ålborg Universitet. Afhandlingen er udarbejdet i henhold til det godkendte emnevalg samt godkendte problemformulering.

Herudover er afhandlingen udarbejdet i overensstemmelse med den aktuelle studieordning, som forskriver at afhandlingen skal være *"en større selvstændig afhandling af relevans for en statsautoriseret revisors virke. Specialet skal dokumentere den studerendes færdigheder i at anvende videnskabelige teorier og metoder under arbejdet med et afgrænset fagligt emne."*

Nærværende afhandling er udarbejdet indenfor fagområdet ekstern rapportering.

Brian Jakobsen

EXECUTIVE SUMMARY

Recognition of construction contracts can cause numerous problems for a company, both in the appropriate accounting treatment but also in the handling of business risks.

The evaluation of construction contracts contain significant accounting estimates that can provide misstatement if the evaluation is not carried out properly. In the Danish Financial Statements Act there are no specific regulations about the handling of constructions contracts. The specific regulations are given in the international accounting standards, IAS 11 and IAS 18. IAS 11 regulates construction contracts whereas IAS 18 regulates revenue. IAS 18 is applied whenever the definition in IAS 11 is not met.

The production method is required for recognition of revenue from construction contracts when following IAS 11. The production method requires that the measurement of the revenue is based on the percentage-of-completion of the construction in order to recognize the revenue due to the completion of the work. It can often be difficult for the company to determine the proper completion as there are many factors which affect this.

This thesis is based on accounting regulations for medium-sized and large Danish companies in the construction industry. The theoretical foundation is analyzed focusing on the issues faced by companies regarding proper recognition of construction contracts. Identified issues and their impact in relation to the recognition of construction contracts are enlightened through examples and descriptions.

The construction industry experiences a lot of change orders which influence the percentage-of-completion and the expected profit. If the company does not regularly update the calculations with these changes there is a risk of incorrect recognition in the financial statements. Furthermore the company has little chance to minimize the business risk when lacking a close follow-up in the developments on ongoing projects.

The thesis includes selected solutions to the identified problems focusing on minimizing these risks through effective internal controls, descriptions of business and effective project management.

From analyzes and assessment it is concluded that in many cases the recognition of construction contracts raises issues which the company must take into account. The greater the knowledge the company has to the legal framework, the better equipped the company is to identify risks continuously and thus act on them. Thereby proper recognition of construction contract includes not only issues relating to the external presentation but also in relation to the daily management regarding the business risk assessments.

Indhold

1	Indledende del	1
1.1	Indledning	1
1.2	Problemformulering	2
1.2.1	Opgavetekst.....	2
1.2.2	Tolkning	2
1.2.3	Undersøgelsesspørgsmål	2
1.3	Opgavens struktur	4
1.4	Afgrænsning.....	6
1.5	Metodevalg.....	7
1.6	Oversigt over anvendte begrebsrammer, definitioner og forkortelser	8
2	Lovreguleringen	9
2.1	Grundlæggende krav til aflæggelse af årsrapporten	9
2.1.1	Årsregnskabslovens begrebsramme	10
2.1.2	Fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven	11
2.1.3	De internationale regnskabsstandarder (IAS)	12
2.1.4	Udtalelser fra Erhvervsstyrelsen	13
2.1.5	Fondbrådet	13
2.2	Lovregulering for igangværende arbejder.....	13
2.2.1	Igangværende arbejder i årsregnskabsloven	14
2.2.2	Erhvervsstyrelsen notat om anvendelse af produktionsmetoden	17
2.3	Delkonklusion	23
3	Regnskabsmæssig behandling af igangværende arbejde for fremmed regning.....	25
3.1	Indregning af omsætning fra entreprisekontrakter	26
3.1.1	Entreprisekontrakter i henhold til IAS 11	26
3.1.2	Omsætning (IAS 18)	27
3.2	Indregningsmetoder	28
3.2.1	Salgsmetoden	28
3.2.2	Produktionsmetoden.....	29
3.3	Regnskabsmæssig behandling i henhold til IAS 11	30
3.3.1	Sammenlægning og opsplitning af kontrakter	31
3.3.2	Entrepriseomsætning.....	32
3.3.3	Entrepriseomkostninger	32
3.3.4	Indregning og måling af entreprisekontrakter.....	34
3.3.5	Færdiggørelsesgraden	35
3.3.6	Udfaldet af entreprisekontrakten kan ikke måles pålideligt.....	38

3.3.7	Indregning af hensættelse til tab på entreprisen.....	39
3.3.8	Ændringer i forventninger til udfaldet af entreprisekontrakten	39
3.3.9	Præsentation af entreprisekontrakter.....	40
3.3.10	Ophør og afslutning af entreprisekontrakten	40
3.4	Delkonklusion	41
4	Regnskabsaflæggers problemstillinger ved indregning af entreprisekontrakter.....	43
4.1	Kontrakter	43
4.1.1	Fastlæggelse af indregningstidspunkt	43
4.1.2	Øvrige fokuspunkter i kontrakten	46
4.2	Opgørelse af færdiggørelsesgraden.....	48
4.2.1	Manglende ajourføring af de kalkulerede omkostninger	48
4.2.2	Omkostningssammensætning.....	52
4.2.3	Opsummering færdiggørelsesgraden	56
4.3	En eller flere kontrakter	56
4.4	Regulering af entreprisekontrakten	57
4.4.1	Indregning af bonusbetaling.....	58
4.4.2	Ekstra arbejder	59
4.5	Misvedligeholdelse af kontrakten	65
4.6	Usikkerhed om entrepriseomkostninger	68
4.7	Afslutning af igangværende arbejder.....	69
4.8	Delkonklusion	70
5	Minimering og afdækning af identificerede problemstillinger og regnskabsmæssige risici	72
5.1	Interne kontroller – udarbejdelse af forretningsgangsbeskrivelse	73
5.1.1	Tilbudsgivning på opgaver.....	73
5.1.2	Granskning af kontrakten.....	74
5.1.3	Sikring af de økonomiske fordele	76
5.2	Projektstyring	76
5.2.1	Efterkalkulation.....	78
5.3	Delkonklusion	79
6	Konklusion	81
7	Perspektivering.....	85
8	Kildefortegnelse	86

Oversigt over bilag

Kontrakt 1 – Datering 2. marts 2013 (2 sider)

Kontrakt 2 – Datering 18. april 2013 (12 sider)

Kontrakt 3 – Datering 1. november 2010 (6 sider)

1 Indledende del

1.1 Indledning

Korrekt indregning af omsætning er for alle erhvervsvirksomheder afgørende for at aflægge et retvisende regnskab, der indeholder tilstrækkelig informationsværdi til såvel interne som eksterne interessenter. For de fleste servicevirksomheder samt ordreproducerende virksomheder er indregningen af korrekt omsætning ikke den største udfordring, idet der indregnes omsætning i takt med at ydelsen/varen overleveres til kunden.

Omvendt kan virksomheder, som producerer efter kontrakt opleve mange forskellige problemstillinger i forbindelse med indregning af korrekt omsætning. Fastlæggelse af den korrekte værdi for igangværende arbejder, og dermed indregning af korrekt omsætning, har givet såvel revisorer samt regnskabsaflæggere grå hår og fortvivlelse.

Igangværende arbejder for fremmed regning består, i regnskabsmæssig forstand, af en stor andel skøn. Blandt andet en vurdering af stadiet for det udførte arbejde samt forudsætningerne for færdiggørelse af kontrakten. Pålideligheden af disse skøn kan have afgørende indflydelse på indregning af omsætningen i forbindelse med aflæggelse af årsregnskabet samt i virksomhedens løbende månedsrapportering.

Fejlberegning og fejlvurdering af projekter kan således have stor indflydelse på en virksomheds finansielle resultat. I august 2013 indgik E. Phil & Søn, en af Danmarks største entreprenørvirksomheder, konkurs. Entreprenørvirksomheden var i høj grad været afhængig af, at der blev foretaget korrekte beregninger i forbindelse med afgiveles af tilbud på projekter samt at den løbende projektstyring og opfølgning udførtes på et så pålideligt grundlag som muligt. Et hurtigt kig på virksomhedens regnskaber i perioden 2009-2012 viser, at salgsværdien af de igangværende projekter har ligget på omkring 7-10 mia. kr. I 2009 blev der realiseret et overskud på 50 mio. kr., hvorimod der i 2011 og 2012 blev realiseret underskud på henholdsvis 198 og 473 mio. kr.. Med projekter i den størrelsesorden som virksomheden arbejdede med, kan ganske få procent udsving i vurderingen af de igangværende arbejder ændre et flot overskud til et dræbende underskud.

Indregningen og måling af igangværende arbejder for fremmed regning, rummer mange spændende aspekter og problemstillinger. Både i forbindelse med aflæggelse af årsregnskabet, men i høj grad også for regnskabsaflægger i forbindelse med den løbende projektstyring og økonomistyring.

1.2 Problemformulering

1.2.1 Opgavetekst

Hovedformålet med denne afhandling er at skabe forståelse for og indsigt i såvel de teoretiske samt praktiske problemstillinger regnskabsaflægger kan stå overfor når igangværende arbejder for fremmed regning skal opgøres. Afhandlingen vil omfatte en analytisk gennemgang af de identificerede regnskabsmæssige og driftsmæssige problemstillinger, som regnskabsaflægger kan stå overfor i forbindelse med den løbende økonomistyring samt aflæggelse af månedsregnskabet og årsregnskabet. Herunder fokus på forretningsmæssige risici samt håndtering af disse.

1.2.2 Tolkning

Tesen i denne afhandling er, at virksomheder, der er underlagt kravene for indregning af igangværende arbejder for fremmed regning, har en evne til at skabe gode og stabile resultater, der i høj grad afhænger af kendskabet til de teoretiske grundelementer i forbindelse med indregning samt en god og effektiv projektstyring. Dette kræver, at virksomheden har nogle gode og effektive forretningsgange, således at den løbende vurdering af projekterne foretages med en så høj grad af ensartethed som muligt.

Jo bedre kendskab virksomhedens ledelse har til de forskellige regnskabsmæssige udfordringer entreprisetraktater kan give, desto større mulighed har ledelsen for at være proaktive og forsøge at ændre projekter med en negativ udvikling.

Afhandlingen tager afsæt i det materiale, der indtil d. 1. marts 2014 er tilgængeligt. En nærmere afgrænsning fremgår af afsnit 1.4. Afhandlingen har sit teoretiske grundlag funderet i relevant eksisterende lovgivning og fortolkningsbidrag mv. Det subjektive grundlag findes primært i opgaveskrivers erfaring fra tidligere erhverv som revisor samt nuværende erhverv som controller for en større entreprenørvirksomhed i regnskabsklasse C. Herudover inddrages relevante publikationer og artikler indenfor emnet i det omfang det giver værdi for opgaven.

1.2.3 Undersøgelsesspørgsmål

Med udspring i ovenstående opgavetekst, tolkningen samt materiale til rådighed vil denne afhandling besvare følgende undersøgelsesspørgsmål med udgangspunkt i følgende overordnede problemstilling:

Analyse af teoretiske og praktiske regnskabsmæssige udfordringer for regnskabsaflægger i forbindelse med indregning og måling af igangværende arbejder for fremmed regning i henhold til gældende lovgivning.

Indledningsvis behandles den nuværende lovregulering på området for at skabe en forståelse for hvorledes denne reguleres, og hvilke forhold der har påvirket reguleringen.

1. Hvordan er det teoretiske grundlag for indregning af igangværende arbejder for fremmed regning for danske virksomheder?
 - a. Adskiller den danske regulering sig fra de internationale standarder, og i hvilken retning bevæger reguleringen sig?
 - b. Hvilke forhold har påvirket den nuværende regulering med fokus på Erhvervsstyrelsens udtalelser?

Efterfølgende behandles det teoretiske lovgrundlag, som regulerer indregning af igangværende arbejder.

2. Hvilke entreprisekontrakter betegnes som igangværende arbejder for fremmed regning samt hvordan måles og indregnes disse?
 - a. Herunder vurdering af hvornår hhv. salgsmetoden og produktionsmetoden anvendes samt, belysning af forskelle mellem opgørelsesmetoderne?
 - b. Fokus på den regnskabsmæssige behandling af de kontrakter som klassificeres som igangværende arbejder for fremmed regning i forhold til det relevante lovgrundlag.

Med det teoretiske grundlag fastlagt, vil afhandlingen herefter omfatte en analyse, hvor der identificeres praktiske problemstillinger for regnskabsaflægger i forbindelse med indregning og måling af igangværende arbejder for fremmed regning.

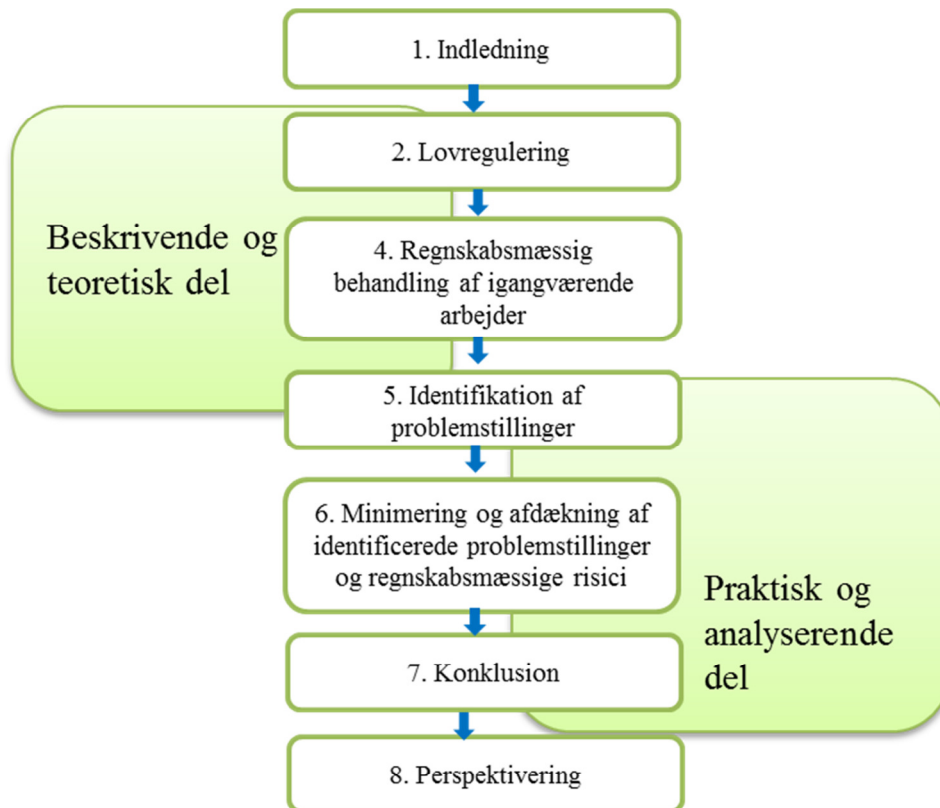
3. Hvilke praktiske problemstillinger står regnskabsaflægger overfor ved indregning af igangværende arbejder for fremmed regning:
 - a. Med udgangspunkt i nogle eksempler, hvilke praktiske udfordringer står regnskabsaflægger overfor.

Efter identificering af udvalgte praktiske problemstillinger for regnskabsaflægger vil afhandlingens sidste kapitel, fokusere på muligheder for at mindske de risici og problemstillinger, som er identificeret.

4. Hvilke muligheder har regnskabsaflægger for at minimere risici i forbindelse med indregningen af entreprisekontrakter.

1.3 Opgavens struktur

Nedenstående figur illustrer afhandlingens opbygning og stuktur



Figur 1 – opgavestruktur (egen tilvirkning)

Kapitel 1 – Indledning

Afsnittene i kapitel 1 indeholder de indledende afsnit, herunder indgangsord til opgaven, problemformulering med tilhørende undersøgelsesspørgsmål, opgavestruktur, afgrænsning samt metodevalg.

Kapitel 2 – Lovreguleringen

Dette kapitel har til formål at stadsfæste den overordnede lovregulering ved aflæggelse af årsregnskab i Danmark, samt hvilke faktorer som har påvirket den nuværende regulering. Yderligere specificeres lovreguleringen for igangværende arbejder. Og endeligt indeholder kapitlet en gennemgang af de faktorer som har påvirket lovreguleringen.

Kapitel 4 – Den regnskabsmæssige behandling af igangværende arbejder for fremmed regning

I dette kapitel redegøres for ovennævnte lovgrundlag vedrørende igangværende arbejder for fremmed regning. Kapitlet har fokus på bestemmelser i lovreguleringen som vurderes at give største udfordringer for regnskabsaflægger.

Kapitel 5 – Identifikation af praktiske problemstillinger for regnskabsaflægger

Kapitel 5 indeholder en analyse af forskellige problemstillinger, der er identificeret i forbindelse med gennemgangen af lovgrundlaget. Der er særligt fokus på problemstillinger som medfører regnskabsmæssige risici i forbindelse med indregning og måling af entreprisekontrakter.

Kapitel 6 – Minimering og afdækning af identificerede problemstillinger

Kapitlet gennemgår muligheder for at minimere de i kapitel 5 identificerede problemstillinger samt de hertil knyttede regnskabsmæssige risici. Kapitlet udmunder i nogle konkrete løsningsforslag

Kapitel 7 – Konklusion

Det afsluttede kapitel indeholder en samlet opsummering og konsekvensvurdering af den indsamlede viden.

1.3.1.1 Målgruppe

Primære interessenter:

Afhandlingen er skrevet som den afsluttende del af cand.merc.aud-studiet, hvorfor afhandlingen som udgangspunkt primært henvender sig til den fagansvarlige vejleder samt censor. Dette afleder, at der antages at være et vist forhåndskendskab til de anvendte begreber.

Sekundære interessenter:

Afhandlingen vurderes endvidere at henvende sig til andre interessenter med interesse indenfor opgavetekstens område, herunder følgende interessenter, som ligeledes antages at have forudgående kendskab til emnet.

- Studerende på cand.merc.aud studiet
- Regnskabsaflægger og regnskabsbrugere der er underlagt lovreguleringen omkring igangværende arbejder, men særligt for virksomheder i entreprenørbranchen.
- Praktiserende revisorer

1.4 Afgrænsning

Afhandlingens formål er at undersøge de opstillede undersøgelsesspørgsmål formuleret i afsnit 1.2, og vil ikke omfatte yderligere problemstillinger. Der vil således være en række tilknyttede og umiddelbare relevante områder, der ikke undersøges og besvareres i nærværende afhandling.

Positiv afgrænsning

- Afhandlingen tager udgangspunkt i de danske lovreguleringer samt fortolkningsbidrag som er taget i brug og er gældende i marts 2014.
- Analyse af problemstillinger, vil tage udgangspunkt i større virksomheder i entreprenørbranchen, idet væsentlighed og kompleksiteten af entreprisekontrakterne og de tilknyttede regnskabsmæssige skøn oftest er større end ved mindre virksomheder.
- I såvel den teoretiske samt praktiske del af afhandlingen tages der alene udgangspunkt i indregning og måling af fastpriskontrakter i regnskabsmæssig forstand med afsæt i den gældende lovgivning.

Negativ afgrænsning

- Eksempler og beskrivelser af identificerede problemstillinger i forbindelse med indregning og måling af igangværende arbejder er generiske og ikke udtømmende. Dette som følge af, at området rummer mange problemstillinger, og problemstillinger afhænger af virksomhedernes – herunder entreprisekontrakternes størrelser og kompleksitet.
- Problemstillinger for regnskabsaflægger i forbindelse med indregningen og målingen af igangværende arbejder behandles ikke, såfremt de opstår med afsæt i andre retslige forskrifter, f.eks. aftaleretlige, selskabsretlige samt skatteretlige.
- AB 92 indeholder de almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsbranchen, herunder de aftaleretlige bestemmelser. Afhandlingen vil kun medtage bestemmelser i AB 92, når de direkte vurderes at have relevans for den konkrete problemstilling. Afhandlingen vil således ikke omfatte en samlet gennemgang af AB 92.
- Regnskabsvejledning for Klasse B- og C-virksomheder, samt IAS 18 vil kun blive kort inddraget i udvalgte sammenhænge. Afhandlingen vil således ikke omfatte en gennemgang af de samlede lovgrundlag.

1.5 Metodevalg

Afhandlingen er opdelt med en teoretisk og en praktisk del, som illustreret i afsnit 1.3.

Den teoretiske del af afhandlingen udgør af kapitel 2 og 3. Disse kapitler indeholder en gennemgang og diskussion af lovgrundlaget, samt relevante fortolkningsbidrag. Herudover belyses lovgrundlaget for igangværende arbejder, ligesom Erhvervsstyrelsens notat indvirkning herpå gennemgås.

Den praktiske del af afhandlingen fremgår af kapitel 4 og 5. Heri identificeres og analyseres først relevante problemstillinger indenfor afhandlingsområdet, på baggrund af den fastlagte teori i kapitel 2 og 3. Afslutningsvis vurderes problemstillingerne med henblik på at identificere løsningsforslag til de undersøgte problemstillinger.

Strukturen er valgt for at sikre en enkel og overskuelig opdeling af afhandlingen, med mulighed for behandling af såvel den teoretiske del som den praktiske. Den teoretiske del skal analysen af problemstillinger er funderet i den regnskabsmæssige teori.

1.6 Oversigt over anvendte begrebsrammer, definitioner og forkortelser

Nedenstående oversigt skal sikre, at definitioner og forkortelser ikke skaber misforståelser i afhandlingen. I nogle tilfælde vil begreber blive omtalt med forskellige udtryk for at lette læsningen af opgaven, og i nogle tilfælde vil udtryk blive anvendt, som kræver en umiddelbar dybere forståelse.

IAS	De internationale regnskabsstandarder angivet med nummer, som refererer til standarden på det specifikke område.
RV 6	Regnskabsvejledning nr. 6 (nu udgået).
FSR	Foreningen af statsautoriserede revisorer.
IFRS	International Financial Reporting Standard.
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee.
Fondbrådet	Fondbrådet og Det finansielle virksomhedsråd er pr. 1. januar 2013 sammenlagt til Det Finansielle råd. Det finansielle råd er i opgaven omtalt som Fondbrådet, idet det fra Fondbrådet anvendte materiale er fra før sammenlægningen.
AB 92	Almindelige betingelser fra arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomheder
Erhvervsstyrelsens notat	Erhvervsstyrelsens notat om betingelser for anvendelse af produktionsmetoden efter årsregnskabsloven ¹
Igangværende arbejder for fremmed regning	Omtales endvidere også alene som ”igangværende arbejder”

¹ Erhvervsstyrelsens notat om produktionsmetoden

2 Lovreguleringen

I dette kapitel vil den generelle lovreguleringen inden for regnskabsaflæggelse i Danmark blive belyst. Kapitlet tager udgangspunkt i de generelle krav i årsregnskabsloven og dennes opbygning, hvorefter de gældende fortolkningsbidrag behandles. Herefter belyses den konkrete lovgivning omhandlende indregning af omsætning fra entreprisekontrakter. Der fokuseres på krav i årsregnskabsloven samt supplerende standarder og fortolkningsbidrag.

2.1 Grundlæggende krav til aflæggelse af årsrapporten

Den første egentlige årsregnskabslov blev vedtaget i 1981. Det var med denne årsregnskabslov, at Danmark for første gang indførte en regnskabslov som i høj grad var i overensstemmelse med de europæiske regnskabsdirektiver. ÅRL af 1981 implementerede således først det 4. direktiv om årsregnskaber og i 1990 det 7. direktiv om konsoliderede regnskaber.

Det 4. og 7. direktiv er rammedirektiver, der indeholder en række krav til udarbejdelsen af årsrapporter, som medlemsstaterne er forpligtet til at gennemføre i national lovgivning. Endvidere indeholder direktiverne en række valgmuligheder og undtagelsesmuligheder for især mindre og mellemstore virksomheder, som det er frivilligt for medlemsstaterne at gennemføre.

Medlemsstaterne kan således inden for direktivernes rammer fastsætte forskellige krav til regnskabsaflæggelsen, afhængig af virksomhedens størrelse og med udgangspunkt i regnskabsbrugernes forskellige behov.

Årsregnskabsloven gennemgik i 2001 en gennemgående revision. Den nye ÅRL af 2001 var overordnet et udtryk for, at de danske lovgivere indså behovet for en modernisering af loven, samt muligheden for at hægte sig yderligere på de internationale standarder, som var præget af IFRS-standarderne.²

Årsregnskabsloven har ikke gennemgået gennemgribende ændringer siden 2001, ligesom det europæiske direktiv heller ikke har gennemgået større ændringer. Årsregnskabsloven er dog blevet ændret siden 2001, og senest i 2011. Fokusset i forbindelse med ændringerne har primært været på administrative lempelser, særligt med fokus på mindre virksomheder i Danmark. Herudover er loven senest ændret som følge af ny selskabslovgivning samt krav om elektronisk indberetning.

² Kommentar til årsregnskabsloven – side. 77.

Erhvervsdrivende virksomheder i Danmark skal som udgangspunkt aflægge et årsregnskab jf. ÅRL § 1, stk. 1. Frataget er dog visse virksomhedstyper, herunder virksomheder underlagt regnskabsregler udstedt af Finanstilsynet samt offentlige virksomheder, underlagt lov om statens regnskabsvæsen henholdsvis regnskabsregler fastsat ved eller i henhold til lov om kommunernes styrelse.³

Som nævnt ovenfor har udviklingen i årsregnskabsloven været en fortsat lempelse af de administrative byrder og krav til mindre og mellemstore virksomheder. Omvendt stilles der stadig større og komplekse krav til informationsniveauet fra større virksomheder samt børsnoterede selskaber.

2.1.1 Årsregnskabslovens begrebsramme

Årsregnskabsloven indeholder en genrealklausul; den overordnede målsætning for årsregnskabet. Årsregnskabet skal give et retvisende billede.

Bestemmelsen om det retvisende billede findes i årsregnskabslovens § 11., som lyder således:

*”Årsregnskabet og et eventuelt koncernregnskab skal give et retvisende billede af virksomhedens og koncernens aktiver og passiver, finansielle stilling samt resultatet. Ledelsesberetningen skal indeholde en retvisende redegørelse for de forhold, som beretningen omhandler.”*⁴

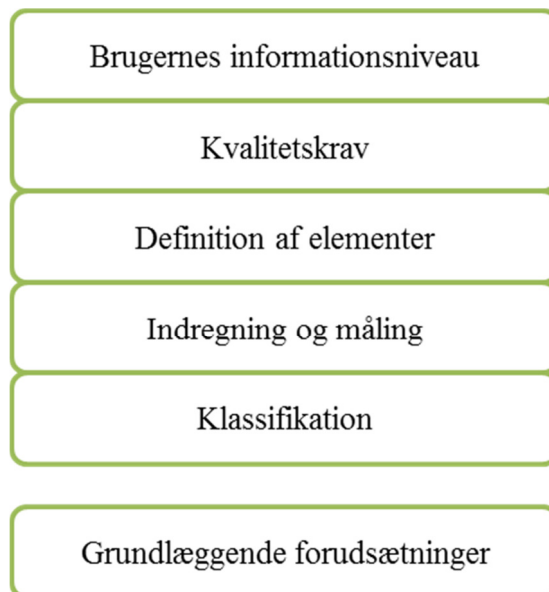
For at udfylde generalklausulen om et retvisende billede i årsregnskabet er der indføjet en begrebsramme tilsvarende den, der anvendes i IFRS-standarden. Den anvendte begrebsramme i årsregnskabsloven differencer sig dog i forhold til de internationale standarder ved at være målrettet til en større interessentgruppe. De internationale standarder forudsætter, at regnskabsbrugerne primært er investorer og kreditorer. I årsregnskabslovens § 12, stk. 2. kan det udledes, at regnskabsbrugerne i henhold til den danske begrebsramme er væsentlig bredere, som bl.a. omfatter kreditorer, medarbejdere, kunder, lokalsamfund mv.

Bestemmelsen om det retvisende billede udgør det øverste niveau i årsregnskabslovens begrebsramme. Herefter følger kvalitetskravene og regnskabsbrugernes informationsniveau.⁵ Begrebsrammen består samlet set af fem niveau, som vist i nedenstående figur:

³ KPMG – indsigt i årsregnskabsloven, side 25

⁴ ÅRL § 11

⁵ ÅRL § 12



Figur 2 – Begrebsramme

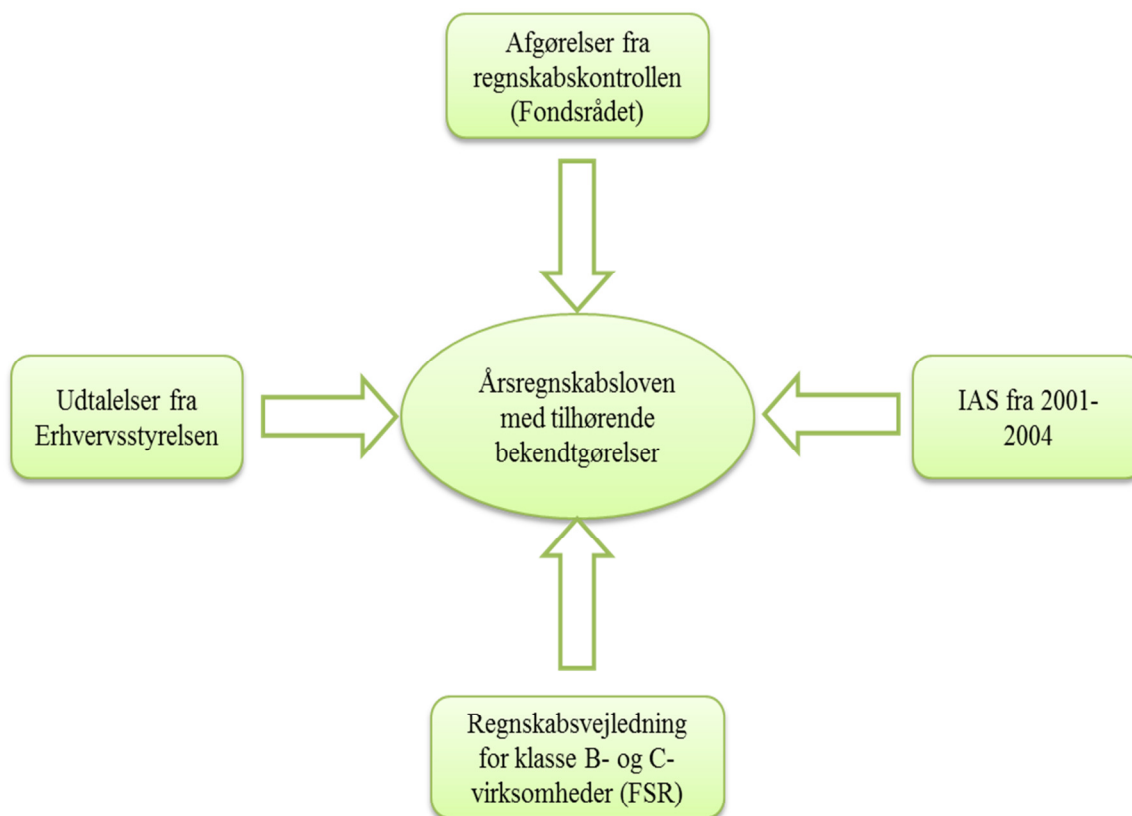
Begrebsrammen skal ses som en overordnet ramme, hvori de enkelte formål i årsrapporten, grundlæggende begreber og sammenhænge systematiseres.⁶ Begrebsrammen understøtter fortolkning af de enkelte detailbestemmelser i loven. Begrebsrammen definerer således lovens teoretiske kravfundament. Dette kravfundament, kan udfyldes ved anvendelse af relevante fortolkningsbidrag

2.1.2 Fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven

Årsregnskabsloven er udarbejdet som en såkaldt rammelov, hvilket betyder, at loven ikke detailregulerer samtlige forhold i forbindelse med aflæggelse af årsregnskabet. Med udgangspunkt i begrebsrammen, det retvisende billede, skal loven udfyldes ved regnskabsstandarder og fortolkningsbilag.

Nedenstående figur illustrerer de instanser, som har indflydelse på fortolkningen af bestemmelserne i årsregnskabsloven.

⁶ Kommentar til årsregnskabsloven – side. 152.



Figur 3 – Fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven

Ved aflæggelse af regnskab efter årsregnskabsloven er det primære fortolkningsbidrag i dag baseret på de internationale standarder fra 2001 til 2004. Tidligere udgjorde de danske regnskabsvejledninger, udstedt af FSR, ligeledes en væsentlig del af fortolkningsbidraget. FSR har i løbet af 2013 udstedt nye regnskabsvejledninger gældende for regnskabsklasse B og C, og samtidig trukket de gamle regnskabsvejledninger tilbage. Det er ikke et krav at efterleve de nye regnskabsvejledninger for danske virksomheder, men er tiltænkt at fungere som supplerede fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven.

2.1.3 De internationale regnskabsstandarder (IAS)

Europarådet vedtog d. 7. juni 2002 forordningen ”om anvendelse af internationale regnskabsstandarder”, hvilket indebar at børsnoterede selskaber fra og med regnskabsåret 2005 skulle udarbejde koncernregnskabet efter IFRS. Fra regnskabsåret 2009 er det endvidere blevet et krav, at moderselskabsregnskaber (herunder ikke-koncerner) skal aflægge regnskabet efter IFRS.⁷

Da årsregnskabsloven blev indført i 2001, var den inspireret af de internationale regnskabsstandarder, som var gældende i perioden 2001-2004, hvorfor disse også kan anvendes som fortolkningsbi-

⁷ ÅRL § 137, stk. 2

drag til årsregnskabsloven. De internationale regnskabsstandarder har i perioden 2004 frem til i dag undergået en del ændringer. De reviderede internationale regnskabsstandarder kan også bruges som fortolkningsbidrag i det omfang bestemmelserne ikke direkte strider med årsregnskabslovens bestemmelser.

2.1.4 Udtalelser fra Erhvervsstyrelsen

Ved vedtagelsen af årsregnskabsloven i 2001 blev følgende paragraf indført i årsregnskabsloven.⁸

”Det påhviler Erhvervs- og Selskabsstyrelsen at sørge for, at der udarbejdes standarder, der i nødvendigt omfang skal udfylde og supplere denne lov. Standarderne kan inden for rammerne af Rådets direktiver 78/660/EØF og 83/349/EØF med senere ændringer fastsætte de undtagelser fra bestemmelser, der er omfattet af fravigelsespligten efter § 11, stk. 3, og hvor fravigelsen anses for nødvendig for en praktisk og hensigtsmæssig anvendelse af bestemmelserne. Standarderne skal angive, hvilke grupper af virksomheder der kan eller skal følge standarderne.”

Erhvervsstyrelsen har således bemyndigelse til at nedsætte et organ til udarbejdelse af regnskabsstandarder til supplerende af ÅRL. Erhvervsstyrelsen har dog ikke udpeget et sådan organ. Erhvervsstyrelsens bidrag til fortolkning af årsregnskabsloven, er i stedet sket i kraft af forskellige udtalelser om specifikke regnskabsmæssige forhold.

2.1.5 Fondsrådet

Fondsrådet har ligeledes været central i forbindelse med fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven. Folketinget vedtog i 2004 lov nr. 491 af 6. juni, som medførte, at Fondsrådet fra 1. januar 2005 har udført regnskabskontrol med børsnoterede virksomheder. Fondsrådets regnskabskontrol udføres årligt og indeholder forskellige fokusområder der gennemgås og offentliggøres. En række af Fondsrådets afgørelser i forbindelse med regnskabskontrollen har direkte medført indflydelse på fortolkningen af lovens bestemmelser. Selvom afgørelserne er taget med udgangspunkt i IFRS-standarderne, kan afgørelserne i mange tilfælde ligeledes danne grundlag som fortolkningsbidrag på grund af de mange lighedspunkter mellem IFRS og årsregnskabsloven.⁹

2.2 Lovregulering for igangværende arbejder

Efter at have fastlagt den overordnede lovregulering for danske virksomheder, vil dette afsnit omhandle den konkrete lovregulering i forbindelse med indregning af igangværende arbejder. Afsnittet

⁸ ÅRL § 136

⁹ KPMG – indsigt i årsregnskabsloven – side. 45.

vil tage udgangspunkt i årsregnskabsloven, samt tilhørende fortolkningsbidrag, som primært udgøres af de internationale standarder. Sondringen mellem IAS 11 og IAS 18 bliver først behandlet i kapitel 3

2.2.1 Igangværende arbejder i årsregnskabsloven

Indregningen af igangværende arbejder handler i høj grad om, hvornår samt til hvilken værdi der kan indtægtsføres. Bestemmelserne i Årsregnskabsloven giver mulighed for to forskellige indregningsprincipper, henholdsvis faktureringsprincippet (salgsmetoden) samt produktionsmetoden. Principperne i selve indregningen vil blive behandlet i kapitel 3 i afhandlingen.

Inden indførelse af årsregnskabsloven af 2001 var det ikke tilladt at anvende produktionsmetoden til indregning af indtægter fra entreprisekontrakter. Ved indførelsen af årsregnskabsloven af 2001 blev det påbudt i visse tilfælde, at virksomheder skulle indregne indtægter ved hjælp af produktionsmetoden. Reguleringen af indtægter i årsregnskabsloven findes i § 49. I 2006 blev bestemmelserne i § 49 ændret, idet der blev vedtaget en række administrative lempelser, særligt for regnskabsklasse B-virksomheder.¹⁰ Ændringen betød, at virksomheder i regnskabsklasse B havde mulighed for at undlade anvende produktionsmetoden, men kunne vælge at anvende faktureringsprincippet.¹¹ Ændringen af årsregnskabsloven i 2006 betød endvidere indførelse af § 83B, der direkte forskriver at, virksomheder i regnskabsklasse C og D skal indregne entreprisekontrakter efter produktionsmetoden. Ved ændringen af årsregnskabsloven i 2006 var det første gang, at produktionsmetoden direkte fremgik af lovteksten. Tidligere har dette alene fulgt fortolkning af lovens grundlæggende bestemmelser. Ændringen i paragraffen ændrer ikke ved den primære regulering omkring indregning af indtægter, men er kun en administrativ lettelse for regnskabsklasse B-virksomheder.

Årsregnskabslovens primære regulering skal som nævnt findes i § 49, stk. 1., 1. pkt.:

”I resultatopgørelsen indregnes alle indtægter i takt med, at de indtjenes”

Herudover blev der, som nævnt ovenfor, indført § 83B ved ændringen af årsregnskabsloven i 2006 med følgende ordlyd:

¹⁰ Bestemmelserne er indsat ved lov nr. 245 af 27. marts 2006 - Årsregnskabsloven

¹¹ Kommentar til årsregnskabsloven – s 715.

”Virksomheder, der i henhold til aftale udfører entreprisarbejder eller serviceopgaver for fremmed regning, skal indregne indtægter og omkostninger i takt med arbejdernes udførelse efter produktionsmetoden”

Som det kan udledes af ovenstående paragraffer, er der tale om to brede paragraffer, når det kommer til indregning af omsætning i resultatopgørelsen. Det må således antages, at det ikke har været hensigten at lave en detailreguleret bestemmelse vedrørende indregning af indtægter, hvilket da også fremgår af lovbemærkningerne til lovforslaget, hvoraf følgende fremgår¹²:

”Forslaget viderefører gældende ret for indregning og måling af nettoomsætning. Denne skal således normal indregnes på salgstidspunkt, da dette tidspunkt ofte anses for indtjeningstidspunktet, dvs. det tidspunkt hvor pålideligheden i indregningen er tilstrækkelig stor. Kan nettoomsætningen opgøres på et tidligere tidspunkt – jf. IAS 11 og Regnskabsvejledning 6 om produktionsmetoden – kan der ske indregning på dette tidligere tidspunkt. Forslaget rummer således både salgsmetoden og produktionsmetoden.”

”Virksomhedens ledelse skal vælge den indtægtsmetode, som bedst viser et retvisende billede. Det betyder, at virksomheden normalt vil skulle benytte produktionsmetoden, hvis virksomheden deltager i entreprisopgaver eller på anden måde producerer til ordre. Metoden kan dog alene benyttes for de opgaver, som opfylder betingelserne i Regnskabsvejledning 6 og IAS 11 om entrepriscontrakter. På dette felt forudsættes lovens rammer at skulle udfyldes ved standarder. Regnskabsvejledning 6, der er under revision, og som er efter formentlig vil ligge ret tæt op ad IAS 11, vil her være egnet”.

I følge ovenstående har det således været hensigten, at RV 6 og IAS 11 skulle anvendes som forklæningsbidrag i forbindelse med indregningen af indtægter i forbindelse med entreprisomkostninger. Som det fremgår af lovbemærkningerne, var RV 6 under revision på tidspunktet for vedtagelse af årsregnskabsloven af 2001, men det var forventelig, at RV 6 ville ligge tæt op af IAS 11.

¹² Erhvervsstyrelsens notat om produktionsmetoden

I 2013 blev alle de tidligere regnskabsvejledninger tilbagetrukket, herunder RV 6. Dette skete i forbindelse med offentliggørelse af den nye regnskabsvejledning; Regnskabsvejledning for klasse B- og C-virksomheder.

Selvom regnskabsvejledning 6 nu er trukket tilbage, er den ganske vigtig i forhold til forståelsen for udviklingen i reguleringen af indregning af entreprisekontrakter som igangværende arbejder for fremmed regning. Dette som følge af ovenstående uddrag fra lovbemærkningen, hvor det tydeligt fremgår, ved anvendelse af produktionsmetoden skal fortolkningen i RV 6 og IAS 11 anvendes.

Den reviderede RV 6 blev udgivet i 2002. Til trods for at regnskabsvejledningerne udgivelsen lå efter offentliggørelse af den ændrede årsregnskabslov var der, mod forventning ikke identiske definitioner af entreprisekontrakter i RV 6 og IAS 11.

Entreprisekontrakter defineres i IAS 11 således:

”En Entreprisekontrakt er en individuelt forhandlet kontrakt om anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design, teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse.”

Det centrale i denne definition er kravet om en ”individuelt forhandlet” kontrakt. RV 6 havde ikke et tilsvarende krav i dennes definition af en entreprisekontrakt. Definitionen i RV6 gav mulighed for en langt bredere anvendelse af reglerne omkring produktionsmetoden end den tilsvarende i IAS 11. Den skærpede fortolkning i IAS 11 kan ses i lyset af ønsket om, at særligt standardproducerede produkter med få eller begrænsede muligheder for kunderne, ikke skulle have mulighed for at anvende produktionsmetoden til indregning af indtægter.¹³

Forskellen mellem RV 6 og IAS 11 kom for alvor op til diskussion, da Fondsrådet i 2006 afsagde en afgørelse netop omhandlende denne problemstilling. Af Fondsrådets afgørelse kan følgende udledes:¹⁴

”Dermed er der heller ikke tale om, at byggeriets udformning og anvendelse i så tilstrækkelig grad er forhandlet med investor, at der er tale om en ”individuelt forhandlet” kontrakt.”

¹³ Kommentar til årsregnskabsloven – side 574.

¹⁴ Uddrag af Fondsrådets afgørelse af 24. april 2006 - Indregning af omsætning ved projektudvikling.

Afgørelsen var som sådan ikke kontroversiel, idet både virksomheden samt Fondsrådet var enige om, at der i den specifikke sag ikke var belæg for indregning efter IAS 11. Afgørelsen var dog alligevel vigtigt, idet det var første gang at begrebet ”individuel forhandling” blev anvendt i argumentationen.

Afgørelsen betød, at der blev væsentlige forskelle på, hvilke typer kontrakter der kunne indregnes efter produktionsmetoden alt afhængig af, om virksomheden aflagde regnskab efter IFRS eller ÅRL.

2.2.2 Erhvervsstyrelsen notat om anvendelse af produktionsmetoden

I kølvandet på afgørelsen var det derfor forventet, at Erhvervsstyrelsen blev nødt til at tage stilling til, hvorvidt afgørelsen ville få afsmittede effekt på fortolkningen af ÅRL.¹⁵ Udtalelsen fra Erhvervsstyrelsen kom d. 28. januar 2008, under titlen ”Notat om betingelser for at anvende produktionsmetoden efter årsregnskabsloven.”

Af notatet fremgår, at det er Erhvervsstyrelsen opfattelse er, at:

”Produktionsmetoden efter årsregnskabslovens (ÅRL) § 49 og § 83b alene kan (og for virksomheder i regnskabsklasse C og D skal) anvendes ved indregning af indtægter, når betingelserne herfor i IAS 11, Entreprisekontrakter, eller IAS 18, Omsætning, er opfyldt.

Dette betyder blandt andet, at produktionsmetoden alene kan anvendes på entreprisekontrakter, når der er tale om konstruktion af et aktiv efter en individuel forhandling, hvor kunden har haft betydelig indflydelse på den grundlæggende konstruktion af aktivet, jf. IAS 11,

Dette medførte således, at alle virksomheder, og ikke kun børsnoterede, skal anvende bestemmelserne i IAS 11 eller IAS 18 i forbindelse med indregning af igangværende arbejder, og dermed blev RV 6 tilsidesat som fortolkningsbidrag. Det er alene kriterierne for anvendelse af produktionsmetoden, der skal fortolkes på baggrund af IAS 11 eller IAS 18. Virksomhederne skal fortsat følge årsregnskabslovens bestemmelser for oplysnings- og klassifikationskrav.

Erhvervsstyrelsen har således med offentliggørelsen af notatet gjort det klart, at kriterierne for at anvende produktionsmetoden til indregning af indtægter i Årsregnskabsloven sidestilles med krite-

¹⁵ Kommentar til årsregnskabsloven – side 574.

rierne efter IFRS. Afgørelsen var meget afgørende for flere virksomhedsområder i Danmark, som tidligere havde indregnet omsætningen i henhold til produktionsmetoden, men som ikke opfyldte kravet omkring ”individuel forhandling”.

Ændringen i fortolkningen ramte særligt virksomheder, som opførte typehuse, som generelt blev vurderet til ikke at opfylde kravet omkring ”individuel forhandling”, idet køber som udgangspunkt ikke har tilstrækkelig indflydelse på husets konstruktion mv.

Et begreb som ”individuel forhandling” er dog ikke så entydigt, at det ikke har givet anledning til diskussioner omkring, hvordan dette skal forstås.

2.2.2.1 ”Individuel forhandling” ifølge Erhvervsstyrelsen

Erhvervsstyrelsen har ikke i deres føromtalt notat omhandlede anvendelse af produktionsmetoden, bidraget til fortolkning af begrebet ”individuel forhandling”, men har udelukkende konstateret, at der skal være tale om en sådan kontrakt.¹⁶ Erhvervsstyrelsen har dog i februar 2008 offentliggjort notatet ”Kontrollen med de børsnoterede virksomheders regnskaber”, hvori forskellige forhold konstateret i forbindelse med Fondsrådets kontrol af de børsnoterede selskaber oplyses, herunder anvendelse af produktionsmetoden.

Heraf fremgår følgende:¹⁷

”Der har særligt været fokus på kravet om, at byggeriet skal være individuelt forhandlet med kunden. Med individuelt forhandlet forstås helt overordnet, at byggeriet skal være individualiseret og dermed tilpasset kundens konkrete behov. Kunden skal således have mulighed for at påvirke byggeriets strukturelle elementer. IAS 11 finder derimod ikke anvendelse på byggeri, som er udviklet af developeren selv, og hvor kunden har haft ingen eller begrænset indflydelse på byggeriets udformning.”

Af dette kan det udledes, at Erhvervsstyrelsen ligger vægt på, at kunden skal have mulighed for en individualisering og specifikt tilpasset aftale. Erhvervsstyrelsen bemærker endvidere i notatet, at der er tale om nogle meget komplekse problemstillinger, og henviser derfor til konkrete afgørelser truffet

¹⁶ Erhvervsstyrelsens notat om produktionsmetoden

¹⁷ Erhvervs- og Selskabsstyrelsen notat ”kontrollen med de børsnoterede virksomheders regnskaber” – side 5

fet af Fondsrådet, der kan anvendes til fortolkning. Fondsrådets afgørelser kan således anvendes i forbindelse med fortolkningen af begrebet ”individuel forhandling.”

2.2.2.2 Fondsrådets fortolkning om ”individuel forhandling”

Fondsrådet traf i 2006 to afgørelser omkring indregning af omsætning, hvor begrebet ”individuel forhandling” blev berørt. Som tidligere nævnt i kapitel 2.2.1, faldt den første afgørelse i 24. april 2006, hvor ”individuel forhandling” kun lige blive nævnt, idet såvel Fondsrådet som virksomheden var enige om, at IAS 11 ikke kunne anvendes. Fondsrådet bemærker dog i sin afgørelse følgende:¹⁸

”... bortset fra, at Fondsrådet i denne sag har vurderet, at man ikke kan handle et cash-flow, men det underliggende aktiv, der skaber cash-flow’et, er Fondsrådet enig med selskabet i, at specielt cash-flowbetragtningen må føre til, at kontrakten ikke er individuel forhandling således som krævet for at være omfattet af IAS 11.”

I bogen ”Kommentar til årsrapporten” konkluderer forfatterne, at selvom afgørelsen ikke kan udstrækkes til såfremt en virksomhed anvender underleverandører til arbejdet, kan virksomheden ikke opfylde kravene til IAS 11. Afgørelsen bryder dog med den tidligere danske opfattelse af entrepris-kontrakter.¹⁹

Fondsrådet har i afgørelse af 30. oktober 2006 konkret taget stilling til begrebet ”individuel forhandling”, og hvad dette indebærer. Sagen omhandler hvorvidt en virksomhed, der udvikler og sælger ejendomme, kan anvende IAS 11 til indregning af omsætningen. I denne henseende er det ikke sagen, som er afgørende, men derimod Fondsrådets stillingtagen til begrebet ”individuel forhandling.”

Fondsrådet har indledningsvist bemærket, at hverken IFRS eller IFRIC har taget stilling til, hvordan begrebet ”individuel forhandling” skal fortolkes. Dette skal ses i lyset af, at Fondsrådets afgørelse ligger tilbage i 2006. IFRIC 15 blev offentliggjort i juli 2008, og vil blive yderligere kommenteret i det efterfølgende afsnit. Fondsrådet starter med at fastslå, at forudsætningen for at indregne omsætningen i henhold til IAS 11 er, at der er tale om en ”individuel forhandling” kontrakt. Fondsrådet karakteriserer ”individuel forhandling” på følgende måde:²⁰

¹⁸ Fondsrådets afgørelse af 24. april 2006: ”Indregning af omsætning ved projektudvikling”

¹⁹ Kommentar til årsrapporten – side 574.

²⁰ Fondsrådets afgørelse af 30. oktober 2006, Regnskabsmæssig behandling af ejendomsprojekter til videresalg – pkt. 4.

”Køber skal have afgørende indflydelse på byggeriets udformning, design, valg af materialer, indretning og så videre, samt ud fra en konkret vurdering af:

Køber har ret til at ændre i de oprindelige planer for byggeriet,

Køber har ret til at indstille byggeriet og

Køber har ret til at lade en anden entreprenør færdiggøre byggeriet.”

Hvis der fokuseres på den måde Fondsrådet har valgt at opstille ovenstående krav, kan det tolkes som, at øverste krav er hovedreglen, som skal være opfyldt førend en kontrakt kan karakteriseres som værende ”individuel forhandlet.” De øvrige krav er derfor tillægskrav, som er med til at fortolke hovedreglen, og som eventuelt kan bruges i en tvistsag, hvor det kan være vanskeligt at afgøre om hovedreglen er opfyldt.

Fondsrådets hovedregel om at køber skal have afgørende indflydelse på byggeriets elementer, herunder design, valg af materiale mv. stemmer overens med det tilsvarende krav i henhold til IFRIC 15, som foreskriver, at køber har mulighed for at definere betydelige strukturelle elementer i designet.

Det fremgår dog ikke af Fondsrådets afgørelse, hvorvidt en kunde skal have indflydelse på samtlige oplyste forhold eller om det vurderes tilstrækkeligt, at køber har indflydelse på valg af materiale, men ikke valg af design. Dette fremgår specifikt i IFRIC 15, pkt. 12, hvor det fastslås, at såfremt køber kun har begrænset mulighed for at influere ejendommens design e.l. ikke opfylder kravet om ”individuel forhandlet” og dermed ikke kan anvende IAS 11. Ud fra fortolkningen i IFRIC 15 må det forventes, at de opstillede forhold af Fondsrådet skal vurderes ud fra en helhedsbetragtning, hvor vægten skal ligge på, hvor stor en andel af indflydelse køberen har på kontraktens centrale elementer.

Det første af de øvrige krav som Fondsrådet har opstillet som karakteristisk for en kontrakt der er ”individuel forhandlet”; *køber har ret til at ændre i de oprindelige planer for byggeriet*, stemmer ligeledes overens med IFRIC 15, hvor det fremgår, at køber skal have mulighed for at ændre i centrale elementer i kontrakten både forud for projektets påbegyndelse samt i forbindelse med projektets udførelse.

Fondbrådets øvrige to krav; *køber har ret til at indstille byggeriet og køber har ret til at lade en anden entreprenør færdiggøre byggeriet*, omhandlet begge købers ret til at bringe det igangsatte arbejde i bero, hvilket vil medføre, at sælger ikke opnår den forventede omsætning, samt at køber vil stå med en ikke fuldført entrepris. Begge krav omhandler således hvem der bærer risikoen i forbindelse med arbejdets udførelse. Såfremt køber vælger, at en anden entreprenør skal overtage arbejdet, kræver det at køber har adgang til diverse projektdata, som fx tegninger, kravspecifikationer mv., hvilket igen indebærer, at køber har haft en vis indsigt og bestemmelse i forbindelse med projektets udarbejdelse. Fondbrådet har i afgørelsen endvidere anført følgende:

”Det er fondbrådets opfattelse, at det individuelle præg skal ses i sammenhæng med de vilkår, der normalt kendetegner entreprisarbejder. Her er det som oftest en bygherre, der, evt. i forbindelse med licitation af en færdigdesignet byggeopgave, hyrer en entreprenør til at udføre arbejdet i overensstemmelse med detailbeskrivelse og tegninger. I sådanne tilfælde har køberen (bygherren) udøvet afgørende indflydelse på byggeriets udformning, valg af materialer, indretning osv.”

Dette harmonerer også med kravene omkring købers ret til at ophæve samarbejdet med en entreprenør, idet køber her har specifikt udbudt en entrepris og hyret entreprenøren. Ovenstående udelukker i hvert tilfælde standardiserede produkter som entreprenør udbyder til kunder, hvor risikoovergangen ikke sker løbende, men først i det tilfælde hvor entreprisen er færdiggjort og køber overtager byggeriet.

På trods af at Fondbrådets afgørelse er offentliggjort næsten to år forinden IFRIC 15, er de overordnede definitioner af kriterierne for hvornår en kontrakt kan opfylde kravet om ”individuel forhandlet” ensartet. Fondbrådets afgørelse kan derfor anvendes som fortolkningsbidrag til IAS uden at komme i konflikt med IFRIC 15.

2.2.2.3 Fortolkning af ”individuel forhandlet” efter IFRIC 15

IFRIC offentliggjorde i marts 2008 fortolkningsbidraget IFRIC 15; ”Aftaler om opførelse af fast ejendom”. Fortolkningsbidraget er udarbejdet til brug for afgørelser af, hvornår en kontrakt om opførelse af fast ejendom er omfattet af henholdsvis IAS 11 eller IAS 18. Hvorvidt kontrakten overholder kravene skal baseres på indholdet i kontrakten og de dertilhørende betingelser og omstæn-

digheder.²¹ Afgørelsen vil derfor kræve, at der foretages en individuel vurdering baseret på den enkelte kontrakt.

Sammen med IFRIC 15 blev ”Basic for Conclusions on IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate” udgivet som et appendiks til fortolkningsbidraget. Af denne fremgår det, at fortolkningen kun omfatter kontrakter om opførelse af fast ejendom i virksomheder, som enten direkte eller gennem underentrepriser står for opførelsen. Det fremgår dog af BC6, at fortolkningen kan anvendes analogt på andre brancher i overensstemmelse med hierarkiet i IAS 8.²²

Begrebet ”individuel forhandlet” er nærmere uddybet i IFRIC 15, afsnit 11-12:²³

”En aftale om opførelse af fast ejendom opfylder definitionen på en entreprisekontrakt, når køberen har mulighed for at fastlægge de væsentligste konstruktionsmæssige elementer af ejendommens design, før opførelsen påbegyndes, og/eller bestemme væsentlige konstruktionsmæssige ændringer efter at opførelsen er påbegyndt.”

”En aftale om opførelse af fast ejendom, hvor køberne kun har begrænset mulighed for at få indflydelse på ejendommens design, som eksempelvis at udvælge et design ud fra en række muligheder opstillet af virksomheden eller at fastlægge mindre afvigelser fra det grundlæggende design, er derimod en aftale om salg af varer, som er omfattet af IAS 18.”

Det centrale i ovenstående afsnit fra IFRIC er således, at kunden har mulighed for at definere en betydelig andel af væsentlige elementer i design e.l. såvel før opførelsen som i forbindelse med opførelsen. IFRIC 15 angiver ikke noget om, hvorvidt kunden skal have anvendt muligheden. Hvorvidt kunden ønsker at anvende muligheden er derfor af mindre væsentlig betydning.

Det kan endvidere udledes, at virksomheder som tilbyder et standardiseret produkt, hvor kunderne kun i mindre omfang har mulighed for at til- og fravælge elementer i designet, fx i form af standardkatalog, ikke opfylder betingelserne i IAS 11. Et typisk eksempel på sådanne virksomheder kunne være typehusvirksomheder. Her har kunden typisk begrænset valg i form af størrelse på huset, antal rum mv. Den grundlæggende struktur samt materialevalg har kunden ikke indflydelse på.

²¹ IFRIC 15, art. 10.

²² IAS 8 omhandler ”anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl”

²³ Uddrag af IFRIC 15, afsnit 11+12.

2.2.2.4 Regnskabsvejledningen for regnskabsklasse B- og C-virksomheder, nr. 21 om ”individuelt forhandlet”

Som tidligere belyst har FSR i 2013 udsendt en ny regnskabsvejledning dækkende virksomheder i regnskabsklasse B og C, som erstatter de gamle regnskabsvejledninger. I den nye regnskabsvejledning omhandlende igangværende arbejder, ses det, at Erhvervsstyrelsens notat er taget til efterretning, idet der er tilføjet et 5. pkt. i beskrivelsen af karakteristika for en kontrakt, som skal indregnes som igangværende arbejder:²⁴

”e) At der har været tale om en individuel forhandling, hvor kunden har haft betydelig indflydelse på den grundlæggende konstruktion jf. afsnit 21.1.4 og 21.1.5.”

Man kan således konstatere, at FSR i forbindelse med udarbejdelse af de nye regnskabsvejledninger har adopteret kravet omkring ”individuelt forhandlet”, således at den grundlæggende definition er identisk med IAS 11. At regnskabsvejledningen skulle have en anden definition end IAS 11, ville også have været ganske overraskende set i lyset af Erhvervsstyrelsens notat.

2.3 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel er at fastlægge lovreguleringen for igangværende arbejder, samt hvorvidt den danske regulering adskiller sig mærkbart fra den internationale. Herunder en vurdering af hvilke forhold der har påvirket reguleringen, herunder Erhvervsstyrelsens notat.

Aflæggelse af regnskabet i Danmark reguleres efter årsregnskabsloven, hvor det overordnede krav til aflæggelsen er, at regnskabet giver et retvisende billede af selskabets økonomiske situation på opgørelsestidspunktet.

Selve paragrafferne i årsregnskabsloven er udarbejdet som rammebestemmelser, hvilket betyder, at der skal udarbejdes supplerede standarder samt fortolkningsbidrag, der detailregulerer hvordan de fleste regnskabsposter indregnes. Danske virksomheder som aflægger regnskab efter årsregnskabsloven kan anvende de danske regnskabsvejledninger, de internationale regnskabsstandarder, afgørelser fra Fondsrådet samt notater fra Erhvervsstyrelsen som fortolkningsbidrag. Erhvervsstyrelsen har endvidere retten til at nedsætte et udvalg, som udarbejder konkrete regnskabsstandarder. Erhvervsstyrelsen har dog endnu ikke valgt at gøre denne ret gældende, men har i stedet udgivet for-

²⁴ Regnskabsvejledning for Klasse B- og C- virksomheder, afsnit 21.1.3

skellige notater omkring specifikke regnskabsområder. Den generelle fortolkning af bestemmelserne i årsregnskabsloven udfyldes i stedet primært af de internationale regnskabsstandarder.

På denne baggrund, kan det konkluderes, at den danske lovregulering bevæger sig i retning af de internationale standarder. Dette med belæg i at Erhvervsstyrelsen ikke har udformede danske standarder til fortolkning, men i stedet har valgt at følge de internationale standarder, som i dag anvendes som det primære fortolkningsbidrag til årsregnskabsloven

Idet årsregnskabsloven ikke indeholder detailbestemmelser vedrørende indregning af entreprisekontrakter som igangværende arbejder for fremmed regning. Produktionsmetoden blev første gang nævnt ved indførelse af årsregnskabsloven i 2001. Heraf fremgik det af lovbemærkningerne at indregningen af igangværende for fremmed regning skulle foretages på baggrund af RV 6 og IAS 11. Idet definitionerne på entreprisekontrakter ikke var identiske i de to standarder, opstår der usikkerhed omkring, hvor og hvornår entreprisekontrakter kunne indregnes efter produktionsmetoden.

I 2008 fjernede Erhvervsstyrelsen enhver tvivl omkring, hvilket fortolkningsgrundlag der skal anvendes i forbindelse med indregningen af igangværende arbejder. Dette skete, da Erhvervsstyrelsen offentliggjorde et notat, hvor det blev fastslået, at det er henholdsvis kravene i IAS 11 eller IAS 18, der skal være opfyldt førend en virksomhed kan indregne omsætning efter produktionsmetoden. Dette notat tilsidesatte således de daværende danske regnskabsvejledninger.

At Erhvervsstyrelsen valgte, at det var de internationale standarder fremfor de danske regnskabsvejledning, indikerer ligeledes at den danske regnskabsregulering bevæger sig i retning af de internationale standarder.

Forskellen i definitionen på entreprisekontrakter efter henholdsvis RV 6 og IAS 11 ligger primært i at kontrakten skal være ”individuel forhandlet”, et krav som ikke fandtes tilsvarende i RV 6.

Udtrykket ”individuel forhandlet” har givet anledning til diskussioner i praksis – for betyder det, at kontrakten skal være ”individuel forhandlet” eller skal selve aktivet være ”individuel forhandlet”. Det er min vurdering på baggrund af det tilgængelige materiale, at selve aktivet skal være et specifikt aktiv, dvs. aktivet skal være tilpasset eller kunden skal have haft muligheden for tilpasning, i så tilstrækkelig grad, at det ikke længere kan siges at være en standardvare.

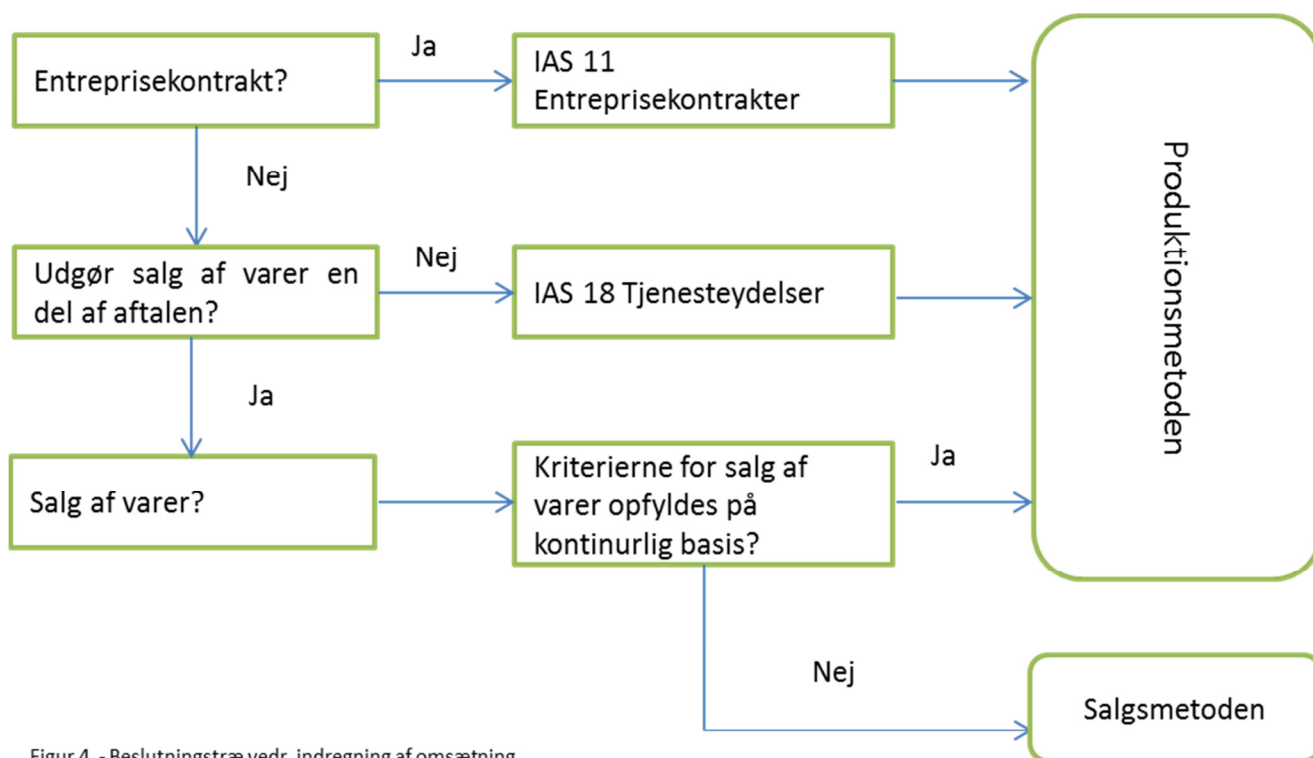
3 Regnskabsmæssig behandling af igangværende arbejde for fremmed regning

Efter at have fastslået den konkrete lovregulering ved indregning af entreprisetrakter som igangværende arbejder, vil dette kapitel belyse og analysere de udvalgte elementer i lovreguleringer, herunder salgsmetoden og produktionsmetoden, samt fokusere på kravene i IAS 11 og IAS 18.

Den regnskabsmæssige behandling af igangværende arbejder omhandler, som udgangspunkt, hvilket princip omsætningen skal indregnes efter. I forlængelse af Erhvervsstyrelsens notat kan det fastslås, at indregningskriterierne skal følge de internationale regnskabsstandarder.

I henhold til de internationale regnskabsstandarder er det som udgangspunkt IAS 18, der regulerer betingelserne for indregning af omsætning. Hvis en entreprisetrakt opfylder kravene i IAS 11, skal omsætningen indregnes efter bestemmelserne heri. Hvorvidt omsætningen skal indregnes efter den ene eller anden metode, kan have stor betydning for årsregnskabet, idet omsætningen enten indregnes efter produktionsmetoden eller salgsmetoden.

I nedenstående figur ses et beslutningstræ til at afgøre, hvordan omsætningen skal indregnes:



Figur 4 - Beslutningstræ vedr. indregning af omsætning
Kilde: Egen tilvirkning med inspiration fra KPMG's. 247

3.1 Indregning af omsætning fra entreprisekontrakter

Indregningen af omsætning fra entreprisekontrakter kan ske enten efter produktionsmetoden eller salgsmetoden. Som det ses af ovenstående figur er der tre forhold, der vurderes i forbindelse med klassificering af omsætningen. Først hvorvidt kriterierne i IAS 11 omkring entreprisekontrakter er opfyldte. Er disse ikke opfyldt skal der vurderes, hvorvidt salg af varer er del af aftalen. Er dette heller ikke tilfældet behandles omsætningen efter IAS 18 vedrørende tjenesteydelser. Indgår salg af varer som en del af kontrakten, har det tidligere været givet, at omsætningen skulle indregnes efter salgsmetoden.

IFRIC 15 præciserede dog, at der under særlige forudsætninger kan ske en kontinuerlig opfyldelse af kriterierne for indregning af salg af varer, hvilket medfører, at betingelserne for indregning af varer anses for at være opfyldt på kontinuerlig basis og overdragelse af kontrollen til køber sker i takt med arbejdet udførelse.

3.1.1 Entreprisekontrakter i henhold til IAS 11

Det skal indledningsvis fastslås om kontrakten opfylder kriterierne i IAS 11, og dermed om den skal behandles som en entreprisekontrakt, hvorved indregningen sker efter produktionsmetoden.

Ifølge IAS 11.3 er der tale om en entreprisekontrakt, hvis følgende to betingelser er opfyldt:

- Der skal være tale om en "individuel forhandlet" kontrakt
- Kontrakten skal omhandle anlæg, opførelse eller bygning af et aktiv eller flere aktiver, som er nært forbundne eller indbyrdes afhængige med hensyn til deres design, teknologi og funktion eller deres endelige formål eller anvendelse.

Kravet omkring "individuel forhandlet" er tidligere behandlet i denne afhandling i afsnit 2.2.2, og er et særdeles centralt krav såfremt entreprisekontrakten skal indregnes efter IAS 11.

Udover det faktum, at der skal være tale om en "individuel forhandlet" kontrakt, skal det endvidere bemærkes, at der skal være tale om en gyldig kontrakt. Af dette kan det udledes, at der skal være tale om kontrakt, som er underskrevet inden arbejdets påbegyndelse. Dette som følge af, at kravet om en forhandlet kontrakt ikke kan være opfyldt, såfremt arbejdet er påbegyndt inden kontrakten er underskrevet. I tilfælde hvor arbejdet påbegyndes forud for kontraktunderskrivelse, kan ovenstående definition i henhold til IAS 11 ikke overholdes, og dermed ikke anvendes.

3.1.2 Omsætning (IAS 18)

Hvis en entreprisekontrakt ikke opfylder definitionen i IAS 11, skal aftalen vurderes i forhold til IAS 18. Dette bevirker, at virksomheden indledningsvist skal fastlægge, hvorvidt der er tale om en kontrakt vedrørende levering af tjenesteydelser eller salg af varer, idet levering af tjenesteydelser indregnes efter produktionsmetoden, mens salg af varer, som udgangspunkt indregnes efter salgsmetoden, medmindre der er tale om løbende opfyldelse af indregningskriterier, jf. nærmere om dette begreb nedenfor.

3.1.2.1 Indregning af omsætning fra salg af tjenesteydelser

Hvis den sælgende virksomhed ikke selv er forpligtet til at anskaffe eller levere materiale til brug for kontraktens udførelse, kan der være tale om levering af en tjenesteydelse. Det kan fx være aftaler, hvor en anden virksomhed står for indkøb af materialer, som fx sten mv. og virksomheden alene er ansvarlig for at levere en tjenesteydelse i forbindelse med udførelsen af kontrakten.

Omsætning forbundet med levering af tjenesteydelser indregnes i resultatopgørelsen i takt med færdiggørelsesgraden, hvis udfaldet af transaktionen kan skønnes pålideligt. Det er tilfældet, når alle følgende betingelser er opfyldt:²⁵

- Omsætningen kan måles pålideligt
- Det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen vil tilgå virksomheden
- Transaktionens færdiggørelsesgrad på balancedagen kan måles pålideligt
- Omkostninger, som er afholdt i forbindelse med transaktionen og omkostninger forbundet med at fuldføre transaktionen, kan måles pålideligt.

3.1.2.2 Indregning af omsætning fra salg af varer

En kontrakt, som ikke er omfattet af ISA 11, vil som udgangspunkt være en aftale om salg af varer efter IAS 18, hvis den omfatter levering af tjenesteydelser sammen med levering af materialer til brug for udførelse af kontrakten. Ifølge IAS 18 kan omsætning kun indregnes såfremt alle følgende betingelser er opfyldt:²⁶

²⁵ IAS 18.20

²⁶ IAS 18.14

- De væsentlige risici og fordele knyttet til ejendomsretten er overført til køber
- Sælger hverken bibeholder ledelsesmæssigt engagement i eller kontrol over de solgte varer
- Omsætningen kan måles pålideligt
- Det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med transaktionen tilgår sælger
- Omkostninger i forbindelse med transaktionen kan måles pålideligt.

Når alle ovennævnte betingelser er opfyldt indregnes omsætning og omkostninger efter salgsmetoden.

3.1.2.3 Indregning af varer med løbende overgang

IFRIC 15 introducerede midlertidigt et nyt begreb ”løbende overgang” i forbindelse med salg af varer, idet den giver mulighed for løbende indregning af omsætning svarende til produktionsmetoden, hvis IAS 18s betingelser for indregning af omsætning fra salg af varer opfyldes løbende.

Det afgørende for hvorvidt en entreprisekontrakt falder ind under reglerne i IFRIC 15, er om kontrollen samt risici med opførelsen kan overføres løbende, samtidig med at den sælgende virksomhed ikke må bibeholde sit fortsatte ledelsesmæssige engagement. Det skal bero på en konkret vurdering fra aftale til aftale, hvorvidt kravene i IAS 18.14 samt den løbende overgang af risici og kontrol opfyldes.

3.2 Indregningsmetoder

I de foregående afsnit er det fastslået, at alt afhængig af hvordan omsætningen klassificeres, skal indregningen af omsætningen ske efter henholdsvis salgsmetoden eller produktionsmetoden. Hvorvidt omsætningen indregnes efter den ene eller anden metode, kan have stor indflydelse på virksomhedens årsregnskab.

3.2.1 Salgsmetoden

Ved anvendelse af salgsmetoden bliver indtægter og omkostninger ikke indregnet i takt med at arbejdet udføres. Kontraktens samlede indtægter og omkostninger bliver derimod først indregnet, når arbejdet i entreprisekontrakten er afsluttet. Indtægterne indtægtsføres på leveringstidspunktet, hvor den samlede kontraktsum indtægtsføres. Omkostninger, der påløber i løbet af kontrakten, aktiveres til kostpris og omkostningsføres på samme tid som indtægterne, nemlig på leveringstidspunktet/tidspunktet for risikoovergang.

Idet der ikke løbende sker indregning af det forventede overskud i virksomhedens resultat, er det ikke direkte muligt at aflæse udviklingen på virksomhedens kontrakter fra år til år. Udgøres virksomhedens indtjening primært af kontraktarbejde, vil salgsmetoden i de fleste tilfælde ikke afspejle et retvisende billede af virksomhedens indtjening. Indregning efter salgsmetoden er illustreret i nedenstående oversigt:

Eksempel 1

Forudsætninger:	
Kontrakt periode:	5 år
Entreprisenum	5.000
Omkostninger	4.000

Resultatopgørelsen	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	I alt
Omsætning	0	0	0	0	5.000	5.000
Omkostninger	0	0	0	0	-4.000	-4.000
Resultat	0	0	0	0	1.000	1.000
Balancen						
Aktiver						
Igangværende arbejder	760	1.600	2.640	3.800	0	
Passiver						
Egenkapital	0	0	0	0	1.000	

Som det kan udledes af eksemplet, afspejler resultatopgørelsen ved denne metode ikke den reelle produktion eller fremdrift på kontrakten. Det er først i år 5, hvor kontrakten afsluttes at der indregnes i resultatopgørelsen.

3.2.2 Produktionsmetoden

Produktionsmetoden adskiller sig fra salgsmetoden ved, at virksomheden løbende i takt med at arbejdet udføres, indregner en del af entreprisomsætningen. Igangværende arbejder for fremmed regning måles til den opgjorte salgsværdi af det udførte arbejde. Ved anvendelse af produktionsmetoden bliver virksomhedens indtjening løbende opgjort og indregnet i resultatopgørelsen. Indregningen baserer sig på den opgjorte færdiggørelsesgrad, som bliver behandlet i afsnit 3.3.5.

I nedenstående figur, er der taget udgangspunkt i det samme eksempel, som ved salgsmetoden, men hvor kontrakten bliver indregnet efter produktionsmetoden. Færdiggørelsesgraden er beregnet på baggrund af afholdte omkostninger i forhold til de samlede forventede omkostninger.

Eksempel 2

Forudsætninger:	
Kontrakt periode:	5 år
Entreprisenum	5.000
Omkostninger	4.000

Resultatopgørelsen	År 1	År 2	År 3	År 4	År 5	I alt
Omsætning	950	1050	1300	1450	250	5.000
Omkostninger	-760	-840	-1040	-1160	-200	-4.000
Resultat	190	210	260	290	50	1.000
Færdiggørelsesgrad	19%	40%	66%	95%	100%	
Balancen						
Aktiver						
Igangværende arbejder	950	2.000	3.300	4.750	0	
Passiver						
Egenkapital	190	400	660	950	1.000	

Som det ses af de to eksempler er virksomhedens akkumuleret resultat og egenkapital identiske i det år, hvor kontrakten afsluttes. Ved brug af produktionsmetoden fordeles resultatet over de fem år kontrakten løber. Avancen bliver indregnet løbende i takt med at arbejdet udføres på baggrund af den opgjorte færdiggørelsesgrad. Ved anvendelse af produktionsmetoden giver virksomhedens resultat et bedre indblik i den faktiske indtjening i løbet af de fem år. Salgsværdien opgøres som den akkumulerede del af avancen tillagt afholdte omkostninger, som er indregnet på statustidspunktet.

Det vil således for de fleste virksomheder, som beskæftiger sig med entreprisekontrakter, være et stort incitament for at anvende produktionsmetoden, idet denne bedst afspejler indtjeningen i virksomheden.

3.3 Regnskabsmæssig behandling i henhold til IAS 11

I det forrige afsnit, blev det fastslået, at Entreprisekontrakter skal indregnes efter IAS 11, såfremt definitionen heri opfyldes. I dette afsnit analyseres de væsentligste punkter i IAS 11 som har betyd-

ning for regnskabsaflægger. Analysen skal danne baggrund for identificering af eventuelle problemstillinger regnskabsaflægger kan stå overfor i forbindelse med indregningen af entreprisekontrakter som igangværende arbejder for fremmed regning.

3.3.1 Sammenlægning og opsplætning af kontrakter

Ved indregning af entreprisekontrakter er udgangspunktet, at kontrakterne skal indregnes og måles hver for sig. Der kan dog både være forhold, hvor det er nødvendigt at behandle særskilte elementer i én kontrakt som flere kontrakter, ligesom det kan være nødvendigt at behandle flere kontrakter som en.

Hvis kontrakten omhandler flere aktiver, skal hvert aktiv behandles særskilt. Dette opstår fx når entreprenør og bygherre har forhandlet aktiverne særskilt, hvor entreprenøren har mulighed for at forkaste dele af kontrakten. I disse tilfælde har entreprenøren således afgivet særskilt tilbud for hvert enkelt aktiv, samt mulighed for at identificere omsætning og omkostning for hvert aktiv.²⁷

Detaljeringskravet omkring indtægter og omkostninger, stiller krav til virksomhedens registreringssystem, idet de påløbende omkostninger skal allokeres til det enkelte aktiv og ikke bare til den samlede kontrakt.

Såfremt en entreprisekontrakt indeholder en option, hvor køber har mulighed for opførelse af yderligere et aktiv eller mulighed for at lave en tillæg til den oprindelig entreprisekontrakt, skal dette tillæg ligeledes behandles særskilt, såfremt aktivet adskiller sig væsentligt fra de aktiver den oprindelig kontrakt vedrører, samt hvis prisen er forhandlet særskilt uden hensyntagen til den oprindelige kontrakt.²⁸

Omvendt kan flere entreprisekontrakter anses som værende én entreprisekontrakt regnskabsmæssigt. Dette gør sig gældende, når kontrakter er forhandlet samlet, samt at de aktiver, der skal opføres, er så nært forbudne, at de reelt udgør ét projekt. Herudover skal kontrakterne udføres enten samtidig eller i forlængelse af hinanden.²⁹

²⁷ IAS 11.8

²⁸ IAS 11.10

²⁹ IAS 11.9

3.3.2 Entrepris omsætning

Entrepris omsætningen omfatter den kontraktfastsatte pris ved en fastpriskontrakt.³⁰ I forbindelse med udførelsen af en entrepris opgave, vil der oftest være ændringer i den oprindelige entrepris kontrakt. Der kan være både tillæg til kontrakten samt punkter som udgår. Disse forhold vil påvirke den oprindelige entrepris omsætning. Disse eventuelle ændringer kan først medregnes i entrepris omsætningen, når det anses for sandsynligt, at det vil medføre en ekstra omsætning samt at omsætningen kan måles pålideligt.³¹

Entrepris omsætningen er således en variabel, som i løbet af en kontrakts løbetid kan ændre sig væsentlig i forhold til den oprindelige aftalte entrepris omsætning. Ændringer som er foranlediget af kunden indregnes, når kunden har endelig godkendt ændringen. Løbende ændringer i entrepris omsætningen stiller endvidere krav om løbende vurdering og ændring af den forventede dækning på kontrakten, hvilket medfører, at effekten af ændringer i entrepris omsætningen kan måles.

Ændringer i entrepris omsætningen kan endvidere ske på baggrund af et krav fra entreprenøren om godtgørelse af meromkostninger, som ikke er indeholdt i kontrakten. Dette kunne fx være større omfang af lønomkostninger på grund af forsinkelser fra kundens side. En sådan ændring i entrepris omsætning er ofte forbundet med stor usikkerhed, og beløbet fastlægges ofte som følge af en forhandling. En sådan omsætning kan derfor først indregnes i entrepris omsætningen, når forhandlingerne er tilstrækkeligt fremskredne, således at det er sandsynligt, at kunden vil acceptere kravet, samt at beløbet kan måles pålideligt.³²

Det sidste forhold som kan påvirke entrepris omsætningen er, hvis der i entrepris kontrakten er indeholdt mulighed for, at entreprenøren kan opnå en bonusudbetaling, såfremt opstillede forventninger indfries fx færdiggørelse før tid e.l. En forøget entrepris omsætning som følge af bonusudbetaling må først indregnes, når arbejdet med entreprisen er så fremskredet, at det er sandsynligt, at betingelserne for udbetalingen af bonussen kan opnås, samt at bonusudbetalingen kan måles pålideligt.³³

3.3.3 Entrepris omkostninger

Entrepris omkostninger består overordnet af omkostninger, der er tilknyttet entrepris kontrakten fra kontraktindgåelse til kontrakten afsluttes. Derudover kan der også tilgå omkostninger afholdte forud

³⁰ KPMG – indsigt I årsregnskabsloven – side 472.

³¹ IAS 11.11

³² IAS 11.14

³³ IAS 11.15

for indgåelse af kontrakten, såfremt disse direkte kan allokeres til kontrakten og måles pålideligt, samt det er sandsynligt at kontrakten indgås.³⁴ Entrepriseomkostninger kan opdeles i to hovedgrupper, direkte entrepriseomkostninger og indirekte entrepriseomkostninger.

3.3.3.1 Direkte entrepriseomkostninger

En entreprisekontrakts direkte omkostninger er de omkostninger, som specifikt kan henføres til en konkret entreprisekontrakt. Eksempler på sådanne omkostninger er; løn til ansatte, omkostninger til materialer, afskrivninger på produktionsanlæg og driftsmidler, omkostninger til leje af produktionsanlæg og driftsmidler, omkostninger til design og teknisk assistance, skønnede omkostninger til garantiarbejder og garantiforpligtelser, samt omkostninger i forbindelse med krav fra tredjepart.³⁵

Det er af afgørende betydning, at virksomheden har mulighed for at identificere og måle de direkte omkostninger pålideligt, således fx omkostninger til løn kan adskilles fra entreprisekontrakt til entreprisekontrakt.

3.3.3.2 Indirekte entrepriseomkostninger

I modsætning til de direkte entrepriseomkostninger, som er omkostninger afholdt direkte til entreprisekontrakten, er indirekte entrepriseomkostninger omkostninger i virksomheden, som afholdes i tilknytning til entreprisen. Indirekte entrepriseomkostninger kan være vanskelige at henføre til en specifik entreprisekontrakt, idet de bl.a. udgøres af løn til administrationen, vedligeholdelse af maskinparken samt afskrivninger på maskinparken.

Kendetegnet ved disse omkostninger er, at omkostningerne ikke umiddelbart kan allokeres direkte til en specifik entreprisekontrakt. Eksempelvis omkostninger til vedligeholdelse af maskiner. Hvis den pågældende maskine har været anvendt på flere forskellige kontrakter, kan omkostningen til vedligeholdelse ikke specifik allokeres til én entreprisekontrakt.

Sådanne omkostninger skal registreres på entreprisekontrakten ved hjælp af systematiske og rationelle metoder, som anvendes ensartet for alle omkostninger med samme kendetegn. Herudover skal allokeringen ske på basis af det normale produktionsniveau.³⁶

En yderligere beskrivelse samt opgørelse og indregning af indirekte produktionsomkostninger indeholdes i IAS 2 vedrørende indregning af varebeholdningen.

³⁴ IAS 11.21

³⁵ IAS 11.17

³⁶ IAS 11.18

3.3.3.3 Andre entrepriseomkostninger

Udover ovenstående omkostningstyper kan der endvidere indregnes omkostninger, der specifikt er nævnt i kontrakten. Dette kunne være visse omkostninger til administration og udviklingsomkostninger.³⁷

Virksomhedens øvrige generelle omkostninger, som ikke kan henføres eller tilknyttes en entreprisekontrakt, herunder omkostninger til administrationsfunktionen, salgsomkostninger, omkostninger forskning og udvikling samt øvrige afskrivninger, indgår ikke som entrepriseomkostninger.

3.3.4 Indregning og måling af entreprisekontrakter.

På det tidspunkt hvor resultatet af entreprisekontrakten kan skønnes pålideligt, skal entrepriseomsætningen og entrepriseomkostningerne indregnes som henholdsvis omsætning og omkostninger med udgangspunkt i entreprisens færdiggørelsesgrad (produktionsmetoden) ved regnskabsårets afslutning.³⁸

For fastpriskontrakter kan resultatet opgøres pålideligt, når følgende betingelser er opfyldt:³⁹

- Den samlede kontraktomsætning kan måles pålideligt
- Det er sandsynligt, at økonomiske fordele forbundet med kontrakten vil tilgå virksomheden
- Både entrepriseomkostninger til færdiggørelse af kontrakten og færdiggørelsesgraden på balancedagen kan måles pålideligt
- Omkostninger knyttet til kontrakten kan identificeres og måles pålideligt, så de faktisk afholdte omkostninger kan sammenholdes med tidligere skøn.

De første to betingelser opfyldes primært i forbindelse med indgåelse af kontrakt, hvor det må forventes, at den samlede entrepriseomsætning kendes og kan måles pålideligt. Sandsynligheden for at de økonomiske fordele vil tilgå virksomheden kræver, at bygherre kan betale den aftalte entreprisum. De øvrige to krav omhandler virksomhedens registreringssystem, som skal være designet på en sådan måde, at omkostningerne til kontrakten løbende kan sammenholdes med de forventede omkostninger. En virksomhed kan dog ikke undlade at indregne omsætning efter IAS 11 med begrundelse i utilstrækkelig registreringssystemer. Virksomheden er derfor pålagt at etablere nødven-

³⁷ IAS 11.19

³⁸ IAS 11 – afsnit 22

³⁹ IAS 11 – afsnit 23

dige registreringssystemer, der kan håndtere kravene til indregning af entrepriseomsætning efter produktionsmetoden.⁴⁰

3.3.5 Færdiggørelsesgraden

Fastlæggelse af færdiggørelsesgraden er afgørende for en korrekt måling af en entreprisekontrakt, idet det er denne, som styrer, hvor stor en andel af avancen, der skal indregnes i resultatopgørelsen.

Ved opgørelse af færdiggørelsesgraden kan der være flere forskellige faktorer, der skal tages i betragtning alt afhængig af, hvilken form for entreprise, der skal udføres. Opgørelsen af færdiggørelsesgraden skal ske særskilt for hver enkelt entreprise.

I IAS 11.30 beskrives mulighederne for opgørelse af færdiggørelsesgraden således:

”En entreprisekontrakts færdiggørelsesgrad kan opgøres på mange måder. Virksomheden anvender den metode, som pålideligt måler det udførte arbejde. De mulige metoder omfatter, afhængig af entreprisekontraktens art:

- *Forholdet mellem afholdte entrepriseomkostninger til dato og de samlede skønnede entrepriseomkostninger*
- *Undersøgelse af stadiet af udførte arbejder*
- *Den fysiske færdiggjorte del af entreprisen.*

Ofte afspejler acantobetalinger og forskud fra kunder ikke det udførte arbejde.”

Den sidste sætning i IAS 11.30 er vigtig at notere sig. Ved anvendelse af produktionsmetoden er acantobetalinger og forskud fra kunder, primært et spørgsmål om likviditet, og kan som oftest ikke anvendes til opgørelse af færdiggørelsesgraden. Tidspunkt for betaling kan variere meget fra kontrakt til kontrakt, og vil måske ikke altid give en reel indikator af stadiet for entreprisekontrakten. Et eksempel kunne være en entreprisekontrakt, hvor bygherre fx er en kommune. Kommunen ønsker, at forudbetale hele entreprisensummen for at udnytte budgetrammerne optimalt inden årsskiftet. Virksomheden vil derved have modtaget hele indtægten uden at have udført noget arbejde endnu.

Færdiggørelsesgraden skal som udgangspunkt beregnes på baggrund af den eller de faktorer, som bedst illustrerer værditilvæksten på projektet.

⁴⁰ Årsrapporten efter IFRS – s. 315

IAS 11 angiver tre metoder til fastsættelse af færdiggørelsesgraden, som analyseres i de efterfølgende afsnit.

3.3.5.1 Forholdet mellem afholdte omkostninger til dato og de samlede skønnede omkostninger

Den første metode, som IAS 11 angiver til beregning af færdiggørelsesgraden, tager udgangspunkt i virksomhedens anvendte omkostninger på den enkelte entreprise i forhold til de forventede samlede omkostninger på entreprisen. Eksempelvis en entreprise hvor de samlede omkostninger forventer at beløbe sig til TDKK 200, og virksomheden på nuværende tidspunkt har brugt TDKK 50. Færdiggørelsen kan således beregnes til 25 %, hvilket betyder, at der kan indregnes 25 % af avancen.

Anvendes denne metode er det vigtigt, at der ikke tillægges omkostninger, som ikke afspejler udført arbejde. Dvs. at indkøbte varer og materialer, som endnu ikke er anvendt på projektet eller forudbetalinger til entreprenøren for arbejde, som endnu ikke er udført, ikke skal medtages i opgørelsen af færdiggørelsesgraden. Disse omkostninger skal i stedet indregnes til kostpris i balancen og kan enten præsenteres som varebeholdning eller som igangværende arbejder for fremmed regning.⁴¹ Årsagen til at disse omkostninger ikke skal medtages i forbindelse med opgørelsen af færdiggørelsesgraden er, at de ikke har været værdiskabende på projektet. Medtages disse omkostninger i beregningen vil færdiggørelsesgraden blive beregnet for højt, og medføre en forkert forhøjet indregning af omsætning.

En forudsætning for at anvende denne metode er, at virksomhedens registreringssystem er opsat på en sådan måde, at det er muligt at opgøre de anvendte omkostninger på kontrakten samt opgøre en pålidelig forventning over totale omkostninger på hele entreprisekontrakten. En forudsætning er dermed også, at virksomheden løbende er i stand til skønne det samlede omkostningsniveau i takt med, at forudsætningerne eventuelt ændrer sig.

Ulempen ved denne opgørelsesform er, at metoden ikke tager højde for, at omkostningerne i mange tilfælde ikke afholdes lineært med projektets udførelse. I forbindelse med en anlægsentreprise er det ofte sådan, at det sidste der skal udføres er en asfaltering, som tidsmæssigt ikke tager ret lang tid, men omkostningsmæssigt fylder en stor andel. I sådanne situationer vil virksomheden ”skubbe” en stor del af omsætningen foran sig, idet færdiggørelsesgraden måske er beregnet til 75 % på bag-

⁴¹ KPMG – indsigt i årsregnskabsloven – s. 474

grund af de afholdte omkostninger, mens de sidste 25 % af omkostningerne vedrører asfalteringen som kun svarer til 5 % af kontraktens tidsmæssige varighed.

Fordelen ved metoden er, at det er en forholdsvis simpel opgørelse. Det afgørende for anvendelsen er, at virksomhedens registreringer kan opgørelse pålideligt samt at virksomheden løbende ajourfører vurderingen af de samlede forventede entrepriseomkostninger.

3.3.5.2 Den fysisk færdiggjorte del af entreprisen

Denne metode kaldes ”enheder af udført arbejder”, hvilket vil sige indsatte ressourcer til dato. Eksempelvis arbejdstider i forhold til det totale antal kalkulerede arbejdstimer.⁴² Anvendelse af denne metode minder om den første metode, hvor de samlede omkostninger blev anvendt til beregningen. Denne metode tager dog udgangspunkt i ressourcer frem for omkostninger.

Hvis der fx er kalkuleret, at der skal anvendes 1.000 timer til at færdiggøre projektet, vil færdiggørelsesgraden være 20 %, når der er anvendt 200 timer på projektet. Ved anvendelse af denne metode, tages der således ikke højde for, hvorvidt time 1 har en højere kostpris end time 2.

Ved valget af den enhed, som skal danne grundlag for beregningen af færdiggørelsesgraden, skal der igen findes den ressource, som bedst giver et retvisende billede af værditilvæksten på projektet.

3.3.5.3 Undersøgelse af stadiet af udført arbejder

Anvendelse af denne metode til fastsættelsen af færdiggørelsesgraden, kan gøre med forskellige grundlag. Vurderingen kan eksempelvis foretages på baggrund af en opgørelse af afsluttede aktiviteter eller delaktiviteter.

Det er min vurdering, at denne metode ligeledes giver mulighed for at eksempelvis en projektleder kommer med dennes skøn over færdiggørelsen på entreprisen. Dette skøn kunne tage udgangspunkt i det fysiske stadie samt projektlederens subjektive vurdering af projektets stadie. Et sådan skøn vil altid være behæftet med væsentlig usikkerhed, hvorfor det vil være et krav, at et sådan skøn underbygges af en eller anden form for kvantitativt data.

Idet fastlæggelsen af færdiggørelsesgraden efter denne metode vil være svær at verificere, vil det ofte være en kombination af skøn sammenholdt med eksempelvis afholdte omkostninger eller andre opgørelser, som giver det mest retvisende billede.

⁴² PWC - Overblik, inspiration, viden - Regnskabshåndbogen 2013 – side 242

Overordnet kan det fastslås, at denne metode giver større fleksibilitet i forbindelse med beregningen af færdiggørelsesgraden i forhold til de to andre metoder. Igen er det dog vigtig at fremhæve, at fremgangsmåde i forbindelse med fastlæggelse af skønnet skal kunne dokumenteres.

3.3.6 Udfaldet af entreprisekontrakten kan ikke måles pålideligt

Indregning af omsætning i henhold til produktionsmetoden kan modificeres, såfremt virksomheden ikke kan måle udfaldet af entreprisekontrakten pålideligt. Dette kunne være tilfældet i forbindelse med udførelsen af en entreprise, hvor der opstår komplikationer, som medfører større omkostninger end forventet, og som virksomheden ikke har mulighed for at beregne konsekvenserne af, hvilket medfører, at virksomheden ikke har mulighed for at skønne udfaldet af kontrakten pålideligt.

Det samme kan ofte gøre sig gældende for virksomheden i de indledende faser af entreprisekontrakten, hvor udfaldet af kontrakten kan være usikkert.

I disse tilfælde gælder følgende jf. IAS 11.32:

”Omsætning skal kun indregnes svarende til de entrepriseomkostninger, for hvilke det anses for sandsynligt, at de vil kunne genindvinde, og entrepriseomkostninger skal indregnes som omkostninger i det regnskabsår, de er afholdt.”

Ovenstående betyder i praksis, at såfremt virksomheden ikke kan skønne udfaldet af en entreprisekontrakt pålideligt på et givent tidspunkt, men stadigvæk har en begrundet forventning om, at de omkostninger der er afholdt genindvindes, skal der kun indregnes omsætning svarende til de afholdte omkostninger. Dette betyder, at virksomhedens resultat vil være neutralt påvirket af entreprisekontrakten, idet de afholdte omkostninger bliver matchet af en tilsvarende omsætning, således der indregnes nul-avance.

Ovenstående målingsmetode er kun gældende så længe virksomheden forventer at genindvinde de afholdte omkostninger, hvilket betyder, at virksomheden ikke må forvente tab på entreprisen. Indregning ved forventet tab på entreprisen behandles i afsnit 3.3.7.

IAS 11.34 angiver nogle tilfælde, hvor en virksomhed ikke kan anse det for værende sandsynligt, at entreprenøromkostninger kan genindvindes. Dette kunne være i forbindelse med tvivl om gyldigheden af entreprisekontrakten, tvivl om færdiggørelse af entreprisarbejdet som følge af verserende

retssager, kunden forventer ikke at leve op til de kontraktmæssige forpligtelser eller såfremt entreprenøren ikke er i stand til at leve op til de kontraktmæssige forpligtelser.

Når usikkerheden omkring resultatet af entreprisekontrakten bortfalder, skal kontrakten indregnes på baggrund af den opgjorte færdiggørelsesgrad jf. ovenstående afsnit.⁴³

3.3.7 Indregning af hensættelse til tab på entreprisen

Indregning af et forventet tab på entreprisekontrakten adskiller sig fra den generelle indregning af entreprisekontrakter. På det tidspunkt, hvor virksomheden finder det sandsynligt, at entrepriseomkostningerne på kontrakten overstiger entreprisesummen, og derved giver et forventet tab, skal tabet indregnes straks i resultatet.⁴⁴

Beløbet, som skal indregnes som tab, er således det samlede forventede tab på entreprisen. I forbindelse med opgørelse og indregning heraf, skal der således ikke tages hensyn til kontraktens færdiggørelsesgrad, eller hvorvidt entreprisarbejdet er påbegyndt.

I praksis betyder dette, at har en virksomhed indgået en entreprisekontrakt, som skal behandles efter IAS 11, og virksomheden finder ud af, at omkostningerne er kalkuleret fejlagtigt, og kontrakten derfor vil give et tab, er virksomheden derved forpligtet til at omkostningsføre hele tabet med det samme, selvom arbejdet ikke er påbegyndt. Der er således ikke hjemmel til at periodisere tabet i takt med færdiggørelsesgraden.

Ændrer forudsætningerne sig, og det kan sandsynliggøres, at der alligevel ikke vil opstå et tab på kontrakten, kan det omkostningsførte tab tilbageføres.

3.3.8 Ændringer i forventninger til udfaldet af entreprisekontrakten

Indregningen af entreprisekontrakter vil altid være omfattet af et vist skøn, idet arbejdet udføres over længere tid, og de forudsætninger virksomheden anvendte i går, har måske ændret sig i dag som følge af begivenheder såvel udenfor som indenfor virksomhedens kontrol. Det er derfor forventeligt, at de skøn virksomheder anvender til indregning af entreprisekontrakten, fx samlede omkostninger på kontrakten, vil ændres i løbet af kontraktens løbetid.

⁴³ IAS 11 – afsnit 35

⁴⁴ IAS 11 – afsnit 36

Sådanne ændringer skal indregnes som ændring i regnskabsmæssige skøn jf. bestemmelserne i IAS 8.⁴⁵ Ændrer virksomheden metode for beregning af færdiggørelsesgrad, skal dette ligeledes behandles som regnskabsmæssigt skøn.

3.3.9 Præsentation af entreprisekontrakter

Indregning af entreprisekontrakter påvirker både resultatopgørelsen, balancen samt anvendt regnskabspraksis. Der skal i årsregnskabet oplyses om, hvilken metode der er anvendt til indregning af entrepriseomsætning, samt hvilken metode der er anvendt til beregning af færdiggørelsesgraden.⁴⁶

Entreprisekontrakter præsenteres i balancen under posten igangværende arbejder for fremmed regning. Kontrakterne skal præsenteres efter fradrag for acotobetalingen kontrakt for kontrakt. I tilfælde, hvor kontraktens nettoværdi, forstået som den opgjorte salgsværdi fratrukket acotobetalingen, er negativ, skal kontrakten præsenteres som igangværende arbejder for fremmed regning i gældsforpligtelserne.

Såfremt virksomheden har opgjort og bogført et forventet tab på en kontrakt, skal dette indregnes som en hensat forpligtelse.

I noterne til årsregnskabet skal virksomheden oplyse den samlede opgjorte salgsværdi, acotobetalingen samt tab på tilgodehavender.

I virksomhedens regnskabspraksis, skal virksomheden oplyse hvilken metode der er anvendt til opgørelse af færdiggørelsesgraden samt hvilke metoder der er anvendt til at opgøre og indregne entreprisekontrakter

3.3.10 Ophør og afslutning af entreprisekontrakten

Når det kontraktfastsatte arbejde er udført, og afleveret til bygherre, ophører indregningen af entreprisekontrakten efter reglerne i IAS 11. Den opgjorte salgsværdi, som ikke er overført til resultatopgørelsen, overføres. I de tilfælde, hvor der i henhold til entreprisekontrakten resterer forpligtelser til udførelse af det kontraktfastsatte arbejde, skal disse forpligtelser indregnes som en forpligtelse i balancen. Resterende forpligtelser i henhold til det kontraktfastsatte arbejde kan eksempelvis være garantiforpligtelser, retslige forpligtelser eller forpligtelser forbundet med en tabsgivende entreprisekontrakt.

⁴⁵ IAS 11 – afsnit 38

⁴⁶ IAS 11 – afsnit 40

3.4 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel er, at fastlægge den regnskabsmæssige behandling af entreprisekontrakter som igangværende arbejder.

Den regnskabsmæssige måling af entreprisekontrakter kan som udgangspunkt ske efter to forskellige metoder, henholdsvis salgsmetoden eller produktionsmetoden. Det afgørende for hvilken metode, der skal anvendes, er hvorvidt entreprisekontrakten overholder definitionen på en entreprisekontrakt i henhold til IAS 11, hvor, frasen ”individuel forhandlet” især er vigtig at forholde sig til.

Omsætning fra kontrakter, der ikke opfylder definitionen på en entreprisekontrakt, skal indregnes som omsætning fra salg af tjenesteydelser, såfremt sælger i henhold til kontrakten alene skal levere tjenesteydelser. Hvis sælger ikke udelukkende skal levere tjenesteydelser, indregnes omsætningen som salg af varer, der som udgangspunkt indregnes efter salgsmetoden.

Omsætning fra salg af varer kan dog indregnes efter produktionsmetoden, såfremt der er løbende overgang til køber af kontrol, risici og fordele, hvilket vil være tilfældet, når det aktiv der opbygges, fastgøres til købers grund eller aktiv i takt med arbejdets udførelse. Er der derimod ikke løbende overgang af kontrol, risici og fordele, så skal omsætningen indregnes efter salgsmetoden.

Det er således kun i situationer, hvor der udelukkende er tale om salg af varer uden løbende overgang af risiko, at salgsmetoden skal anvendes for entreprisekontrakter, hvilket formentlig ikke vil være tilfældet ofte. De fleste virksomheder hvis indtjeningen i stort omfang genereres fra entreprisekontrakter, må antages at være interesseret i at anvende produktionsmetoden, idet denne giver et mere reelt billede af virksomhedens indtjening.

Hvorvidt entrepriseomsætning måles efter salgsmetoden eller produktionsmetoden kan have væsentlig indflydelse på virksomhedens regnskab. Salgsmetoden indtægtsfører den samlede omsætning og entrepriseomkostninger i det år hvor kontrakten afsluttes. Ved måling af entreprisekontrakter efter produktionsmetoden sker indregningen af omsætning, omkostninger og avance løbende, hvilket i de fleste virksomheder giver et mere retvisende billede af virksomhedens indtjening.

IAS 11 indeholder lovbestemmelser til indregning og måling af entreprisekontrakter som igangværende arbejder ved anvendelse af produktionsmetoden. Indregningen er i høj grad afhængig af, at virksomheden løbende er i stand til at opgøre og skønne omkostningerne pålideligt.

Indregningen efter produktionsmetoden sker endvidere på baggrund af den opgjorte færdiggørelsesgrad. Virksomheden skal opgøre færdiggørelsesgraden, således at den bedst mulig afspejler værdiskabelsen i projektet. Såfremt virksomheden beregner en færdiggørelsesgrad som ikke afspejler værdiskabelsen er der stor risiko for at indregningen af omsætning ikke giver et retvisende billede af virksomhedens resultat. IAS 11 angiver tre forskellige opgørelsesmetoder til færdiggørelsesgraden. Forudsætningen for hvilken metode der skal anvendes hvornår, afhænger i høj grad af indhold af den enkelte kontrakt.

Indregningen af entreprisekontrakter efter produktionsmetoden stiller endvidere store krav til virksomhedens registreringssystemer, idet det er påkrævet, at såvel omsætning som omkostninger kan måles pålideligt og henføres til den enkelte kontrakt. En pålidelig måling af omkostninger samt udfaldet af entreprisekontrakten er endvidere afhængig af, at projektets udfald løbende kan revurderes og ajourføres, hvilket igen stiller krav til virksomhedens registreringssystemer.

Slutteligt er det værd at bemærke, at hvor omsætningen periodiseres i takt med fremdriften i projektet, skal et opgjort tab på kontrakten indregnes fuldt ud i det regnskabsår, hvor tabet konstateres. Tabet indregnes, når det ikke er sandsynligt, at indtægterne dækker de forventede omkostninger på projektet.

4 Regnskabsaflæggers problemstillinger ved indregning af entreprisekontrakter

I de foregående kapitler er det teoretiske grundlag i forbindelse med indregning af entreprisekontrakter blevet belyst, og centrale elementer i lovreguleringen er behandlet. Det teoretiske grundlag er overordnet relativt let at gå til. Dog sker det ofte, at når teori møder praksis, opstår der mange spørgsmål og udfordringer for regnskabsaflægger, idet virkeligheden sjældent er så firkantet som det lovgrundlag, der skal anvendes.

I dette kapitel vil jeg identificere og analysere forskellige problemstillinger regnskabsaflægger står overfor, når entreprisekontrakterne i praksis skal indregnes og måles i henhold til det teoretiske grundlag. Problemstillinger vil blive identificeret på baggrund af viden og erfaring indenfor området, samt ved gennemgang af kontraktgrundlag indhentet til formålet. Som anført i afgrænsningen vil problemstillinger tage udgangspunkt i entreprenørbranchen med de særlige forhold der gør sig gældende her.

4.1 Kontrakter

I forbindelse med indgåelse af entreprisekontrakter, er der flere forhold som kan give anledning til udfordringer for virksomheden, og som virksomheden således skal være opmærksom på inden kontraktindgåelse. En entreprisekontrakt vil typisk indeholde mange punkter, som ikke er relevante i forbindelse med opgørelse af igangværende arbejder, men primært relaterer sig til driften af kontrakten samt overholdelse af de juridiske forpligtelser. Det er derfor vigtigt, at virksomheden kan skelne mellem de punkter, som har relevans i forbindelse med indregningen og målingen fra de øvrige punkter.

4.1.1 Fastlæggelse af indregningstidspunkt

Som behandlet og illustreret tidligere i denne afhandling, har det stor betydning for virksomhedens aflæggelse af årsregnskabet, om der skal indregnes kontrakter efter salgsmetoden eller produktionsmetoden. Virksomheden skal derfor i forbindelse med indgåelse af entreprisekontrakter være opmærksom på de krav, der gør sig gældende for, at kontrakten kan indregnes efter reglerne i IAS 11.

I entreprenørbranchen er der typisk tale om kontrakter på baggrund af udbud fra bygherre. Projekterne udbydes i licitation, og entreprenørerne har mulighed for at aflevere tilbud på entrepriserne. Dette medfører, at kravet omkring ”individuel forhandling” i henhold til IAS 11, som hovedregel vil være opfyldt, idet det er bygherre, som har udformet projektet, og entreprenøren ikke har haft indflydelse på udformningen eller indholdet af projektet. Udover kravet omkring ”individuel forhand-

let,” skal kontrakten endvidere være indgået forud for projektets begyndelse, samtidig med at der skal være tale om opførelse af et anlæg indenfor definitionen i IAS 11. For vurderingen af hvorvidt dette kan give anledning til udfordringer for regnskabsaflægger, er der udvalgt tre kontrakter, som er gennemgået. Kontrakterne er indsat som bilag 1-3.

Kontrakt	Individuelt forhandlet?	Kontrakt-indgåelsestidspunkt?	Anlæg?
Kontrakt 1	Entreprisen udføres i henhold til udbudsmaterialet, hvorfor det antages, at kravet omkring ”individuelt forhandlet” er opfyldt.	Kontrakten er dateret d. 2. marts 2013. Under punktet ”igangsætningsfrist” er det anført at arbejdet skal være påbegyndt senest d. 1. marts 2013. Usikkerhed om kravet er opfyldt.	Det fremgår ikke direkte af kontrakten, hvad entreprisen omhandler. Opgaveløser har dog indsigt i, at entreprisen omhandler anlæg af gågadestrækning. Kravet synes opfyldt.
Kontrakt 2	Entreprisen udføres i henhold til udbudsmaterialet, hvorfor det antages, at kravet omkring ”individuelt forhandlet” er opfyldt.	På side 2 i kontrakten ses det, at det seneste underskriftstidspunkt er d. 18. april 2013. På side 6 fremgår tidsplanen, som siger at arbejdet skal påbegyndes i uge 27. Kravet synes overholdt.	Opførelse af anlægsentreprise i forbindelse med opførelse af ny ejendom. Kravet synes opfyldt.
Kontrakt 3	Fremgår ikke direkte af kontrakten, men det fremgår, at aftalegrundlaget bl.a. udgøres af tilbuds- og afregningsgrundlag, hvilket indikerer, at entreprisen har været igennem en licitationsfase, hvorfor kravet synes opfyldt.	Entreprisen er planlagt til påbegyndelse d. 1. november 2010, og er underskrevet d. 5. oktober 2010. Kravet synes opfyldt.	Entreprisen omhandler anlæg af gågadestrækning. Kravet synes opfyldt.

De tre udvalgte kontrakter er alle kontrakter, som er indgået efter udbudsrunder i licitation. Kravet omkring ”individuelt forhandlet” anses derfor for værende opfyldt. Netop i entreprenørbranchen, hvor meget arbejde udføres efter udbudsrunder, anses netop dette krav ikke for at give anledning til udfordringer for regnskabsaflægger. Når entrepriser udbydes i licitation, er det bygherre, som har

den fulde kontrol over udformningen af projektet, og entreprenøren har kun i mindre omfang mulighed for at påvirke projektet.

Til gengæld er der ved kontrakt 2 usikkerhed omkring, hvorvidt kravet om at kontrakten skal være underskrevet forud for entreprisens begyndelse. Hvis det antages at arbejdet er blevet påbegyndt d. 1. marts 2013, som anført i kontrakten, er kravet reelt ikke opfyldt, og kontrakten kan ikke indregnes i henhold til bestemmelser i IAS 11. Kan virksomheden dokumentere, at arbejdet reelt først er startet efter d. 2. marts 2013, vil kontrakten igen falde ind under reglerne i IAS 11.

Såfremt IAS 11 ikke kan finde anvendelse på kontrakt 2 skal det vurderes, hvorvidt kontrakten opfylder kravene i IFRIC 15 omkring løbende overgang af kontrol og risici, hvor det i sådanne tilfælde igen er muligt at indregne entreprisekontrakten efter produktionsmetoden. Hvorvidt kravene er opfyldt, skal vurderes på baggrund af forhold i kontrakten, samt den faktiske udførelsen af projektet, og kan være en vanskelig vurdering.

Jeg vil i denne afhandling undlade at foretage denne vurdering i dette tilfælde, men blot konkludere, at noget så basalt, som at få kontrakten underskrevet forud for entreprisens begyndelse kan få væsentlig betydning for virksomheden. I ovenstående tilfælde skal kontraktomsætningen ikke indregnes efter produktionsmetoden, men i stedet salgsmetoden, hvilket medfører at omsætningen på ca. 10. mio. kr. først kan indregnes ved færdig aflevering af entreprisen, hvilket ifølge kontrakten er i august 2014. Den del af entreprisen, som udføres i 2013, vil således ikke bidrage med indtjening i 2013 regnskabet for virksomheden.

Der er i alle tre tilfælde tale om opførelse/anlæg af et aktiv, som vurderes at falde indenfor definitionen i IAS 11.

Ved gennemgang af ovenstående kontrakter, er det min vurdering, at virksomheder i entreprenørbranchen som udgangspunkt ikke har problemer med opfyldelse af kravet omkring ”individelt forhandlet”, samt selve aktive som skal opføres/anlægges. Kravet omkring kontraktindgåelse er noget, som i praksis heller ikke bør give anledning til problemer, omend det jf. ovenstående kan konstateres, at problemstillingen reelt er opstået. Såfremt virksomheden ikke er opmærksom på dette krav, kan det give anledning til flere af sådanne tilfælde, som i yderste konsekvens medfører at indregningen af de pågældende kontrakter skal ske i henhold til salgsmetoden.

Løsningen på ovenstående problemstilling ligger i, at alle relevante personer, som er involveret i forbindelse med kontraktindgåelse samt opstart af projektet, er opmærksomme på definitionskrave-

ne i IAS 11 samt konsekvenserne, såfremt kravet ikke er overholdt. En sådan information ville fremgå af virksomhedens forretningsgangsbeskrivelse på området.

4.1.2 Øvrige fokuspunkter i kontrakten

Udover fastlæggelse af indregningstidspunkt for entreprisekontrakten, skal en virksomhed endvidere være opmærksom på, om der er andre forhold i kontrakten som eventuelt kan give udfordringer med indregningen og måling af igangværende arbejder.

Entreprisekontrakter løber som udgangspunkt over en længere årrække. Dette medfører en risiko i forbindelse med indgåelse af entreprisekontrakter, hvor der indgår materialer, idet markedsprisen kan være meget konjunkturfølsom.

Eksempelvis har virksomheden indgået en kontrakt med en bygherre, hvor der indgår store mængder stål, og projektet skal udføres over en længerevarende periode, fx 2 år. Kontrakten er indgået som en fastpriskontrakt uden mulighed for compensation ved udvikling i prisen på stål. Eksempelvis har prisen på stål siden februar 2013 oplevet et fald på 10-15 %⁴⁷. Såfremt der ikke er angivet andet i kontrakten, vil entreprenøren til enhver tid bære risikoen i forbindelse med en eventuel stigning i prisen, ligesom et eventuelt fald i stålpriserne vil komme entreprenøren til gode.

Nedenstående eksempel illustrerer indvirkningen på regnskabet, såfremt råvarepriserne udvikler sig negativt for entreprenøren.

⁴⁷ Artikel v. Peter Jürgensen - Foruroligende fald i stålpriserne

Eksempel 3

Virksomhed 1 har indgået en entreprisekontrakt på TDKK 1.000 med en forventet dækning på 10 %, svarende til TDKK 100. Omkostninger vedrører primært råvarer som i forbindelse med kalkulation af tilbud havde en markedspris på samlet TDKK 720, svarende til 90 % af de samlede kalkulerede omkostninger. Efter indgåelse af kontrakten stiger markedsprisen med 20 %

	Oprindelig budget	Indregning ved FG 60%	Revurderet budget	Indregning ved FG 60%
Kontraktsum	1.000	600	1.000	600
<i>Omkostninger</i>				
Materialer	720	432	864	518
Løn	180	108	180	108
	900	540	1.044	626
Avance/Tab	100	60	-44	-26
Hensættelse til urealiseret tab				<u>-18</u>
		60		<u>-44</u>

Som det ses har dette stor påvirkning på kontrakten. I stedet for at bidrage med TDKK 100 i indtjening som forventet genererer kontrakten et tab på TDKK 44. Tab skal i henhold i bestemmelserne i IAS 11 indregnes straks. Der er således i ovenstående eksempel TDKK 104 i forskel i indregningen på den samme kontrakt, som følge af prisstigningen på materialeomkostninger.

Virksomheder skal være opmærksomme på at få afdækket sådanne risici, idet, det som vist, kan have afgørende betydning for virksomhedens indtjening. Om ikke andet skal virksomheden som minimum være opmærksom på den risiko, der forefindes. På den måde kan virksomheden aktiv tage stilling til, hvordan risiko eventuelt skal afdækkes. Dette kan være både ved klausul i kontrakten med bygherre, eller ved at indgå bindende aftaler med leverandør af materialer på kontraktindgåelsestidspunktet.

4.2 Opgørelse af færdiggørelsesgraden

Et af de elementer som kan give virksomheden de største udfordringer er fastlæggelse af færdiggørelsesgraden i forbindelse med måling af entreprisekontrakter. Udfordringen består i, at få færdiggørelsesgraden opgjort på det rigtige grundlag og under de rigtige forudsætninger. En fejlagtig opgørelse af færdiggørelsesgraden kan medføre et regnskab, som principielt ikke er retvisende. Det kan endvidere have store konsekvenser i den løbende projekt- og økonomistyring i virksomheden. Færdiggørelsesgraden skal fastlægges fra projekt til projekt, og opgørelsesmetoden kan i visse tilfælde være forskellige fra projekt til projekt.

IAS 11.30 angiver de metoder som virksomheden kan opgøre færdiggørelsesgraden efter, som er gennemgået i afsnit 3.3.5. De angivende metoder udelukker principielt ingen opgørelsesmetoder, og i praksis kan der i nogle tilfælde være tale om en kombination af metoderne, som bliver anvendt. Det afgørende i forbindelse med fastlæggelse af færdiggørelsesgraden er, at denne bliver fastlagt således, at den afspejler værdiskabelsen i projektet på den bedst mulige måde. I dette afsnit vil der med udgangspunkt i nogle tænkte eksempler blive illustreret situationer, hvor fastlæggelsen af færdiggørelsesgraden kan give udfordringer for regnskabsaflægger. I eksemplerne er der taget udgangspunkt i, at betingelserne for indregning er opfyldt med mindre andet er specifikt angivet i eksemplet.

4.2.1 Manglende ajourføring af de kalkulerede omkostninger

Mange virksomheder i entreprenørbranchen anvender afholdte entrepriseomkostninger i forhold til de samlede skønnede omkostninger som metode til fastlæggelse af færdiggørelsesgraden. Selve opgørelsen er relativ simple og ligetil. En af faldgrupperne ved anvendelse af denne metode er, hvis virksomheden ikke løbende ajourfører skønnet over samlede entrepriseomkostninger på projektet. En manglende ajourføring giver, udover at være i strid med bestemmelserne i IAS 11, forhøjet risiko for fejlinformation i regnskabet og de løbende månedsrapporteringer.

Udgangspunktet for de fleste opgørelser er, at der tages udgangspunkt i den kalkulation som virksomheden må forventes at have udarbejdet i forbindelse med tilbudsgivningen/kontraktindgåelsen. Denne kalkulation vil danne grundlag for beregningen af færdiggørelsesgraden, idet de kalkulerede omkostninger heri sættes i forhold til de afholdte omkostninger på opgørelsestidspunktet. Virksomhedens registreringssystem skal være opsat, således at omkostningerne anvendt til de forskellige projekter kan måles pålideligt fra projekt til projekt, i form af fx et projektrejskab.

I nedenstående eksempel er der illustreret indvirkningen på opgørelsen af entreprisomsætning i et tilfælde, hvor virksomheden ikke løbende har forholdt sig til den oprindelige kalkulation.

Eksempel 4

Virksomhed 1 har vundet en entreprisekontrakt, som skal indregnes efter produktionsmetoden. Entreprisomsætningen er på TDKK 5.000 og løber over tre år. Der er kalkuleret med samlede omkostninger på TDKK 4.250, svarende til en avance på 15 %. Virksomheden har i de to første regnskabsår indregnet kontrakten således:

	Kalkulerede omkostninger	Indregnet år 1		Indregnet år 2	
		Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen
Kontraktsum	5.000		1.750		2.750
<i>Omkostninger</i>					
Materialer	3.000	1.000	1.000	2.750	1.750
Løn	750	250	250	675	425
Maskiner	500	238	238	400	163
	4.250	1.488	1.488	3.825	2.338
Avance/Tab	750		263		413
Beregnet færdiggørelsesgrad		35,00%		90,00%	

Virksomheden har anvendt afholdte omkostninger i forhold til kalkulerede omkostninger som grundlag for beregning af færdiggørelsesgraden, og denne er beregnet til henholdsvis 35 % og 90 % i de to år, således at der ved udgangen af år to er indregnet svarende til 90 % af avancen på projektet.. De to første regnskaber har således vist en indtjening på 15 % i begge år i overensstemmelse med kalkulationen.

I forbindelse med afslutningen af projektet i år tre, hvor virksomheden har kendskab til samtlige realiserede omkostninger på projektet ser indregningen dog pludselig således ud:

Igangværende arbejder for fremmed regning
 - Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Eksempel 5

	Kalkulerede omkostninger	Indregnet år 1		Indregnet år 2		Indregnet år 3	
		Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen
Kontraktsum	5.000		1.750		2.750		500
<i>Omkostninger</i>							
Materialer	3.000	1.000	1.000	2.750	1.750	3.450	700
Løn	750	250	250	675	425	825	150
Maskiner	500	238	238	400	163	550	150
	4.250	1.488	1.488	3.825	2.338	4.825	1.000
Avance/Tab	750		263		413		-500
Beregnet færdiggørelsesgrad		35,00%		90,00%			

I år tre indregnes de sidste 10 % af salgsværdien svarende til TDKK 500. Indregningen i år tre viser dog et underskud på TDKK 500 mod en forventet indtjening på TDKK 74. Dette skyldes, at virksomheden ikke løbende har ajourført kalkulationen med de faktiske omkostninger, hvilket har medført, at de ikke har været opmærksomme på, at materialeomkostninger var fejkalkuleret, og at den faktiske omkostning til materialer derfor var prissat 15 % for lavt. Samtidig viste det sig allerede i år et, at det ikke var muligt at holde løn- og maskinomkostninger på den kalkulerede niveau, idet der i år et blev anvendt flere omkostninger idet arbejdet tog længere tid end forventet. Da der er tale om en fastpriskontrakt, ændrer kontraktsummen sig ikke, hvilket medfører, at den kalkulerede avance på 15 % ikke kan realiseres. Projektet giver i stedet for blot 3 % i indtjening.

Scenariet illustreret i ovenstående figur viser tydeligt den fejlinformation virksomheden rapporterer. Virksomhedens interne og eksterne interessenter får i de første to år af projektets løbetid præsenteret et godt projekt, som giver de kalkulerede 15 % i indtjening. Regnskabet i år tre er derimod en anden historie, idet det viser et underskud på TDKK 500, og samlet set over de tre år, har indtjeningen alene været på de 3 %.

Virksomheden burde i forbindelse med indregningen i år et have sammenholdt de realiserede omkostninger med de kalkulerede omkostninger, og dermed allerede her have opdaget, at omkostningsniveauet var højere end kalkuleret. I så fald ville indregningen i de tre år have set sådan ud:

Eksempel 6

	Revurderet kalkulation	Indregnet år 1		Indregnet år 2		Indregnet år 3	
		Afholdte omkost- ninger	Indregnet i resultat- opgørelsen	Afholdte omkost- ninger	Indregnet i resultat- opgørelsen	Afholdte omkost- ninger	Indregnet i resultat- opgørelsen
Kontraktsum	5.000		1.801		2.163		1.036
<i>Omkostninger</i>							
Materialer	3.450	1.250	1.250	2.750	1.500	3.450	700
Løn	825	250	250	675	425	825	150
Maskiner	550	238	238	400	162	550	150
	4.825	1.738	1.738	3.825	2.087	4.825	1.000
Avance/Tab	175		63		76		36
Beregnet færdiggørelsesgrad		36,02%		79,27%		100,00%	

Som det ses af ovenstående, er kalkulationen revurderet og opdateret med de nye forventede omkostninger, hvilket medfører, at indregningen af avancen bliver jævnt fordelt over projektets løbetid. Eksemplet illustrerer ganske tydeligt, hvor stor betydning det har, at de kalkulerede omkostninger løbende ajourføres, således at færdiggørelsesgraden beregnes korrekt og indregningen dermed bliver så retvisende som muligt. Det er vigtigt at pointere, at virksomheden først skal revurdere kalkulationen, når de har kendskab til ændringer. Såfremt prisen på materialerne først var steget i år to, ville det først være fra år to, at kalkulationen skulle revurderes, og indregningen i år et ville principielt være korrekt.

En anden vigtig faktor i forbindelse med opgørelsen er, at der kun medtages omkostninger i beregningen, som reelt har medført projektet værdi. Det betyder, at såfremt virksomheden køber samtlige materialeomkostninger ind i år et og anvender dem løbende i projektet, skal der ved hver opgørelse reguleres for de omkostninger, der endnu ikke er anvendt på projektet. Disse omkostninger skal i stedet omposteres til lager i balancen, således der ikke indregnes avance heraf.

Ovenstående problemstilling kan således give en fejlagtig måling af en virksomheds projekter, og give en forkert præsentation af virksomhedens økonomiske stilling på opgørelsestidspunktet, hvorved der kan drages tvivl om det retvisende billede. En mangelfuld ajourføring af kalkulationerne vil også være i direkte strid med IAS 11, hvor der i punkt 29 er anført følgende:

”Virksomheden gennemgår og om nødvendigt ajourfører sit skøn over entrepriseomsætningen, i takt med at kontraktarbejdet udføres. Behovet for sådanne ajourførte skøn er ikke nødvendigvis ensbetydende med, at udfaldet af entreprisekontrakten ikke kan skønnes pålideligt.”

Som det ses af sidste sætning, er det altså ikke nødvendigvis fordi at udfaldet af entreprisekontrakten ikke kan skønnes pålideligt, men mere fordi at de givne forudsætninger ændres i takt med at arbejdet udføres, at der skal foretages en ajourføring af kalkulationen.

Manglende ajourføring af omkostninger, og fejltagning måling af entreprisekontrakten, udgør ikke blot en regnskabsmæssig risiko. Der er ligeledes en forretningsmæssig risiko for virksomheden. En løbende ajourføring af omkostningerne og en aktiv projektstyring, giver virksomheden mulighed for tidligere at identificere projekter som udvikler sig negativt. Dette giver endvidere virksomheden mulighed for at igangsætte optimeringsmuligheder på projektet, og dermed eventuelt begrænse tabet på projektet.

4.2.2 Omkostningssammensætning

Ved anvendelse af de faktiske omkostninger i forhold til de forventede omkostninger, tæller hver omkostningskrone ligemeget i forbindelse med opgørelsen af færdiggørelsesgraden. Så længe at afholdelsen af omkostninger og værdiskabelsen for projektet forløber nogenlunde kontinuerligt, giver dette som udgangspunkt ikke udfordringer, forudsat at kalkulationen revurderes jf. afsnit 4.2.1. Indgår virksomheden derimod en kontrakt, hvor værdiskabelsen på projektet ikke generes i takt med, at omkostningerne afholdes, og virksomheden blot anvender den opgjorte færdiggørelsesgrad ukritisk, kan dette medføre, at den indregnede avance ikke giver et retvisende billede af selskabets aktiviteter.

Eksempel 7

En entreprenørvirksomhed indgår en fastpris-entreprisekontrakt, som løber over tre år. Entrepresesummen er på TDKK 50.000, og den forventede avance udgør TDKK 10.000. Forløbet i kontrakten er således, at der i kontraktens første år opføres en stor stålkonstruktion samt asfaltering. I kontraktens sidste to år anvendes der mange timer til anlægning af stort japansk inspireret haveanlæg med en masse specialudviklede sten og planter. Entreprenørvirksomheden har vundet opgaven, idet de har stor erfaring og specialviden ved anlægning af haveanlægget. Værdiskabelsen for kunden ligger således primært i kontraktens to sidste år. Omkostningsfordelingen er til gengæld 65 % i det første år, som følge af den dyre stålkonstruktion samt asfalteringen og de resterende 35 % i de to sidste år primært til anlægsgartnerens timer.

Ved anvendelse af de faktiske afholdte omkostning i forhold til de samlede kalkulerede omkostninger, vil indregning af kontrakten se således ud over de tre år, under forudsætning af, at de kalkulerede omkostninger ikke ændrer sig

Igangværende arbejder for fremmed regning
 - Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Eksempel 8

	Kalkulerede omkostninger	Indregnet år 1		Indregnet år 2		Indregnet år 3	
		Afholdte omkostninger	Indregnet i resultat-opgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultat-opgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultat-opgørelsen
Kontraktsum	50.000		32.500		7.813		9.688
<i>Omkostninger</i>							
Maskiner	2.500	500	500	1.500	1.000	2.500	1.000
Løn	10.000	1.500	1.500	5.500	4.000	10.000	4.500
Underentreprenør/Materialer	27.500	24.000	24.000	25.250	1.250	27.500	2.250
	40.000	26.000	26.000	32.250	6.250	40.000	7.750
Avance/Tab	10.000		6.500		1.563		1.938
Beregnet færdiggørelsesgrad		65,00%		80,63%		100,00%	
Opgørelse af salgsværdi							
Medgåede omkostninger		26.000		32.250		40.000	
Acontoavance		6.500		8.063		10.000	
		32.500		40.313		50.000	

I dette eksempel, bliver der således indregnet TDKK 6.500 af avancen allerede i det første år, som følge af de store omkostninger til stålkonstruktionen samt asfalteringen, og virksomheden vil kunne præsentere en indtjening på 20 % i alle år af kontraktens løbetid. Virksomheden bør dog i en sådan situation stille spørgsmålet om denne indregning af retvisende. Kunden har i dette eksempel som sådan ingen værdi af en stålkonstruktion samt noget asfaltering, idet det er først ved anlægning af haveanlægget, at værdien for kunden skabes. Der kan derfor stilles spørgsmålstejn ved den opgjorte salgsværdi, og hvad den repræsenterer.

Antages det, at den opgjorte salgsværdi, til en hver tid, skal afspejle den værdi, som kunden tillægger produktet, kan der sagtens argumenteres for, at salgsværdien er opgjort for højt. Dette idet det er tvivlsomt, at kunde på opgørelsestidspunktet i år vil betale TDKK 32.500 for anlægget, idet værdiskabelsen set fra kundens synspunkt primært ligger i de to sidste år af kontrakten.

Ved vurdering af salgsværdien bør virksomheden endvidere vurdere hvilke kontraktforhold, der gør sig gældende. Virksomheden skal vurdere, hvorvidt kravene til indregning af entreprisekontrakter i henhold til IAS 11 er opfyldt ved opgørelsestidspunktet. Hvis kunden faktureres løbende i takt med at der afholdes omkostninger, bør kravet omkring sandsynlighed for økonomiske fordele der vil

tilgå virksomheden som udgangspunkt være opfyldt. Dette er dog ikke tilfældet, hvis der kun godtgøres omkostninger, og selve virksomhedens fortjeneste først faktureres kunden i takt med at den værdiskabende del af arbejdet udføres. Såfremt kunden har mulighed for at ophæve kontrakten efter år et, og ikke er kontraktligt forpligtet til at godskrive virksomheden en avance på 20 % af de afholdte omkostninger, kan virksomheden i år et ikke være sikker på, at økonomiske fordele vil tilgå virksomheden og indregningen af en avance på TDKK 6.500 må antages at være for højt. Endvidere skal virksomheden løbende være sikker på at kunden reelt kan og vil betale entreprisesummen, hvilket særligt er relevant ved lange betalingsbetingelser eller kontrakter, hvor aftalegrundlaget indebærer, at betalingen først skal ske fx ved igangsætning af anlægsarbejdet.

Virksomheden bør i ovenstående situation nøje overveje opgørelsen af færdiggørelsesgraden, så der ikke bliver indregnet en for høj omsætning og avance i regnskabet i de pågældende år. I den pågældende situation kunne der argumenteres for, at opgørelse af færdiggørelsesgraden bør foretages på baggrund af afholdte antal timer i forhold til kalkulerede antal timer, hvilket ville give følgende indregning af kontrakten.

Eksempel 9

	Kalkulerede omkostninger	Indregnet år 1		Indregnet år 2		Indregnet år 3	
		Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen
Kontraktsum	50.000		27.500		10.250		12.250
<i>Omkostninger</i>							
Maskiner	2.500	500	500	1.500	1.000	2.500	1.000
Løn	10.000	1.500	1.500	5.500	4.000	10.000	4.500
Underentreprenør/Materialer	27.500	24.000	24.000	25.250	1.250	27.500	2.250
	40.000	26.000	26.000	32.250	6.250	40.000	7.750
Avance/Tab	10.000		1.500		4.000		4.500
Beregnet færdiggørelsesgrad		15,00%		55,00%		100,00%	
Opgørelse af salgsværdi							
Medgåede omkostninger			26.000		32.250		40.000
Acontoavance			1.500		5.500		10.000
			27.500		37.750		50.000

Avancen indregnes på denne måde ikke proportionalt med omkostninger, hvilket betyder en indregnet avanceprocent på henholdsvis 5,5 %, 39 % og 36,8 % i de tre år. Indregningen af avance vil på denne måde bedre illustrere den faktiske indtjening for virksomheden, og dermed give et mere retvisende regnskab. Det kan der stadigvæk argumenteres for, at salgsværdien er for høj, og de forhold som blev gennemgået tidligere vedrørende salgsværdi igen vil være nødvendige at forholde sig til.

Problemstillingen bliver ikke nemmere hvis situationen er omvendt, dvs. værdiskabelsen sker i starten af projektet og den omkostningstunge del ligger i slutningen. Her ville problemstillingerne være identiske, blot med omvendt fortegn.

4.2.3 Opsummering færdiggørelsesgraden

I de ovenstående afsnit er der analyseret nogle eksempler på, hvornår virksomheder i forbindelse med indregning og måling af entreprisekontrakter som igangværende arbejder, kan løbe ind i nogle udfordringer med fastlæggelse af færdiggørelsesgraden. Begge eksempler illustrerer den fejlinformation som virksomheden risikerer, at præsentere hvis indregningen ikke sker på det rigtige grundlag og med de rigtige forudsætninger.

Fællestræk for begge problemstillinger er, at hvis virksomheden ikke har tilstrækkeligt indsigt i projekterne samt de grundlæggende forudsætninger for at indregne entreprisekontrakter efter IAS 11 øges risikoen markant for fejlindregning og måling. Generelt er det vigtigt, at virksomheden løbende registrerer samt vurderer de afholdte omkostninger, således at der kan laves en pålidelig måling af kontrakten.

Ligeledes skal det fremhæves, at det som virksomhed ikke er tilstrækkeligt at vurdere, hvorvidt kravene i henhold til indregning af entreprisekontrakten efter IAS 11 foretages ved kontraktindgåelse/kontraktstart, men ligeledes bør revurderes i takt med fremdriften på projektet. I løbet af en længerevarende entreprisekontrakt kan der ske utallige ændringer i forudsætninger vedrørende projektet, og jo bedre indsigt virksomheden har i projektet, desto hurtigere har virksomheden mulighed for at agere og eventuelt ændre på situationen.

4.3 En eller flere kontrakter

Ved indgåelse af forskellige entreprisekontrakter, skal virksomheden være opmærksom på, hvorvidt én kontrakt skal opdelers i forskellige kontrakter eller om to kontrakter eventuelt skal behandles samlet. Som udgangspunkt kan virksomheden antage, at kontrakterne skal behandles kontrakt for kontrakt. På trods af at der er i bestemmelserne i IAS 11 er angivet, hvilke forhold som skal være

opfyldt ved henholdsvis opsplitning og samling af kontrakt, kan der alligevel godt opstå tvivl om fortolkningen af reglerne.

Eksempel 10

En entreprenørvirksomhed har indgået én kontrakt om anlæggelse af motorvejsstrækning mellem to større jyske byer. Projektet gennemføres i fire etaper. Hver etape er forhandlet særskilt med kunden, hvilket har resultatet i fire forskellige avanceprocenter.

Ovenstående kontrakt vil skulle behandles som fire særskilte kontrakter. Anlægning sker over fire etaper, kan anlægget anses som værende fire forskellige aktiver, idet de også er forhandlet særskilt, og der er afgivet særskilte tilbud på hver etape. Virksomheden skal således i forbindelse med arbejdet anvende de fire særskilte kalkulationer på etaperne, ligesom det er nødvendigt, at virksomhedens ansatte registrerer omkostningerne særskilt for hver etape.

Eksempel 11

En entreprenørvirksomhed har indgået to kontrakter med én kunde. Den ene kontrakt omhandler anlæg et større fliseareal og den anden kontrakt beplantningen af arealet som udføres efterfølgende. Den første kontrakt er beregnet med en stor avance og den anden med en marginal avance. Begge kontrakter er forhandlet samtidig med kunden.

Disse to kontrakter skal i regnskabsmæssig forstand behandles som én kontrakt. Dette skyldes, at de er forhandlet samlet og selve udførelsen af kontrakterne er nært forbundet, idet når kontrakt 1 er fuldført, opstartes kontrakt 2 umiddelbart bagefter på det samme areal. Ved indregningen skal der tages udgangspunkt i en samlet avance, ligesom der skal omkostningsregistreres på et projekt i virksomhedens projektregnskab.

4.4 Regulering af entreprisekontrakten

Efter indgåelse af entreprisekontrakten, og når arbejdet påbegyndes, kan der i mange situationer ske ændringer i entreprisekontrakten. Disse ændringer vil typisk opstå som følge af, at kunden ønsker at tilføje eller ændre noget i de oprindelige kontraktforudsætninger. Det kan dog også være som følge af, at der i kontrakten har været indarbejdet bonusser, såfremt nogle opsatte parametre opfyldes. Der kan i sådanne tilfælde opstå usikkerhed omkring, hvornår ændringen kan og må indregnes i entre-

priskontrakten, samt om ændringen skal behandles som en ny kontrakt eller kan indgå i den eksisterende kontrakt.

4.4.1 Indregning af bonusbetaling

I en entreprisekontrakt kan der være indarbejdet en paragraf omkring bonusudbetaling til entreprenøren, såfremt denne fx afleverer arbejdet på et bestemt tidspunkt.

Eksempel 12

En entreprenørvirksomhed har indgået en kontrakt om anlægning af en større gågadestrækning. Entreprisensummen er fastlagt til TDKK 40.000 samt yderligere TDKK 10.000, såfremt arbejdet er færdiggjort inden sommerferien. De TDKK 40.000 faktureres løbende, hvorimod de TDKK 10.000 kun kommer til udbetaling, såfremt ovenstående tidsfrist overholdes. Der er kalkuleret med en avanceprocent på henholdsvis 10 % ekskl. bonus og 38 % inkl. bonus. Regnskabsaflægger vurderer, at der er stor sandsynlighed for at arbejdet kan udføres og afleveres inden sommerferien, idet virksomheden har stor erfaring med lignende projekter.

Opnåelse af bonusudbetalingen vil have stor betydning for virksomhedens regnskab, idet der enten løbende skal indregnes avance af TDKK 4.000 eller TDKK 14.000 idet omkostningerne vil være på samme niveau, uanset om arbejdet afleveres før eller efter sommerferien. Idet regnskabsaflægger har vurderet, at der vil være stor sandsynlighed for at betingelserne for bonusudbetaling overholdes, kunne man sagtens forestille sig en situation, hvor regnskabsaflægger indregner bonusudbetalingen i entrepriseomsætningen fra begyndelsen, således at der forventes en samlet entrepriseomsætning på TDKK 50.000.

I henhold til IAS 11 vil dette dog ikke være korrekt. IAS 11.15 a foreskriver direkte, at arbejdet skal være så fremskredet, at det er sandsynligt, at de fastsatte mål vil blive opnået. At regnskabsaflægger selv vurderer, at det er meget sandsynligt er således ikke et gyldigt krav til indregning.

Det kan så naturligvis altid diskuteres, hvornår et projekt er så fremskredet, at der må foretages indregning af bonus i entrepriseomsætningen. Idet der ikke er angivet i IAS 11, at det skal være sikkert, men blot sandsynligt, vil det formentlig være en vurdering foretaget af regnskabsaflægger understøttet af projektets fremdrift. Både for sen indregning og for tidlig indregning i regnskabet kan give udfordringer for regnskabsaflægger. Indregnes bonusomsætningen for tidligt, og betingelserne i sidste ende ikke opfyldes, vil der være indtægtsført en for stor avance, som skal tilbageføre i det

efterfølgende regnskabsår. Indregnes bonusomsætningen på det tidspunkt, hvor det er mere end sandsynligt, at betingelserne overholdes, skubbes der principielt avance til det efterfølgende regnskabsår, og det retvisende billede af regnskabet overholdes principielt ikke.

4.4.2 Ekstra arbejder

I entreprenørbranchen vil der ofte opstå situationer, hvor kunden ønsker at lave nogle ændringer eller tilføjelser til det projekt, der oprindeligt var optegnet. Sådanne ændringer sker typisk i takt med at arbejdet på projektet skrider fremad.

I et sædvanligt entrepriseforløb opstår der ofte behov for at foretage ændringer i den oprindelige entrepriseforførelse, særligt vedrørende arbejdets omfang, hvilke arbejder der skal udføres, hvilke materialer der skal benyttes, og inden for hvilken tidsfrist arbejdet skal udføres. Disse ændringer udfører entreprenøren ofte som ekstra arbejder. Ekstra arbejder er set med forretningsøjne en god forretning, idet det øger omsætningen på projektet. Virksomheden skal dog være opmærksom på nogle problemstillinger, som skal overvejes i forbindelse med den regnskabsmæssige behandling af ekstra arbejdet.

Det interessante i forbindelse med indregningen er, hvorvidt ændringen skal klassificeres som en særskilt kontrakt, som også skal indregnes særskilt, eller om ændringen skal indgå i den oprindelige entreprisekontrakt, hvor entreprisomsætning blot reguleres.

Eksempel 13

En entreprenørvirksomhed har indgået en aftale omkring omlægning af en større gågadestrækning. Kontrakten løber over tre år med en entrepriseforsum på TDKK 25.000 og en forventet avance på 15 %. I år to bliver virksomheden kontaktet af kunden, som ønsker, at virksomheden omlægger yderligere gågadestrækning på en sidegade, som ikke var med i det oprindelige projekt.

Når virksomheden skal afgøre, hvordan en sådan ændring skal behandles regnskabsmæssigt, skal der kigges nærmere i bestemmelserne i IAS 11.12, hvor netop ændringer i entreprisomsætningen reguleres. I IAS 11.12 litra a findes følgende ordlyd:

”En entreprenør og en kunde kan aftale ændringer eller krav, som medfører en stigende eller faldende entreprisomsætning i et regnskabsår efter det regnskabsår, hvor kontrakten blev indgået.”

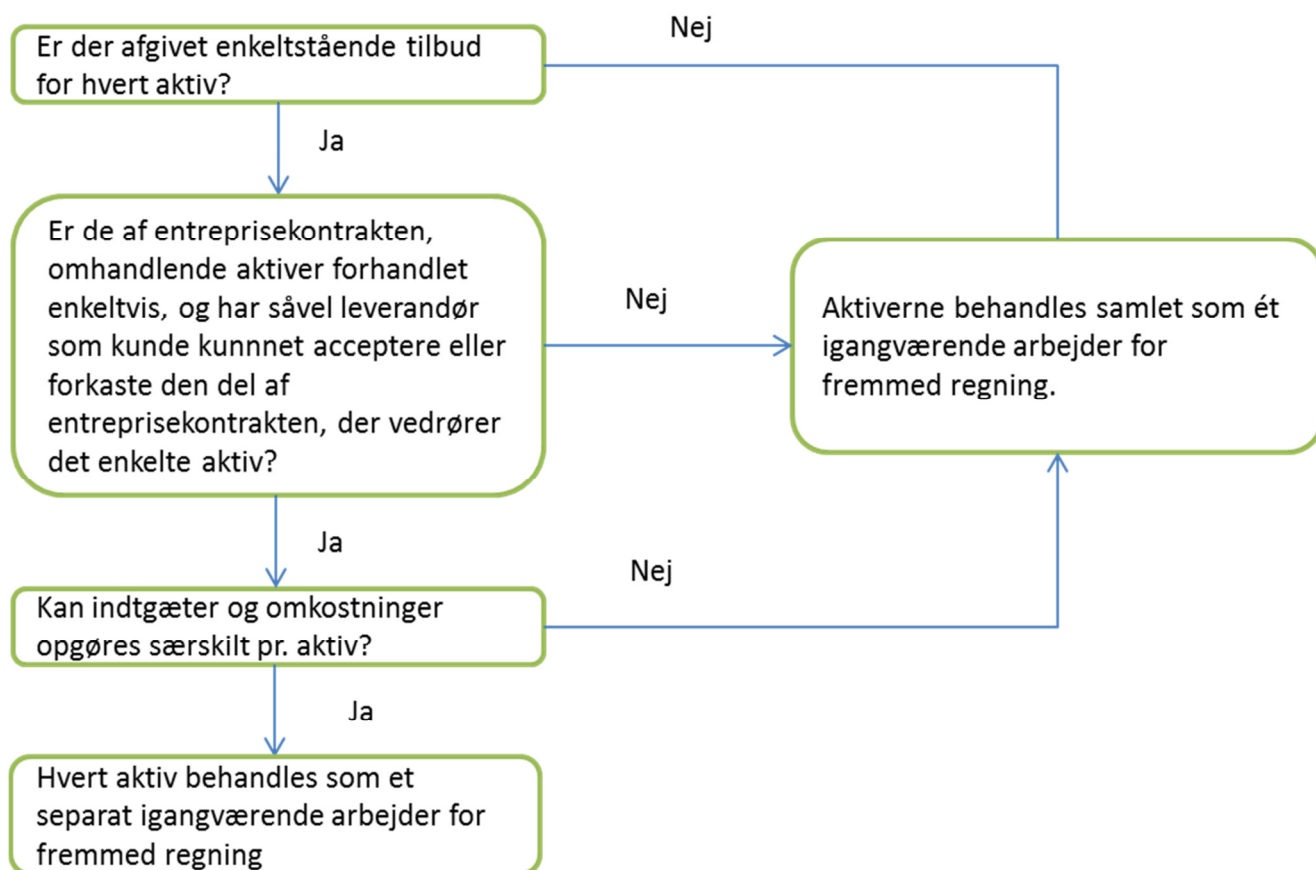
I IAS 11.13 specificeres det hvordan IAS 11 definerer en ændring, hvilket fx kan være en ændring i specifikationer eller design samt ændringer i kontraktens løbetid. I forhold til formuleringen i IAS 11.12, kan det diskuteres, hvorfor det er et krav, at ændringen skal ske i et andet regnskabsår end det, hvor kontrakten er indgået. En forklaring kan måske findes i IAS 11's formålsbestemmelser, hvor det præciseres, at formålet primært omhandler den regnskabsmæssige behandling af projekter, hvor projektets begyndelse og afslutning falder i forskellige regnskabsår. Hvis virksomheden således har fastlagt en entreprisomsætning i år et på baggrund af entrepris kontrakten samt eventuelle ændringer i løbet af året, fastslår IAS 11.12 blot, at der skal være tale om ny ændring siden den entreprisomsætning, der blev fastlagt ved første indregning.

I ovenstående eksempel vil denne ændring således formentlig falde inde under definitionen af en ændringen, og dermed tillægges entreprisesummen. Dette dog først, når det er sandsynligt, at omsætningen vil tilgå virksomheden samt at denne kan måles pålideligt.⁴⁸ Yderligere skal det være sandsynligt, at kunden vil godkende ændringen.⁴⁹ I eksemplet er det kunden som bestiller ændringen hos entreprenørvirksomheden, hvorfor det må forventes, at der er sket accept af arbejdet. Prisen på ændringen skal dog fastsættes, førend denne kan måles pålideligt, hvilket kræver, at kunden og entreprenørvirksomheden fastlægger en pris på ændringsarbejdet.

Det er ikke direkte anført i IAS 11, hvorvidt en ændringsordre altid skal ses som en del af den oprindelige kontrakt eller om der kan være tale om to kontrakter. Det er dog min erfaring, at der i de fleste tilfælde vil være tale om én kontrakt, idet der ofte ikke vil tale om ny kontrakt i juridisk forstand, men som før omtalt blot en ændringsordre til den oprindelige. Såfremt virksomheden vurderer, at ændringen omhandler et andet aktiv end det i den oprindelige kontrakt, vil det være nødvendigt at vurdere, hvorvidt dette aktiv skal behandles særskilt eller sammen med den oprindelige kontrakt. Denne vurdering skal foretages efter IAS 11.8, som kan illustreres således:

⁴⁸ IAS 11.11

⁴⁹ IAS 11.13, litra a.



Figur 5 - Beslutningstræ vedr. vurdering af enkeltstående kontrakt, eller flere kontrakter
Kilde: egen tilvirkning med inspiration fra PWC s. 240

Det første spørgsmål i figuren vurderer jeg, kan besvares med ja. Dette som følge af, at virksomheden har vurderet, at der er tale om et nyt aktiv, og i og med at der er tale om ændring til den oprindelige kontrakt, er der således afgivet enkeltstående tilbud for hvert aktiv. Næste spørgsmål omhandler hvorvidt entreprenørvirksomheden har mulighed for at forkaste ændringsforslaget fremsendt af kunden.

I entreprenørbranchen udarbejdes kontrakterne som hovedregel i henhold til AB92.⁵⁰ Følgende fremgår af AB92 § 14:

⁵⁰ Almindelige betingelser for arbejder og leverancer i bygge- og anlægsvirksomheder. AB 92 er aftaledokumenter, som er vedtaget af byggeriets parter og øvrige implicerede til generel anvendelse. AB 92 reglerne anvendes i langt de fleste professionelle byggesager og indeholder regler om bygherrens og entreprenørens rettigheder og pligter.

”Bygherre kan forlange ændringer i arbejdets art og omfang, når ændringen har naturlig sammenhæng med de aftalte ydelser. Entreprenøren har ret til at udføre sådanne ændringer, medmindre bygherren påviser særlige forhold, der begrundes, at bygherren lader andre udføre arbejdet.”

Som det fremgår heraf kan bygherre kræve, at entreprenøren udfører ekstra arbejde, så længe der er tale om arbejde i umiddelbar sammenhæng med de ydelser, der er omfattet af kontrakten. Er dette tilfældet har entreprenøren principielt ikke mulighed for at forkaste bygherres krav om udførelse af ekstra arbejde. Det er en forudsætning, at der kan forhandles en acceptabel pris for begge parter. Det er dog min erfaring, at sådanne priser typisk er mere eller mindre fastlagt, idet der afregnes efter medgået tid, og at der i tilbudslisten er fastlagt enhedspriser for så vidt angår kostpris på lønninger og maskiner. Under antagelse af at kontrakten er indgået i overensstemmelse med AB92, er det min vurdering, at der ikke kan svares ja til spørgsmål to i modellen, hvilket indikerer at ekstraarbejde skal behandles samlet.

Som belyst tidligere er det ekstra arbejde som udføres, ofte særdeles tæt forbundet med det arbejde, som er indeholdt i kontrakten. Arbejdet udføres endvidere som regel samtidigt som kontraktarbejdet og indgår som en naturlig del af dette arbejde. Dette trækker således hen imod, at ekstra arbejde skal behandles sammen med den oprindelige entreprisekontrakt.

Overordnet er det min vurdering, at såfremt ekstra arbejde ikke omhandler et helt nyt aktiv, vil ekstra arbejder som udgangspunkt skulle behandles sammen med den oprindelige kontrakt, som en ændring hertil. Det er selvsagt en vurdering fra gang til gang.

4.4.2.1 Indregning af ekstra arbejder

Når virksomheden i henhold til foregående afsnit har foretaget vurdering af, hvorvidt det indgåede ekstra arbejde skal behandles særskilt eller sammen med den oprindelige entreprisekontrakt, kan virksomheden stå overfor en ny udfordring, som skal håndteres.

Omfanget af ekstra arbejder i forbindelse med udførelse af en entreprenørkontrakt, kan være ganske markant, og have store indflydelse på den samlede kontrakt. I henhold til IAS 11 kan entreprisekontrakt indregnes, når udfaldet af kontrakten kan skønnes pålideligt, hvilket bl.a. vurderes at være tilfældet, når den samlede entrepriseomsætning kan måles pålideligt. Herudover skal både entrepriseomkostninger til færdiggørelse af kontrakten og færdiggørelsesgraden ved regnskabsårets afslutning

måles pålideligt. Dette kræver som tidligere gennemgået, at der løbende sker ajourføring af kalkulationen med de samlede skønnede entrepriseomkostninger.

Ved indgåelse af ekstraarbejder sker dette typiske på baggrund af såkaldte aftalesedler, som bygherre og entreprenøren udfylder og godkender forud for arbejdets begyndelse. Eksempel på dette ses i kontrakt 2 i bilag 2, hvor der på side 10, pkt. 7 fremgår, at ændringer til kontrakten gælder bestemmelserne i AB 92 § 14, samt at ekstra arbejder kun kan igangsættes efter skriftelig aftale herom. Herudover skal netop aftalesedlen være underskrevet forinden. Det må derfor antages, at målingen af entrepriseomsætningen kan gøres pålideligt ved hjælp af de udfyldte og godkendte aftalesedler.

Udfordringen vurderer jeg dog opstår i forbindelse med vurderingen af de samlede entrepriseomkostninger, som løbende skal ajourføres med forventede omkostninger på indgået ekstra arbejder samt ændringer til kontrakten. Omfanget af ekstra arbejder kan være meget forskelligt, og der kan være såvel store som små aftalesedler, som skal udføres af virksomheden. Såfremt virksomheden ikke laver en decideret kalkulation over de forventede omkostninger til ekstra arbejder, har virksomheden således ikke mulighed for at vurdere, hvordan, hvornår og med hvor meget omkostninger til ekstra arbejder løber op i. Herudover har virksomheden heller ikke en samlet vurdering af avancen på projektet. Det er min erfaring, at indgåelse af ekstra arbejder, i praksis ofte sker ved, at virksomhedens projektleder bliver kontaktet af bygherre, som fx ønsker, at der skal anlægges et større areal fliser end det der var medtaget i den oprindelige kontrakt. Projektleder giver herefter bygherre en pris på det ønskede arbejde, som dokumenteres via en aftaleseddel, der godkendes af bygherre. I sådanne tilfælde er der stor sandsynlighed for, at projektlederen ikke laver en kalkulation eller forventning omkring omkostningsniveau. Projektlederen vil som udgangspunkt være driftsorienteret, og dermed have fokus på at få solgt noget ekstra arbejde. Projektlederen har formentlig også en forventning til, hvad arbejdet skal koste, men det bliver ikke dokumenteret. I et sådant eksempel har virksomheden ikke længere mulighed for at måle entrepriseomkostningerne pålideligt, idet der ikke er noget grundlag for de samlede entrepriseomkostninger længere.

Virksomhedens mulighed for at vurdere projektets færdiggørelsesgrad er ligeledes i dette scenarie. Anvendes metoden, hvor afholdte omkostningen i forhold til kalkulerede omkostninger fastlægger projektets færdiggørelsesgrad, giver dette ikke et retvisende billede. Anvendelse af denne metode forudsætter, at virksomheden har ajourført forventningerne til de samlede omkostninger. Hvis der i forbindelse med indgåelse af ekstra arbejde ikke er beregnet forventede omkostninger, er det ikke

muligt at fortage en valid beregning af ekstra arbejdets indflydelse på den samlede avance, hvilke medfører en fejlagtig måling af projektet.

Laver virksomheden ikke en revurderet opgørelse, hvor de samlede skønnede omkostninger opdateret med de forventede omkostninger virksomheden kommer til at afholde i forbindelse med de indgåede aftalesedler, kan virksomheden ikke skønne udfaldet af kontrakt pålideligt. Dette medfører, at virksomheden ikke kan indregne avance løbende efter produktionsmetoden. Som beskrevet i afsnit 3.3.4 er det ikke frivilligt, hvorvidt der er etableret fungerende registreringssystemer i forbindelse med indregningen af entreprisekontrakter. Det ligeledes min vurdering, at det ikke er frivilligt, hvorvidt der udarbejdes skøn over omkostninger tilknyttet ekstra arbejder. Virksomheden er således pålagt at udføre disse skøn i henhold til bestemmelser i IAS 11.

Registrering af omkostninger i forbindelse med indgåelse af ekstra arbejder kan endvidere give udfordringer i forbindelse med overholdelse af ISA 11.23 litra d. Denne bestemmelse siger, at virksomhedens omkostninger til kontrakten skal kunne identificeres og måles pålideligt, således at der er mulighed for at sammenholde de afholdte omkostninger med de tidligere skønnes omkostninger. Hvis omkostninger vedrørende ekstra arbejder ikke registreres særskilt, men blot indgår i den samlede pulje af omkostninger, er det ikke muligt for virksomheden at vurdere forløbet af den oprindelige kontrakt eller det indgåede ekstra arbejder. Dette vanskeliggør virksomhedens mulighed for løbende at vurdere avancen på kontrakten samt det indgåede ekstra arbejde.

Virksomheden kan derfor ved hjælp af en mere detaljeret registrering, hvor ekstra arbejder registreres særskilt for både omsætning og omkostninger, have et bedre grundlag for den løbende vurdering af projektet. Dette vil dog kræve en større administrativ byrde for driftsfolkene, idet omkostninger ofte ikke er let adskillige.

Som tidligere beskrevet udføres meget af det ekstra arbejde, som virksomheden udfører i tæt sammenhæng mellem kontrakten og de indgående aftalesedler. Dette medfører, at de medarbejdere som udfører arbejdet, som udgangspunkt ikke har mulighed for at vide, hvornår de udfører arbejde på kontrakt eller hvornår der er tale om ekstra arbejder, idet det som udgangspunkt kun er projektlederen, som har kendskab til dette. Medarbejderne bliver blot informeret om, at der skal i dag lægges x antal kvadratmeter fliser. Medarbejdernes timeregistrering bliver således sandsynligvis ikke opdelt mellem kontrakt arbejde og ekstra arbejde, hvormed omkostningen ikke bliver fordelt korrekt. Anvendelse af virksomhedens maskiner, og disses medfølgende omkostninger giver samme problemstilling.

Problemstillingen kan ligeledes opstå i forbindelse med indkøb af materialer. Virksomhedens projektleder bestiller materiale hjem ved en leverandør. Materialerne ankommer samlet og der modtages en samlet faktura fra leverandøren. Såfremt de indkøbte materialer skal anvendes både vedrørende den oprindelige kontrakt, men ligeledes til aftale ekstra arbejde, kræver det, at projektlederen i dennes kontering kan adskille mængderne og fordele omkostningerne på henholdsvis kontrakt arbejde og ekstra arbejde.

Vurdering af omkostninger forbundet med ekstra arbejde, herunder skønnet forventet avance samt den løbende registrering af de afholdte omkostninger, er efter min vurdering, en central problemstilling i henhold til korrekt indregning og måling af entreprisekontrakter efter IAS 11 samt i forbindelse med overholdelse af det retvisende billede i henhold til årsregnskabsloven. Har virksomheden ikke en pålidelig vurdering af projektets samlede avance, er risikoen for fejl i regnskabet markant større end hvis der løbende ajourføres kalkulationer og de faktiske omkostninger sammenholdes med tidligere skøn.

4.5 Misvedligeholdelse af kontrakten

Et af de grundlæggende krav når virksomheden skal indregne entreprisekontrakter som igangværende arbejder er, at indregningen først skal ske, når det er sandsynligt, at de økonomiske fordele forbundet med kontrakten tilgår virksomheden. Som tidligere beskrevet, vurderes det som ofte at være opfyldt, såfremt at kunden kan og vil betale den aftale entreprisum.

Vurderingen af dette kan dog ændre sig, idet entreprisekontrakter jo som ofte løber over en længere periode. Dette betyder i praksis, at selvom virksomheden har vurderet i år et, at kunden kan opfylde kontrakten, kan dette forhold ændre sig i år to. Entreprenørbranchen er ligesom så mange andre brancher konjunkturfølsomme, hvilket også har kunnet ses i 2013, hvor flere større entreprenørvirksomheden er blevet erklæret konkurs. Det er derfor afgørende for virksomheder, at der foretages korrekt vurdering af bygherrerens betalingsevne.

Eksempel 14

Entreprenørvirksomheden har indgået en entreprisekontrakt der løber over tre år. Entreprenørvirksomheden har samarbejdet med den pågældende kunde på efterhånden mange projekter, og samarbejdet har altid været anmærkningsfrit. Bygherrer og entreprenørvirksomheden er blevet enige om, at betalingen skal ske i tre rater, således at der betales 20 % i år et, 40 % i år to, og de sidste 40 % i år tre, når arbejdet er afsluttet. Entreprenørvirksomheden vurderede derfor, at der ikke var problemer i relation til, hvorvidt kunden kunne leve op dennes forpligtelser. De første to år af kontrakten løb uden problemer og var indregnet således.

	Kalkulerede omkostninger	Indregnet år 1		Indregnet år 2	
		Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen
Kontraktsum	20.000		4.000		12.000
<i>Omkostninger</i>					
Løn	5.000	1.000	1.000	4.000	3.000
Underentreprenør/Materialer	10.000	2.000	2.000	8.000	6.000
	15.000	3.000	3.000	12.000	9.000
Avance/Tab	5.000		1.000		3.000
Beregnet færdiggørelsesgrad		20,00%		80,00%	
Opgørelse af salgsværdi					
Medgåede omkostninger			3.000		12.000
Acontoavance			1.000		4.000
Salgsværdi			4.000		16.000
Aconto fakturering			-4.000		-12.000
Igangværende arbejder			0		4.000

Kunden havde som aftalt betalt yderligere 40 % i løbet af år to. Desværre gik kunden konkurs ved udgangen af år to.

Entreprenørvirksomheden har således præsenteret et regnskab med en god indtjening på 25 % og et aktiv som igangværende arbejder på TDKK 4.000. Der er i dette eksempel som udgangspunkt 2

forskellige scenarier som skal vurderes af regnskabsaflægger. Såfremt virksomheden havde kendskab til kundens konkurs, forud for aflæggelse af årsregnskabet, burde indregningen være ændret. Det må forventes at udover de TDKK 12.000 som kunden allerede har indbetalt, bliver entreprenørvirksomheden ikke godtgjort yderligere omkostninger. Der skal således indregnes TDKK 4.000 mindre i entrepriseomsætning, svarende til den acontoavance som er beregnet. Dette medfører at indtjeningen i år 2 i stedet for er et underskud på TDKK 1.000.

Såfremt entreprenørvirksomheden først for kendskab til kundens konkurs efter aflæggelse af regnskabet for år 2, er ovenstående indregning imidlertid korrekt. Til gengæld skal der ske tilretning af indregningen i år 3, idet der er indregnet for stor en omsætning samt avance i år 2. I henhold til IAS 11.28 reguleres allerede indregnet omsætning ikke, men der indregnes i stedet for at modregnes i omsætningen. Den korrekte indregning i henholdsvis år 2 og 3 i de to scenarier er gengivet i nedenstående oversigt

Eksempel 15

	Kalkulerede omkostninger	Indregnet år 2		Indregnet år 3	
		Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen	Afholdte omkostninger	Indregnet i resultatopgørelsen
Kontraktsum	12.000		8.000		0
<i>Omkostninger</i>					
Løn	4.000	4.000	3.000	4.000	0
Underentreprenør/Materialer	8.000	8.000	6.000	8.000	0
Ej erholdig omsætning				4.000	4.000
	12.000	12.000	9.000	16.000	4.000
Avance/Tab	0		-1.000		-4.000

I eksemplet er der taget udgangspunkt i, at kunden går konkurs, hvilket dermed gør vurderingen af, hvorvidt betalingsevnen er tilstede noget nemmere. Der kan også sagtens opstå situationer, hvor betalingsevnen blot kan være behæftet med usikkerhed, hvor ovenstående indregning er knap så sort og hvid. Eksemplet illustrerer dog den risiko, der er i forbindelse med indregning og måling af igangværende arbejder, samt hvor stor forskel der er i informationen, som regnskabsaflægger giver omverdenen.

4.6 Usikkerhed om entrepriseomkostninger

Omfanget af entrepriseomkostninger er en central del i forbindelse med indregningen og målingen af entreprisekontrakter som igangværende arbejder. Der kan hurtigt opstå en situation, hvor det forventede omkostningsniveau ændrer sig, og dermed også ændrer forventningen til udfaldet på kontrakten. Det kan være i tilfælde af en tvist med enten underentreprenør eller med leverandør af materialer. Eller hvis der på grund af uforudsete forhold skal afholdes yderligere omkostninger. I de situationer hvor entreprenøren forsøger at få godtgjort de ekstra omkostninger hos kunden, kan der for regnskabsaflægger opstå usikkerhed omkring indregningen og målingen. IAS 11.14 fastslår, at en ændring i entreprisesummen som følge af en godtgørelse fra kunden, først kan indregnes, når forhandlingerne er så langt fremme, at udfaldet kan måles sandsynligt. I praksis kan der sagtens være andre forhold som gør sig gældende, når regnskabsaflægger skal vurdere sandsynligheden for godtgørelse. Ofte vil virksomheden lave en best/worst case vurdering på baggrund af det stadie som forhandlingerne med kunde er nået til.

Det er min erfaring, at regnskabsaflæggeres vurdering af det mest sandsynlige udfald af tvisten sagstens kan være præget af virksomhedens nuværende resultat. Er det realiserede resultat lavere end forventet kan regnskabsaflægger eventuelt være interesseret i, at få indregnet godtgørelsen i entreprisomsætningen for at præsentere et bedre resultat. Dette med den risiko, at godtgørelsen ikke modtages, og der derved skal ske regulering i året efter.

Omvendt kan virksomheden, hvis denne har haft et godt år, være interesseret i at skubbe den eventuelle godtgørelse, på trods af at den med stor sandsynlighed tilgår virksomheden, til året efter. Begge indregninger vil være i strid med lovbestemmelserne, og være en fravigelse af det retvisende billede.

Virksomhedens ledelse skal aflægge årsregnskabet i henhold til årsregnskabsloven, hvor en af de grundlæggende forudsætninger foreskriver, at årsregnskabet skal aflægges uden hensyntagende til påvirkningen af årets resultat samt egenkapital, det såkaldte neutralitetsprincip.⁵¹ Denne bestemmelse er indsat i ÅRL netop i et forsøg på at forhindre, at regnskabsaflægger bevidst forsøger at påvirke årets resultat samt egenkapitalen. Som regnskabsaflægger skal man derfor være opmærksom på, at i tilfælde af større usikkerhed omkring udfaldet af en eventuel tvist, skal der altid tages udgangspunkt i det mest sandsynlige scenarie. Dette medfører, at det valgte scenarie skal kunne underbygges af relevante oplysninger, som kan sandsynliggøre den valgte indregning.

⁵¹ ÅRL § 13, pkt. 5

4.7 Afslutning af igangværende arbejder

Virksomheden skal endvidere være opmærksom på, hvornår entreprisekontrakten ophører med at skulle indregnes efter reglerne i IAS 11. Som udgangspunkt skal indregning af entreprisekontrakt som igangværende arbejder ophøre, når de udførte arbejder er klar til aflevering til kunden. Udfordringen for regnskabsaflægger kan være vurderingen af, hvornår arbejdet reelt er færdigt og klar til aflevering. I større anlægsentrepriser kan der ofte være tale om, at arbejdet gradvist afleveres til kunden i forskellige etaper. Disse etaper kan ofte strække sig over længere tid og flere regnskabsår. Ofte bliver byggepladserne lukket helt ned i forbindelse med vinteren, hvorefter arbejdet genoptages i løbet af foråret, når vejret tillader dette. Det er dog i sådanne situationer vigtigt, at regnskabsaflægger holder sig for øje, hvorvidt det i forbindelse med indgåelse af kontrakten er vurderet, om etaperne skal behandles som én entreprisekontrakt eller om de skal behandles særskilt som flere kontrakter. Hvis entreprisekontrakten overholder kravene til regnskabsmæssigt at behandles samlet, skal der ikke ske ophør af indregning som igangværende arbejder for fremmed regning, fordi der er afleveret dele af kontrakten, og arbejdet ellers er sat i bero indtil vejret tillader opstart igen.

Regnskabsaflægger skal være opmærksom på, hvornår hele projektet er færdigt til levering til kunden. I henhold til reglerne i AB92 § 28 skal entreprenøren umiddelbart inden arbejdets færdiggørelse, give bygherre besked om forventet afleveringsdag. Bygherre har herefter 10 arbejdsdage til at indkalde til såkaldt afleveringsforretning, hvor det afleverede projekt gennemgås mellem entreprenør og bygherre.⁵² I henhold til bestemmelserne i AB 92 anses entreprisen for færdiggjort, når der er sket afleveringsforretning. Entreprenøren skal dermed efter denne ophøre med at indregne entreprisekontrakten som igangværende arbejder.

Ofte vil det i sådanne kontrakter påhvile entreprenøren en restforpligtelse i form af garanti- og efterreparationsforpligtelser. Disse forpligtelser skal indregnes som forpligtelser i selskabets balance, og medfører således ikke, at kontrakten ikke skal ophøre som igangværende arbejder for fremmed regning.

Regnskabsaflægger skal endvidere være opmærksom på behandling af elementer i entreprisekontrakten, som ikke udføres i umiddelbar sammenhæng med det øvrige arbejde. Her tænkes på, at der ofte i entreprisekontrakter er indeholdt beløb til pleje af det anlagte område i en angivet periode efter arbejdets afslutning. Plejeperioden kan sagtens være aftalt til at vare 3-5 år. Dette medfører efter min vurdering, at kontrakten i denne periode ikke kan anses for afsluttet. Regnskabsaflægger

⁵² AB92 § 28, stk. 1-4

bør i projektstyring adskille disse indtægter og kalkulerede omkostninger fra den øvrige kontrakt. Omsætningen vedrørende pleje o.l. indregnes som almindlige salg af ydelser, og er således ikke omfattet af reglerne i henholdt til IAS 11.

4.8 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel er at identificere og analysere problemstillinger for regnskabsaflægger ved indregningen af entreprisekontrakter som igangværende arbejder. De identificerede problemstillinger er i sagens natur ikke udtømmende, idet der kan opstå forskellige problemstillinger afhængig af virksomheden og afhængig af de indgåede kontrakter.

Det kan konkluderes, at indregningen af entreprisekontrakter kan give anledning til mange forskellige problemstillinger, som alle kan have væsentlig indflydelse på, hvorvidt regnskabet giver et retvisende billede af virksomhedens økonomiske stilling. Virksomheden kan allerede i forbindelse med indgåelse af kontrakten stå overfor problemstillinger, som skal håndteres, idet kontrakten skal overholde kravene jf. definitionen i IAS 11 for at kunne indregnes efter produktionsmetoden. Endvidere kan der være generelle risici forbundet med kontrakten, som kan få betydning for indtjeningen på kontrakten.

Når der arbejdes med entreprisekontrakter, er der mange problemstillinger, som opstår i forbindelse med udførelsen af kontrakten. Ajourføres kalkulationen af projektet ikke løbende er der høj risiko for fejlinformation i regnskabet, idet dette har direkte indvirkning på den avance, som løbende skal indregnes.

Det samme gør sig gældende, hvis færdiggørelsesgraden ikke beregnes på det grundlag som bedst afspejler værditilvæksten i projektet. Færdiggørelsesgraden vil ofte i entreprenørbranchen blive beregnet på baggrund af afholdte omkostninger i forhold til kalkulerede omkostninger. I de typer af projekter, hvor omkostningerne og værdiskabelsen udvikler sig ensartet, er det primært et spørgsmål om at få grundlaget som færdiggørelsesgraden beregnes på, korrekt. Er der derimod ikke direkte sammenhæng mellem afholdelse af omkostninger og værdiskabelsen i projektet kan regnskabsaflægger stå overfor helt andre problemstillinger. I sådanne situationer er der stor risiko for, at der bliver indregnet for meget eller for lidt i avance.

Slutteligt skal der i forbindelse med opgørelsen af færdiggørelsesgraden sørges for, at omkostninger, som ikke har været anvendt på projektet, ikke indgår i beregningen, og at disse omposteres som lagerværdi.

Løbende ændringer i kontrakten samt ekstraarbejde stiller store krav til virksomhedens registreringssystem, idet disse ændringer skal kunne måles pålideligt, og den kalkulerede avance ajourføres. Holder virksomheden ikke løbende fokus på disse ændringer, kan der igen være forhøjet risiko for, at regnskabet ikke giver et retvisende billede.

5 Minimering og afdækning af identificerede problemstillinger og regnskabsmæssige risici

Det foregående kapitel har belyst nogle af de problemstillinger herunder regnskabsmæssige og forretningsmæssige risici som regnskabsaflægger har i forbindelse med indregning af entreprisekontrakter som igangværende arbejder. Hvis regnskabsaflægger er i stand til at identificere problemstillingerne giver dette også mulighed for at håndtere dem. Endnu bedre ville det dog være, hvis der var mulighed for at reducere problemstillingerne og dermed de tilhørende risici. Dette kapitel vil have fokus på, hvorledes problemstillingerne kan adresseres og eventuelt minimeres. I nedenstående tabel er problemstillingerne oplyst, samt i hvilket afsnit løsningsforslag til problemstillingen er analyseret.

Problemstilling	Regnskabsmæssig risiko	Løsningsforslag
Kontraktindgåelse	Indregning af kontrakter efter salgsmetoden (retvisende billede?) Risici identificeres ikke	5.1 Interne kontroller – Udarbejdelse af forretningsgange
Færdiggørelsesgraden	Avance indregnes på forkert grundlag Avance indregnes for tidligt/sent	5.2 Projektstyring
En eller flere kontrakter	Fejlagtig avance indregning	5.1 Interne kontroller – udarbejdelse af forretningsgangsbeskrivelse
Ændringer til kontrakt samt håndtering af ekstra arbejder	Fejlagtig avanceindregning, samt manglende overholdelse af lovkrav.	5.2 Projektstyring
Misvedligeholdelse af kontrakten	Ingen sikring mod tab på debitor.	5.1 Interne kontroller – udarbejdelse af forretningsgange

Ovenstående problemstillinger kan alle have påvirkning på, om virksomheden lever op til bestemmelser i henhold til lovgivningen, men kan ligeledes bidrage til en bedre projektstyring og dermed påvirke virksomhedens indtjeningsevne i fremtiden.

5.1 Interne kontroller – udarbejdelse af forretningsgangsbeskrivelse

Entrepreneurvirksomheder indgår i løbet af et regnskabsår mange forskellige entreprisekontrakter. Det kan være både store og små aftaler. Hver aftale kan have sin egen risikoprofil, hvorfor det kan være svært at opstille nogle faste retningslinjer som gælder for alle kontrakter. Den regnskabsmæssige behandling og løbende økonomistyring af entreprisekontrakter handler i høj grad om virksomhedens evne til at identificere og håndtere de risici, som er forbundet med de enkelte kontrakter, samt at indarbejde en stor andel af systematik, således at de skøn, der skal udøves af fx virksomhedens projektledere bliver så ensartet som muligt.

En virksomheds evne til at håndtere risici afhænger i høj grad af, hvorvidt virksomheden har fået udarbejdet forretningsgange på området, som er beskrevet så detaljeret som muligt, samt implementeret et internt kontrolmiljø, der kan identificere og minimere risikoen for fejl i den løbende økonomistyring af entreprisekontrakterne.

En god forretningsgangsbeskrivelse medfører, at der er klare retningslinjer omkring opgavens udførelse samt ansvarsfordelingen i opgavens løbetid. Forretningsgangsbeskrivelsen kan være en resourcekrævende opgave at få udarbejdet og implementeret. Dog skal dette arbejde vurderes i forhold til den mulige værdiskabelse forretningsgangsbeskrivelsen fremadrettet kan medføre såvel virksomheden, men også dennes kunder, idet processerne er systematiseret og derved giver færre muligheder for fejl.

I dette afsnit vil jeg eksemplificere hvilke forhold virksomhedens forretningsgangsbeskrivelse vedrørende igangværende arbejder for fremmed regning bør indeholde. Der er således ikke tale om en udtømmende forretningsgangsbeskrivelse, men udvalgte forhold til afdækning af identificerede problemstillinger for regnskabsaflægger.

5.1.1 Tilbudsgivning på opgaver

Enhver entreprisekontrakt har sit udspring i et kalkuleret tilbud på en given opgave. Dette kan enten være som følge af en licitation eller på opfordring fra bygherre eller hovedentreprenør. Det er særdeles vigtigt, at der er opstillet vise retningslinjer for de forudsætninger som tilbudsberegnerne tager i forbindelse med afgivelse af tilbuddet. Virksomhedens ledelse skal aktivt tage stilling til, hvilke

typer opgaver der ønskes at afgives tilbud på. Ved store licitationsopgaver kan arbejdet i forbindelse med udformning af tilbuddet være en meget ressourcekrævende opgave, hvor virksomheden risikerer, at tilbuddet ikke vindes, og omkostningerne i forbindelse med tilbudsgivningen derved er tabt.

Virksomheden kan fx have en forretningsstrategi som hedder, at der kun ønskes at udarbejde kalkulationer på opgaver direkte for bygherre, idet det er konstateret at arbejde som underentreprenør ikke har generet den ønskede indtjening.

Når virksomheden har fastlagt, hvilke typer entrepriseopgaver den ønsker at arbejde med, vil det være fordelagtigt at udforme en beskrivelse af, hvilke dækningsgrader virksomheden ønsker at opnå på de projekter, der afgives tilbud på, således at der ikke afgives tilbud, hvor den potentielle dækningsgrad ikke er tilstrækkelig høj til at sikre den ønskede indtjening. En afledt konsekvens heraf er, at virksomheden opstiller retningslinjer for de forudsætninger og priser, der indregnes i forbindelse med tilbudsberegningen. Som udgangspunkt skal der tages stilling til, hvilken kostpris virksomhedens egne folk og maskiner skal indgå med i beregningen, samt hvilken avance der ønskes på indkøb af materialer og anvendelse af underentreprenører. Dertil kan der opsættes forskellige retningslinjer afhængig af, hvor meget virksomheden ønsker at afgrænse risikoen for at vinde et tilbud på baggrund af fejlagtige forudsætninger i kalkulationen.

Virksomheden bør endvidere løbende foretage kontrol af, at de kalkulerede kostpriser er i overensstemmelse med de faktiske kostpriser, således at disse ajourføres løbende, hvilket medfører større validitet i forbindelse med den løbende sammenholdelse af realiserede omkostninger i forhold til de kalkulerede omkostninger.

Såfremt tilbudsarbejdet udføres i henhold til forretningsgangsbeskrivelsen mindsker virksomheden således risikoen for at indgå aftaler, som falder uden for den forretningsmæssige strategi, samt at tilbuddet forudsætter en dækningsgrad, som ikke er mulig at realisere på baggrund af forkerte anvendte forudsætninger.

5.1.2 Granskning af kontrakten

Idet indregning af entreprisekontrakten efter IAS 11 indebærer at visse forhold i kontrakten skal være opfyldt, vil det være fordelagtigt for virksomheden at indarbejde en instruks i forretningsgangsbeskrivelsen omkring, hvilke forhold der skal tillægges opmærksomhed i forbindelse med underskrivelse af kontrakten. Som tidligere beskrevet vil de fleste kontrakter indgået i entreprenør-

branchen ikke have problemer i relation til kravet omkring ”individuel forhandling”. Dette som følge af, at det typisk er kontrakter indgået efter licitation eller efter direkte efterspørgsel fra kunden.

Til gengæld skal virksomheden sørge for, at der ligger klare procedurer, som sikrer, at arbejdet ikke startes førend kontrakten foreligger i underskrevet stand idet dette ellers medfører, at kontrakten ikke kan indregnes efter IAS 11. Virksomheden bør implementere en kontrolforanstaltning, der sikrer, at kontrakten er underskrevet inden arbejdet igangsættes.

Endvidere skal virksomheden klarlægge, hvilke risici denne ønsker i forbindelse med gennemføringen af et projekt. Ønsker virksomheden at afdække sig for risici vedrørende prisstigninger på råvarer e.l. skal dette fremgå af forretningsgangsbeskrivelsen, således at virksomhedens ønskede risikoprofil tydeligt er synliggjort for hele virksomheden.

Ved udarbejdelse af sådanne forretningsgangsbeskrivelser samt indførelse af passende kontrolforanstaltninger, som sikrer, at beskrivelserne efterleves samt at de forhold, som kan medføre risici for virksomheden minimeres, vil det være min vurdering, at virksomheden er bedre beskyttet mod problemstillinger i forbindelse med indregning af entreprisekontrakter. Det afgørende for om en virksomhed kan håndtere sine risici er, hvorvidt virksomheden har kendskab til dem. Dette kendskab kan udbredes til hele organisationen ved velbeskrevne og implementerede forretningsgangsbeskrivelser.

Eksempel 16

Entreprenørvirksomheden har indgået en entreprisekontrakt med en kunde. Selve kontrakten med kunden overholder reglerne for indregning efter IAS 11. Kontrakten er overgivet til projektlederen, som har ansvaret for udførelsen af kontrakten. Virksomheden har ingen retningslinjer for hvilke aftaler projektlederen må indgå. Projektlederen vælger ikke at indgå en bindende kontrakt med leverandøren af stålplader, hvilket medfører, at da stålpladerne skal anvendes er prisen steget med 20 % i forhold til den pris som tilbudsafdelingen havde taget udgangspunkt i. Virksomhedens ledelse har ikke haft kendskab til ovenstående forhold.

I ovenstående eksempel er det illustreret, hvordan manglen på forretningsgange og interne kontroller kan medføre regnskabsmæssige og forretningsmæssige risici, som virksomhedens ledelse ikke har kendskab til, og dermed heller ikke har mulighed for at påvirke. Havde der i pågældende

situation været en forretningsgangsbeskrivelse, som foreskrev, at såfremt projektlederen fraviger de aftaler som er indgået i forbindelse med tilbudsregningen, skal virksomhedens ledelse godkende dette havde virksomheden haft mulighed for at forholde sig til den indbyggede risiko. Dette medfører, at virksomheden aktivt kan vurdere, hvorvidt risikoen for prisstigningen skal afdækkes eller ej.

5.1.3 Sikring af de økonomiske fordele

I forbindelse med indgåelse af entreprisekontrakter kan der ofte være tale om nogle høje entreprisummer medmindre virksomheden får forudbetaling fra kunden, vil der ofte være tale om, at virksomheden oparbejder et tilgodehavende i takt med at arbejdet udføres. Virksomheden bør derfor udarbejde retningslinjer for, hvordan man ønsker at håndtere den risiko, der opstår, hvis kunden ikke er i stand til at betale entreprisummen. Dette kan være i form af debitorforsikring, hvor et forsikringsselskab indestår for tilgodehavendet mod at virksomheden betaler en løbende præmie. Alternativt kan det være i form af en kreditpolitik, hvor kundens økonomiske stilling skal vurderes forud for kontraktindgåelse.

Hvilke foranstaltninger virksomheden foretager er principielt underordnet og vil være forskellige fra virksomhed til virksomhed. Igen er det vigtigste, at virksomheden er opmærksom på risikoen, og at denne adresseres ved hjælp af udarbejdede forretningsgangsbeskrivelser.

5.2 Projektstyring

Selve målingen af entreprisekontrakter som igangværende arbejder er behæftet med væsentlig risiko. Målingen vil til enhver tid være omfattet af en mængde regnskabsmæssigt skøn. Som virksomhed gælder det derfor at minimere disse risici og eventuelle problemstillinger, og generelt indregne og måle kontrakterne på så veldokumenteret basis som muligt.

Idet indtjeningen i entreprenørbranchen primært genereres fra forskellige projekter er projektstyringen en vigtig faktor til at styre og minimere risici i virksomheden. En god og ensartet projektstyring kan, udover at opfylde kravene i IAS 11, være med til en optimering af indtjeningen på de enkelte projekter.

Projektstyringen starter allerede fra, at virksomheden vinder en kontrakt. I større entreprenørvirksomheder vil det ofte være en tilbudsafdeling, som har erfaring med at beregne og afgive tilbud. Når tilbuddet vindes og kontrakten skal i drift, sker der ansvarsskrifte til fx projektleder e.l. Det er i denne fase at projektstyringen er vigtig; at tilbudsafdelingen foretager overdragelse af projektet til driftsafdelingen. I denne overdragelse skal projektleder orienteres om de forudsætninger som til-

budsafdelingen har taget i forbindelse med kalkulationen. Projektleder har brug for at vide, om det forventes, at der fx skal lægges 40 eller 50 kvadratmeter fliser pr. dag for at den kalkulerede dækning kan opnås. Dette er en forudsætning for, at virksomheden kan nå den ønskede dækning; at dem som skal stå for driften af projektet har fået et indgående kendskab til projektet forud for opstart.

I forbindelse med forløbet af projektet skal projektleder forholde sig til de forudsætninger som tilbuddet er grundlagt på. Med udgangspunkt i kalkulationen skal projektlederen løbende vurdere, hvorvidt projektet forløber planmæssigt eller om der er bedre/dårligere indtjening end kalkuleret såvel økonomiske som tidsmæssigt.

Endvidere er det afgørende for projektstyringen at de ændringer, der løbende kommer til kontrakten i form af fx ekstra arbejder indregnes korrekt; at der foretages estimat på indvirkningen på entrepriseomkostningerne.

Eksempel 17

Entreprenørvirksomheden har indgået en kontrakt, som tilbudsafdelingen har beregnet med en avance på 15 %. Grundet travlhed har tilbudsafdelingen og projektlederen ikke haft mulighed for at gennemgå forudsætningerne i kontrakten. I løbet af det første kontrakt år udføres endvidere en væsentlig andel ekstraarbejde. Projektlederen har ikke løbende vurderet indvirkningen på entrepriseomkostninger ved indgåelse af dette ekstra arbejde. Kunden faktureres løbende på baggrund af aftalesedler samt en vurdering af stadiet af elementer i kontrakten.

Ved indregningen i år et har projektleder fået udskrift af projektreghskabet, som viser en dækningsgrad på 20 %. Projektlederen vurderer, at det skal nok være rigtig, at der har sikkert været en god dækning på ekstra arbejdet, hvorfor projektet indregnes til 20 %.

Projektlederen var dog ikke opmærksom på, at der manglede en stor regning på sten som allerede var lagt ligesom der manglede regninger fra underentreprenørerne, som blev benyttet på sagen. Den faktiske dækning på sagen var i stedet 5 %, idet materialerne var væsentlig dyrere købt ind end kalkuleret ligesom ekstra arbejdet var prissat alt for lavt.

Ovenstående eksempel skal illustrere hvor galt det kan gå, hvis der ikke er stor fokus på projektstyringen løbende. Det er en forudsætning for god projektindtjening, at projektleder konstant er klar

over, hvordan de faktiske omkostninger forløber i forhold til de kalkulerede. Endvidere er det også en nødvendighed, at indgået ekstra arbejde indregnes med de forventede tilhørende omkostninger. Laves denne projektgennemgang og projektopfølgning ikke kan virksomheden ofte stå i situationer, hvor regnskabet viser en god indtjening og en sund økonomi, men i takt med at projekterne bliver afsluttet viser der sig et helt andet billede. Beregningen af færdiggørelsesgraden vil endvidere ofte være behæftet med fejl, såfremt projektleder ikke forholder sig til de realiserede omkostninger samt tillægger omkostninger tilknyttet ekstra arbejde. Færdiggørelsesgraden vil i sådanne situationer ofte blive beregnet for højt, hvilket vil medføre en indtægtsførelse af en for høj avance.

Virksomheden har heller ikke mulighed for at forbedre projekter, som har udviklet sig negativt, hvis virksomheden ikke er klar over denne udvikling. Jo hurtigere en virksomhed kan konstatere at udviklingen ikke er som ønsket, desto hurtigere er der mulighed for at rette op på projektet og forsøge at optimere indtjeningen.

5.2.1 Efterkalkulation

I forbindelse med et projekts afslutning bør virksomheden til enhver tid udarbejde efterkalkulation på projektet. En efterkalkulation er den afsluttede kalkulation, hvor de faktiske realiserede omkostninger på projektet opgøres og sammenholdes med de oprindelig kalkulerede omkostninger. Der er ikke et direkte krav i IAS 11 omkring, at der skal udarbejdes efterkalkulation. Det kan dog argumenteres for, at dette fremgår implicit af kravende omkring løbende ajourføring af udviklingen i entreprisomsætning og entreprisomkostninger. Laves en sådan ajourføring regelmæssig og i takt med at kontrakten udføres, vil dette kunne danne oplysningerne til efterkalkulationen.

Virksomheden kan måske stille spørgsmålstejn ved værdien af en sådan kalkulation, og være mere interesseret i at lave beregninger på nye projekter og fokusere på igangværende projekter. Værdien af en god efterkalkulation skal dog ikke undervurderes. En systematisk udarbejdelse af en efterkalkulation på afsluttede projektet kan give virksomheden værdifuld information, som kan anvendes til at øge virksomheden fremtidige indtjening.

Ved sammenholdelse af de oprindelige kalkulerede forudsætninger med de faktisk realiserede får virksomheden mulighed for at vurdere om de forudsætninger, som er opstillet er realiserbare. Virksomheden kan således få information omkring, hvis der konsekvent afsættes for lidt timer eller om der anvendes en forkert kostpris på egne folk.

Det kan ligeledes være, at der kan ses en trend i forbindelse med udførelse af projektet, hvor der er mulighed for optimering, således at omkostningerne kan holdes nede. Jo mere detaljeret efterkalkulationen udarbejdes, desto flere forhold kan afdækkes omkring de oprindelige indarbejdede forudsætninger samt udførelsen af arbejdet.

Dette kan give virksomheden værdifuld information i forhold til fremtidige tilbud på projekter. Det kan endvidere give virksomheden mulighed for at segmentere projekterne, således der kan analyseres på, hvilke kundegrupper og projekttyper der bidrager med den bedste indtjening, samt hvilke kundegrupper og projekttyper der måske fremadrettet ikke skal afgives tilbud på, idet disse historisk set ikke har bidraget med den forventede indtjening.

Udarbejdelse af efterkalkulation bør derfor indgå som et fastelement i projektstyringen og være nedfældet i virksomhedens forretningsgang på området.

5.3 Delkonklusion

Formålet med dette kapitel er, at vurdere om regnskabsaflægger har mulighed for at minimere nogle af de problemstillinger og risici som kan forekomme, når der arbejdes med entreprisetrakter, som skal indregnes efter IAS 11.

Det er min vurdering, at minimeringen af disse risici ikke adskiller sig fra minimering af andre risici, som regnskabsaflægger kan stå overfor i forbindelse med aflæggelse af årsregnskabet. For at minimere risici skal virksomheden for det første være klar over, hvilke risici området indeholder, og derefter sørge for at disse risici er kommunikeret passende rundt i organisationen, således de medarbejdere som sidder med de daglige opgaver ligeledes har kendskab til de forskellige problemstillinger og risici.

Som virksomhed kan det engang imellem være nødvendigt at tage nogle risici, men det skal være en aktiv beslutning, således at der ikke kommer overraskelser samt at indregningen sker med kendskab til de risici, der er foretaget. På den måde sikrer virksomheden, at indregningen sker i henhold til gældende lovgivning.

Virksomheden bør udarbejde forretningsgangsbeskrivelser som klart redegør for de krav som lovgivningen stiller på de udvalgte områder. Herudover skal virksomhedens interne retningslinjer til adressering og håndtering af eventuelle problemstillinger på området ligeledes fremgå af beskrivelsen. Udover at sikre at lovgivningen overholdes, sikres der endvidere en så stor ensartethed som

overhovedet muligt, hvilket minimerer risikoen for fejl i forbindelse med kontraktindgåelse og den efterfølgende indregning af kontrakten.

Virksomhedens projektstyring har afgørende betydning for, hvordan udfaldet af en indgået entreprisekontrakt kan påvirkes. Jo bedre retvisende indsigt projektleder og virksomhed løbende har i projektet, desto bedre mulighed har virksomheden for at agere. Indregning af entreprisekontrakter som igangværende arbejder vil altid være omfattet af et vist regnskabsmæssigt skøn. En god og ensartet vurdering af projektet løbende giver dog efter min vurdering virksomheden mulighed for at minimere det regnskabsmæssige skøn og dermed risikoen for fejl. Uagtet hvor gode instrukser og processer virksomheden har opsat for projektstyringen, er der ingen der kan spå om fremtiden, hvorfor der altid vil være risici ved indregningen, som ikke er mulige for virksomheden at styre eller håndtere.

6 Konklusion

Indregning af omsætning er for alle erhvervsdrivende virksomheder afgørende for at aflægge et retvisende regnskab. For de fleste service- samt ordreproducerende virksomheder giver indregningen ikke væsentlige udfordringer, idet indregningen sker i takt med at ydelsen/varen overleveres til kunden. For virksomheder, der producerer efter kontrakt kan indregningen imidlertid indeholde mange udfordringer. Dels er der særlige krav til, hvilken indregningsmetode der anvendes, og dels indregnes omsætningen vedrørende entreprisekontrakter på baggrund af forskellige skøn, der i øvrigt kræver et kvalificeret beslutningsgrundlag. En forkert indregning af omsætning kan få katastrofale følger, dels for det aflagte regnskab, men også for virksomhedens forretning.

Denne afhandling giver et sammendrag af det anvendte lovgrundlag, og på baggrund heraf foretages der analyser, hvorved regnskabsmæssige og forretningsmæssige risici vurderes. Endeligt gives der i afhandlingen forslag til, hvorledes disse risici kan minimeres.

Grundlæggende danner årsregnskabsloven rammerne for den danske regnskabsregulering, hvorfor igangværende arbejder også underlægges disse bestemmelser. Yderligere detailregulering forefindes dels fortolkningsbidragene i IAS 11 og 18, samt afgørelser fra regnskabskontrollen, der årligt udføres af Fondsrådet, samt af udtalelser fra Erhvervsstyrelsen.

Ved fastlæggelse af den lovgivning, der sætter bestemmelserne for indregning og måling af igangværende arbejder, er det først og fremmest væsentligt at nævne årsregnskabslovens overordnede målsætning for regnskabet, nemlig at det skal være retvisende.

Årsregnskabsloven foreskriver endvidere, at entrepriseaftaler samt serviceaftaler skal indregnes efter produktionsmetoden, såfremt betingelserne herfor er opfyldte. Betingelserne er yderligere specificeret i Erhvervsstyrelsens notat omkring anvendelse af produktionsmetoden.

I 2006 afsiger Fondsrådet to afgørelser i sager vedrørende anvendelse af produktionskriteriet, hvilket for alvor skaber røre. Efterfølgende udfærdiger Erhvervsstyrelsen i 2008 et notat, der foreskriver, at Erhvervsstyrelsen anser IAS11 og IAS18 som styrende for, hvornår produktionsmetoden kan anvendes. På dette tidspunkt bliver vurderingen af ”individuel forhandling” for alvor indført i den danske regnskabsregulering for virksomhederne, der aflægger årsrapport for årsregnskabsloven.

Begrebet ”individuel forhandling” forstås således at det pågældende aktiv skal være individuelt forhandlet. Det vil sige, at der skal være afholdt individuelle forhandlinger mellem kunden og sælger, ligesom aktivet skal være individuelt fremstillet. For at der kan være tale om en ”individuel for-

handlet" kontrakt samt anlæg kræves det, at kunden har haft afgørende indflydelse på udviklingen, design samt valg af materialer i forbindelse med opførelsen af aktivet, samt at kontrakten er individuelt tilpasset og ikke blot er en standardkontrakt.

Erhvervsstyrelsens notat var ikke kun et tilvalg af IAS 11 og IAS 18. Det var ligeledes et fravalg af RV 6, som blev trukket tilbage i 2013. Notatet synes at fremstå således at Erhvervsstyrelsen principielt underkendte de danske regnskabsvejledninger til fordel for de internationale regnskabsstandarder. Retningen indikerer at den danske regnskabsvejledning bevæger sig i retning af en harmonisering med de internationale regnskabsstandarder.

Stadsfæstningen af kravet om "individuel forhandlet" fik primært påvirkning på virksomheder som sælger produkter/aktiver som er forholdsvis standardiseret. Eksempelvis virksomheder, hvis aktivitet består i at opføre og sælge typehuse, idet kunden i forbindelse med disse handler ofte ikke har tilstrækkelig indflydelse på husets udformning og design, ligesom materialerne ofte er foruddefineret. Entreprenørbranchen har dog på samme måde udfordringer med at overholde kravet "individuel forhandlet", idet der ofte er tale om licitationskontrakter, antaget selvfølgelig at kontrakterne er gyldige i den forstand, at de som udgangspunkt er underskrevet før arbejdet er påbegyndt.

Forskellen mellem de to indregningsmetoder er væsentlig, og en praksisændring for de berørte virksomheder, vil alt andet lige have været markant.

Indregningen efter salgsmetoden medfører, at entrepriseomsætningen og entrepriseomkostningerne først indregnes ved kontraktens afslutning. Fordelen ved denne indregningsmetode er, at den er simpel og ikke indbefatter væsentlige regnskabsmæssige skøn. Ulempen er dog, at indregningen efter salgsmetoden medfører, at den oparbejdede indtjening ikke indregnes løbende, hvilket kan give anledning til tvivl om, hvorvidt regnskabet afspejler det grundlæggende krav om det retvisende billede.

Produktionsmetoden medfører imidlertid at virksomheden skal indregne entrepriseomsætningen samt entrepriseomkostningerne løbende, hvilket som udgangspunkt bør give det mest retvisende billede af virksomhedens aktiviteter i de enkelte perioder. Produktionsmetodens ulempe er dog, at målingen af omsætningen og den tilhørende avance er mere kompliceret og som regel indeholder væsentlige regnskabsmæssige skøn.

For at produktionsmetoden kan anvendes, er det en forudsætning at entrepriseomsætningen kan måles pålideligt. Yderligere er det et krav at virksomheden kan måle de afholdte omkostninger samt

de skønnede omkostninger til færdiggørelsen pålideligt. Målingen af avancen på en given entreprisekontrakt sker på baggrund af den opgjorte færdiggørelsesgrad. Fastlæggelsen af færdiggørelsesgraden kan være meget vanskeligt, idet færdiggørelsesgraden skal afspejle værdiskabelsen i projektet på opgørelsestidspunktet, og ikke blot på påløbne omkostninger. Værdiskabelsen i et projekt kan i sagens natur, være svær at vurdere, og under alle omstændigheder vil vurderingen indeholde et omfang af skøn, og når der er skøn vil der altid medfølge en øget risiko for fejl ved aflæggelsen af et finansielt resultat, som regnskabslægger bør være opmærksom på.

Regnskabsaflægger skal endvidere være opmærksom på, at der ved indregning af entreprisekontrakter foreligger bestemmelser i IAS11, der foreskriver at forventet tab på en entreprisekontrakt, skal omkostningsføres fuldt ud i det pågældende regnskabsår forventningen konstateres. Tabet periodiseres således ikke udover kontraktens løbetid, som en forventet avance periodiseres over kontraktens løbetid i takt med udviklingen i færdiggørelsesgraden.

Ved gennemgangen af lovreguleringer og fortolkningsbidrag er der identificeret en del problemstillinger i forbindelse med indregning og måling af entreprisekontrakter. Dels er der hele problematikken omkring, hvorvidt kontrakten omfattes af IAS11, således indregningstidspunktet følger det udførte arbejde, men yderligere er der forbundet særlige risici i forbindelse med målingen af værdien, der skal indregnes.

En central problemstilling er vurderingen af færdiggørelsesgraden, når værdien af igangværende arbejder skal opgøres. Som udgangspunkt er der tre metoder for opgørelse af færdiggørelsesgraden, som i sig selv kan forestå simple. Problematikken opstår imidlertid, idet grundlaget for vurderingen kan være svær at få på plads, således der opnås mindst mulig risiko for fejl. Opgøres færdiggørelsesgraden eksempelvis på baggrund af afholdte omkostninger eller ressourcer, stilles der store krav til registreringssystemet og systematikken heri, opgøres den derimod alene på en fysisk vurdering af det færdige anlæg, er vurderingen fuldstændigt underlagt skøn, og risikoen for fejl forhøjet. I praksis vil man næsten altid anvende en kombination af ovenstående. Yderligere kan der opstå problemstillinger, hvis en entreprenør eksempelvis baserer sig udelukkende på afholdte omkostninger, hvor de afholdte omkostninger ikke afspejler den reelle værditilvækst.

En anden væsentlig udfordring er, når der i forbindelse med udførelsen af entreprisekontrakten, indgås aftaler om ekstra arbejde. Her gælder det i særdeleshed om at have et registreringssystem, der kan håndtere adskillelse mellem projekterne og ekstra arbejderne. Det er vigtigt i den forbindelse at udarbejde kalkulationer, der sikrer, at der løbende kan foretages opfølgning på det enkelte pro-

jekt og de enkelte ekstra arbejder, idet en samlet vurdering kan give anledning til forkert indregning. Foretages en sådan vurdering og registrering ikke, er der dels forøget risiko for, at virksomheden ikke overholder betingelserne ved indregning efter produktionsmetoden, og dels medfører den manglende adskillelse en forretningsmæssig risiko, idet virksomheden ikke nødvendigvis kan vurdere hvordan avancen på det samlede projekt forløber. En sådan manglende opfølgning kan medføre, at virksomheden ikke reagerer rettidigt på eventuelle udfordringer ved udførelsen.

Ovenstående problemstillinger er i afhandlingen vurderet de som værende de væsentligste. Der findes dog derudover mange andre problemstillinger, som regnskabsaflægger skal være opmærksom på. Fx indregningstidspunktet for forventet tab, variabler i entrepriseomsætningen såsom bonusindregninger, usikkerheder omkring kundens betalingsevner etcetera.

For at minimere risikoen for fejl, er første punkt at sikre sig et validt datagrundlag.

I entreprenørbranchen er projektstyringen yderst vigtig. En god projektstyring igennem hele projektets løbetid medvirker til, at virksomheden løbende kan ajourføre forventningen til projektet inklusiv ændringer, og på baggrund heraf minimere de regnskabsmæssige skøn, og derved foretage en mindre risikobetonet indregning af projektet. En god projektstyring kan dels defineres ud fra et veludviklet registreringssystem sammen med veldokumenterede forretningsgangsbeskrivelser. Yderligere kan der indføres interne kontroller, der sikrer at forretningsgangen overholdes. Forretningsgangsbeskrivelsen kunne fx indeholde instrukser omkring registrering af omkostninger vedrørende ekstra arbejde, krav til kalkuleberegninger på projekter af en vis størrelse, bevillingsrammer for indgåelse af aftaler, løbende kreditvurdering af kunderne osv.. De interne kontroller kunne fx indeholde månedsvis gennemgang af de største 10 entrepriser i den forgangne måned, hvor det påses, at der rent faktisk foreligger kalkulationer, kontrol af, at der er foretaget kreditvurdering af de største kunder og lignende.

Det vurderes at en effektiv forretningsgangsbeskrivelse samt tilhørende interne kontroller vil være med til at de regnskabsmæssige samt forretningsmæssige risici bliver synliggjort i virksomheden, således at alle virksomhedens berørte medarbejdere ved involvering føler ansvar for projekter og sikring af data og processer, hvilket endeligt vil reducere risikoen for fejl og sikre valid indregning af entreprise kontrakter.

7 Perspektivering

IAS 11 og 18 vedrørende indregning af omsætning, herunder entreprisekontrakter vil formentlig inden for den nærmeste fremtid være indeholdt i en ny fælles standard om indtægtsindregning. ISAB har i 2011 udstedt et 2. udkast til denne nye standard, som samler indregningen af omsætning fra salg af varer, salg af tjeneste ydelser samt indtægter fra entreprisekontrakter. Udkastet indeholder en 5-trinsmodel, som kan anvendes i forbindelse med vurderingen af metode for indregning af omsætningen.

I forhold til de nuværende bestemmelser i IAS 11 indeholder den nye fællesstandard ikke mulighed for at indregne entreprisekontrakter på baggrund af den opgjorte færdiggørelsesgrad. I stedet er fokuseres der på, at omsætningen indregnes i takt med at kontrollen overføres til kunden. Dette kan potentielt medføre en ændring i tidspunktet hvor omsætningen fra entreprisekontrakter kan indregnes.

Den nye standard indeholder øgede oplysningskrav i forhold til de nuværende standarder. De nuværende oplysningskrav fokuserer primært på de kontrakter der allerede er indgået, mens den nye standard kræver at der gives detaljerede oplysninger opdelt i følgende 3 hovedgrupper:

- Virksomhedens kontrakter med kunder
- De væsentlige skøn og ændringer i skøn, som er foretaget i forbindelse med virksomhedens anvendelse af standarden.
- De aktiver, som virksomheden har indregnet i regnskabet som følge omkostninger afholdt med det formål at indgå og opfylde kontrakterne

Der kræves således øgede oplysninger omkring forventningerne til fremtiden, hvilket må anses at have stor værdi for regnskabslæser i forbindelse med vurdering af virksomheden.

En anden problemstilling som ikke er belyst i denne afhandling er regnskabslæserens informationsværdi af årsrapporten, når denne indeholder væsentlig omsætning fra igangværende arbejder. Som regnskabslæser kan det være svært at vurdere validiteten i årsregnskabet, idet dette ikke giver oplysninger omkring omfanget og fordelingen de anvendte skøn og forudsætninger i forbindelse med indregningen og målingen af de igangværende arbejder.

Området igangværende arbejder for fremmed regning er som det fremgår meget omfattende, og der er mange spændende problemstillinger, som kunne være interessante at undersøge yderligere ud over i nærværende afhandling undersøgte.

8 Kildefortegnelse

Forfatter	Titel	Forlag/stihenvising	Udgave / download
Erhvervsstyrelsen	Kontrollen med de børsnoterede virksomheders regnskaber	http://www.fsr.dk/~media/Files/FSR/Fa glige_informati- oner/Regnskaber/Standar- der%20og%20vejledninger/AArsregnsk absloven_fortolk- ninger/notat%20fra%20ES.ashx	2013
Henrik Steffensen, Jens Otto Damsgaard m.fl.	Kommentar til årsregnskabsloven	Forlaget Thomsen	5. udgave
Jan Fedders, Henrik Steffensen	Årsrapport efter IFRS	Forlaget Thomsen	3. udgave
KPMG	Indsigt i årsregnskabsloven		8. udgave 2013/14
Peter Jürgensen	Foruroligende fald i stålpriserne	http://www.jernindustri.dk/artikel/VisAr ti- kel.aspx?siteID=JM&lopenr=13062800 1&pID=2	2013
PWC	Overblik, inspiration, viden - Regn- skabshåndbogen 2013	Cool Gray A/S	

Anvendt lovgivning samt fortolkninger

Titel	
Erhvervsstyrelsen - Notat om betingelserne for at anvende produktionsmetoden efter Årsregnskabsloven	http://erhvervsstyrelsen.dk/file/241801/andevendelse_produktionsmetode_aarsregnskabsloven.pdf
Erhvervsstyrelsen - AB92	http://erhvervsstyrelsen.dk/file/3962/AB_92.pdf
Fondbrådet - Afgørelse af 24. april 2006 - Indregning af omsætning ved projektudvikling	http://www.fondsraadet.dk/da/FR-Afgoerelser/Vaesentlige-og-eller-principielle-afgoerelser/IFRS-IAS/Indregning-af-omsaetning-ved-projektudvikling.aspx
Fondbrådet - Regnskabsmæssig behandling af ejendomsprojekter til videre salg	http://www.fondsraadet.dk/da/FR-Afgoerelser/Vaesentlige-og-eller-principielle-afgoerelser/IFRS-IAS/Regnskabsmaessig-behandling-af-ejendomsprojekter.aspx?p=1
FSR – Regnskabsvejledning for Klasse B- og C-virksomheder	<i>Karnov online</i>
IAS 11 – Entrepriskontrakter	<i>Karnov Group: Som ændret ved KFO 2008-12-10 nr. 1260 ved nyIAS 23 og KFO 2008-12-17 nr. 1274</i>
IAS18 – Omsætning	<i>Karnov Group: Som ændret ved KFO 2009-01-23 nr. 69, KFO 2012-12-11 nr. 1254 og KFO 2012-12-11 nr. 1255</i>
IAS8 - Anvendt regnskabspraksis, ændringer i regnskabsmæssige skøn og fejl	<i>Karnov Group</i>
IFRIC-Fortolkningsbidrag 15 – Aftaler om opførelse af fast ejendom	<i>Karnov Group</i>
Årsregnskabsloven	<i>Retsinfo.dk - LBK nr 1253 af 01/11/2013</i>

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Accept af tilbud vedr **Hovedgaden**
accepterer herved Deres tilbud i på
udførelse af:

for en samlet entreprisum, ekskl. moms på DKK 10.858.054,00, skriver
Timillionerottehundredeftioendefemtifire 00/100 DKK ekskl. moms gæl-
dende for de i udbudsmaterialet angivne ydelser ekskl. hovedpost 12 eventuelle
tillægsarbejder på side B.

Arbejdet overdrages Dem på følgende nærmere specificerede betingelser.

A. Grundlag

Entreprisen udføres i henhold til udbudsmaterialet:

- › Aftalegrundlaget for nærværende entreprise er AB92, med aftalte ændringer i nedennævnte Særlige Betingelser
- › Særlige Betingelser, SB, Særlige Arbejdsbeskrivelser, SAB og Tilbuds- og Afregningsgrundlag, , Hovedgaden af december 2012
- › Tegninger iht. dokumentoversigt dateret 5. december 2012
- › Rettelsesblad nr. 1 af 10. januar 2013
- › Rettelsesblad nr. 2 af 14. januar 2013
- › Deres tilbud af 16. januar 2013.

B. Tidsfrister og arbejdsprogram

Følgende hoved tidsfrister er indarbejdet i projektet og er belagt med dagbod:

Igangsætningsfrist:

- › Arbejdet skal være igangsat senest den 1. marts 2013.

Deltidsfrist:

- › Alle jord- og afvandingsarbejder og brolægning i etape 1-3 skal være afsluttet senest 1. november 2013

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Færdiggørelsesfrist / Aflevering:

- › Alle arbejder skal være færdige og klar til aflevering senest 29. august 2014.

C. Sikkerhedsstillelse

Som sikkerhed for entreprisens fuldførelse i overensstemmelse med acceptens bestemmelser stiller entreprenøren, jf. AB 92, § 6, stk. 2 en sikkerhed på DKK 1.628.708,00 svarende til 15 % af entreprisensummen.

D. Underentreprenører

Entreprenøren har indgået aftale eller forhandler med underentreprenørerne nævnt i bilag A har ikke kommentarer til de enkelte underentreprenører, og en godkendelse må forventes

E. Forbehold

Entreprenøren frafalder det i tilbuddet anførte Dansk Byggeri Standardforbehold af maj 2008.

F. Særlige forhold

Entreprenøren forbeholder sig retten til at lade belægningsarbejder i passagerne udgå helt eller delvist af projektet, uden genforhandling af enhedspriser for arbejder som udgår.

Entreprenøren skal udarbejde Plan for Sikkerhed og Sundhed, samt forestå sikkerhedskoordineringen på bygherrens vegne.

den 3/4-13

Undertegnede bekræfter herved at have gennemlæst og være indforstået med foranstående acceptvilkår.

den 2/3-2013

(For entreprenøren)

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale Nr.

Entrepriseaftale nr. 2013-12-13
af 12. december 2013
om levering af byggearbejde
til Bygherrens adresse

Bygherrens adresse
Bygherrens adresse
Bygherrens adresse
Bygherrens adresse

Bygherrens adresse
Bygherrens adresse
Bygherrens adresse
Bygherrens adresse

Faktura kan også sendes
til:

Afl levering:
2013-12-13

Bygherrens adresse
Bygherrens adresse
Bygherrens adresse

I henhold til betingelserne i nærværende Entrepriseaftale bestilles hermed:

Entrepriseaftalen ("Entrepriseaftalen" herunder omfattende dokumenter jf. afsnit 3.1. med bl.a. Bygherrens adresse, her. 5.3, opdateret Januar 2013. Omfang (scope) af ydelser og leverancer omhandler udførelse af anlægs- og anlægsgartnerarbejde til Bygherrens adresse, som angivet i nærværende entrepriseaftale og herunder Bygherrens udbudsmateriale dateret 2013-03-01.

Aftalt fast pris for alle ydelser og udgifter under aftalen (I tal):

DKK 37.521.998, -
Ekskl. moms.

Aftalt fast pris for alle ydelser og udgifter under aftalen (beløb og valuta med bogstaver):

Danske Kroner
trettisyvmiljonerfemhundredetotientusindenihundredenitiotte0/00

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Godkendt af:

Bvoherren:

NOVO NORDISK A/S
Per Paulsen
VP 10

Date: 2013.04.18 Underskrift 

NOVO NORDISK A/S
Per Paulsen
VP 10

Date: 2013.04.17 Underskrift 

NOVO NORDISK A/S
Jesper Larsen
Project Director

Date: 2013-04-16 Underskrift 

NOVO NORDISK A/S
Robert Blom Andersen
Project Manager

Date: 2013-4-15 Underskrift 

NOVO NORDISK A/S
Tor Almqvist
Contracting, responsible

Date: 2013.04.15 Underskrift 

Entreprenøren:

ENTREPRENØR
Tor Almqvist
Project Owner

Date: 15-4-13 Underskrift 

Igangværende arbejder for fremmed regning
 - Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.: 2013-03-01
 Dato: 2013-03-01
 Init.: OeAb

Indhold

1	Introduktion.....	4
1.1	Forord.....	4
2	Parterne.....	4
2.1	Entrepriseaftalens parter.....	4
2.2	Parternes Repræsentanter.....	5
3	Entreprisen.....	5
3.1	Arbejdets omfang.....	5
4	Milepælsplan.....	6
5	Milepælsplanens aktiviteter.....	7
5.1	Re 4.1: Tildeling af kontrakt.....	7
5.2	Re 4.2: Kvalitetsplan.....	7
5.3	Re: 4.3 Detaljeret tidsplan.....	7
5.4	Re 4.4 : Afklaring af leverancer.....	7
5.5	Re 4.5: Tilrigning af byggeplads.....	7
5.6	Re 4.6: Etape 1.....	8
5.7	Re 4.7: Etape 2.....	8
5.8	Re 4.8: Mangelgennemgang.....	8
5.9	Re 4.9: Aflevering.....	8
6	Pris og betaling.....	8
6.1	Pris.....	8
6.2	Betaling.....	9
6.2.1	Månedlig betaling efter udført arbejde.....	9
6.3	Optioner.....	9
6.4	Tidsplan og forsinkelse.....	9
7	Ændring af arbejdet.....	10
8	Entreprenørens anvendelse af underentreprenører.....	10
9	Sikkerhedsstillelse.....	10
10	Forsikring.....	11
11	Sociale og miljømæssige forpligtelser.....	11
12	Sikkerhed for arbejder.....	12
13	Fortrolighed og tavshedspligt.....	12
14	Audit.....	12
15	Særlige aftaler.....	12
15.1	Tvister.....	12
15.2	Entreprenørens sikkerhedsstillelse.....	12
15.3	Mangelfri aflevering.....	12
15.4	Tilladelser.....	13
15.5	Ændringsarbejder.....	13

- Bilag 1: Aconto begæring
- Bilag 2: Bilag til aconto
- Bilag 3: Liste med underentreprenører

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

1 Introduktion

1.1 Forord

Entrepriseaftalen udgør den fulde og eneste erklæring om aftalen mellem Parterne til denne og erstatter alle tidligere forhandlinger og betingelser, og Entrepriseaftalen må ikke være i modstrid med nogen tidligere eller samtidig aftale.

Parterne tilsigter at Entrepriseaftalen inklusiv eventuelle bilag udgør den fulde og eneste erklæring om Entrepriseaftalens betingelser, og ingen udefrakommende dokumentation kan præsenteres i en eventuel retssag eller voldgiftssag, der involverer Entrepriseaftalen. Overskrifterne i Entrepriseaftalen er brugt for at gøre henvisning lettere og udgør hverken en del af Entrepriseaftalen eller påvirker dens fortolkning.

Hvis en bestemmelse i Entrepriseaftalen bliver anset for at være uden retskraft eller ugyldig af en kompetent domstol, skal gyldigheden og retsgyldigheden af de øvrige bestemmelser ikke blive påvirket heraf, og Parterne skal mødes og nå til enighed om nye betingelser, som så vidt muligt skal udtrykke Parternes oprindelige hensigt.

Hver person som underskriver Entrepriseaftalen og hver Part for hvem denne person effektuerer Entrepriseaftalen, garanterer at han eller hun har myndighed til at indgå Entrepriseaftalen og udføre de anførte forpligtelser og at udførelse, levering og indsats i forbindelse med Entrepriseaftalen ikke på nogen måde er i strid med nogen anden aftale, inklusiv men ikke begrænset til nogen politik eller retningslinier bindende for denne person eller Part.

Nærværende Entrepriseaftale er udstedt af

2 Parterne

2.1 Entrepriseaftalens parter

Entrepriseaftalen er indgået mellem følgende to parter:

.....
 Herefter kaldet "Bygherren"

og

.....
 Herefter kaldet "Entreprenøren".

Dato: 2013-03-01, Init.: | Entrepriseaftale baseret på AB 92 4 / 12

Igangværende arbejder for fremmed regning
 - Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

2.2 Parternes Repræsentanter

Bygherrens Repræsentanter overfor Entreprenøren:

Bygherrerådsløber:

Projektleder:

Entreprenørens repræsentanter overfor Bygherren:

Arbejdsleder/Projektleder:

3 Entreprisen

3.1 Arbejdets omfang

Entreprenøren skal udføre følgende arbejde:

Udførelse af anlægsgartnerentreprise for i hovedentreprise
 i forbindelse med jf. bygherrens udbudsmateriale dateret 2013-03-01

Arbejdets omfang er specificeret i kontrakten. Følgende dokumenter udgør kontrakten:

Dokument prioritering:	Dokument:	Dokument Id.:	Version:
1.	Nærværende Entrepriseaftale inkl. Bilag 1, 2, 3 og 4.	1.0
2.	Almindelige Betingelser AB 92 som ændret og præciseret i ("AB")	5.2
3.	Særlige Betingelser (SB)	Særlige Betingelser	1.0
4.	Referat udarbejdet af Afklarende møde vedrørende tilbud på af 2013.04.11 Afklarende møde vedrørende tilbud på 2013.04.11	1.0
5.	Rettelsesblad 01-04 udarbejdet af	Rettelsesblad 01-04	
6.	Bygherres udbudsmateriale inkl. samtlige specifikationer, rettelsesblade og tegninger (i henhold til udbudsbrev fra dateret 2013-03-01)	Dokument- og fordelingsliste for Landskabsarkitekt	2013.03.01

Dato: 2013-03-01, Init.: GeAb Entrepriseaftale baseret på AB 92 5/12

Igangværende arbejder for fremmed regning
 - Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

7.	Tidsplan dateret 2013-04-10	Tidsplan dateret 2013.04.10	2013.04.10
8.	Standarder for ansvarligt indkøb for leverandører	Appendiks_Resp_Sourcing_Standards_Dk 1.0	1.0
9.			2.0
10.	Kombineret entreprise- og montageforsikring samt projektforsikring		2012.12.12
11.	Kontraktsum og optionsskema udarbejdet 2013-04-11	Kontraktsum og optionsskema 2013-04-11	2013-04-11
12.	Entreprenørens Tilbud dateret 2013-04-04	2013-04-04	2013-04-04

Ved fortolkning af kontraktgrundlaget skal dokumenterne tillægges vægt i henhold til ovenstående prioriterede rækkefølge.

Nærværende Entrepriseaftale og de heri aftalte vilkår for Entreprisen skal på ingen måde påvirkes af eventuelle salgs- og leveringsbetingelser fra Entreprenørens side, hvad enten sådanne salgs- og leveringsbetingelser allerede måtte være udstedt eller måtte blive det i fremtiden. Sådanne eventuelle salgs- og leveringsbetingelser fra Entreprenørens side skal således ingen gyldighed eller virkning have mellem Entreprenøren og Bygherren. Dette indebærer bl.a., at ansvarsfraskrivelser eller -begrænsninger fra Entreprenørens side skal være uden virkning mellem parterne.

4 Milepælsplan

Aktivitet:	Færdiggørelsesdato:	Betaling	Sanktionsbærende termin
4.1 Tildeling af kontrakt	Uge 16, 2013		
4.2 Kvalitetsplan	Uge 19, 2013		
4.3 Detaljeret tidsplan	Uge 19, 2013		
4.4 Afklaring af leverancer	Uge 19, 2013		
4.5 Tilrigning af byggeplads	Uge 27, 2013		
4.6 Etape 1	Uge 31, 2013		*
4.7 Etape 2	Uge 40, 2013		
4.8 Mangelgennemgang	Uge 49, 2013		
4.9 Aflevering	Uge 50, 2013		*

Dato: 2013-03-01, Init.: OeAb

Entrepriseaftale baseret på AB 92

6 / 12

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.: 1

* Sanktionsbærende terminer jf. 6.4. Hvor en milepæl er defineret som uge (Uge x, YYYY) i stedet for en dato (YYYY-MM-DD) skal arbejdet senest afleveres fredag kl. 12:00 i den pågældende uge.

Entreprenøren skal give Bygherre meddelelse om, minimum en uge før, den eksakte leveringsdato med mindre andet er aftalt og beskrevet under den enkelte milepæl jvf. afsnit 5 nedenfor.

5 Milepælsplanens aktiviteter

5.1 Re 4.1: Tildeling af kontrakt

Modtagelse af nærværende kontrakt i underskrevet tilstand.

5.2 Re 4.2: Kvalitetsplan

Entreprenøren udarbejder en kvalitetsplan, der detaljeret beskriver hvordan Entreprenøren vil opfylde de specificerede krav. Kvalitetsplanen skal udarbejdes i henhold til Særlige Betingelser sektion 2.

Kvalitetsplanen skal indeholde følgende:

Kvalitetsaktiviteter for arbejder under denne kontrakt.

Liste over alle delelementer, der er indeholdt under denne kontrakt.

Specifik organisationsplan for projektet inklusive en beskrivelse af ansvarsområderne for: Projektlederen.

Opdatering og efterlevelse af kvalitetsplanen.

Opdatering og efterlevelse af tidsplanen.

Opdatering af dokumentlisten.

Beskrivelse af Entreprenørens kvalitetssystem.

Plan for gennemgang og godkendelse af dokumenter.

Liste over dokumenter, der kræver Bygherrens godkendelse.

Dokument distribution og dokument kontrol.

Korrigerende handlinger vedrørende fejl opstået i projektering og udførelsesperioden.

5.3 Re: 4.3 Detaljeret tidsplan

Detaljeret projekttidsplan der angiver mellemterminer, sluttidsfrister, samt den kritiske vej inklusive datoer for projekt og design review møder, såvel som deadlines for aflevering af dokumentation og deadlines for tilbagemeldinger fra Bygherren.

Tidsplan skal godkendes af Bygherre. Bygherrens godkendelse af tidsplanen fritager ikke

Entreprenøren for det fulde ansvar for at leve op til kravene i denne kontrakt.

5.4 Re 4.4 : Afklaring af leverancer

Senest 1. juni skal der foreligge, en af fagtilsynet godkendt, leveranceliste med bekræftelse på ordreafgivelse samt leveringstidspunkt.

Desuden skal de i Arbejdsbeskrivelsen anviste prøvefelter og materialeprøver være udført, leveret og godkendt.

5.5 Re 4.5: Tilrigning af byggeplads

Opstart byggeplads, dvs. bl.a. opstilling af skurby, supplerende byggepladsafskærmning, parkeringspladser og byggepladsveje.

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

5.6 Re 4.6: Etape 1

Færdig belægning i område V1 (asfalt og skiferbelægning) i henhold til udbudstidsplan,

5.7 Re 4.7: Etape 2

Færdige belægninger i områder S1 og S2 (asfaltbelægninger) samt V2 og N1 (skiferbelægninger) i henhold til udbudstidsplan;

5.8 Re 4.8: Mangelgennemgang

Anlægsarbejder og belægninger inspiceres før afleveringen, resultaterne registreres ved udarbejdelse af mangellister. Listerne og anden dokumentation vedrørende materialer og arbejdets udførelse – f.eks. prøvningsattester og dokumentation af kvalitetssikringen samt "AS Built" dokumentation – indgår på det foreliggende niveau i mangelgennemgangen. DV (Drift og Vedligeholdelse) skal afleveres af Entreprenøren i endelig udgave ved mangelgennemgangen, så driften kan instrueres inden aflevering.

Entreprenøren skal inden aflevering foretage egen mangelgennemgang og -afhjælpning, så omfanget af mangler ved afleveringen er afhjulpet. Mangelgennemgangen startes op i god tid med Bygherrens deltagelse.

5.9 Re 4.9: Aflevering

Entreprenøren skal færdigmelde arbejdet senest 10 arbejdsdage før arbejdets færdiggørelse. Bygherren indkalder derefter Entreprenøren til en aflevering, der skal finde sted senest 10 arbejdsdage efter færdigmeldingstidspunktet.

Senest 30 dage efter aflevering skal As Built, samt ks-dokumentationen afleveres til Bygherren i endelig udgave.

Ved afleveringsforretning skal godkendt commissioning dokumentation foreligge, så driften umiddelbart kan overleveres til Bygherrens driftsorganisation. Dette er uafhængigt af at bygherren forventer at indgå drifts aftale med leverandøren om de første års drift af anlægget. Aflevering udgør den endelige godkendelse af have og anlæg relateret til Entrepriseaftalen. Bygherrens rådgiver udfærdiger et afleveringsdokument der dokumenterer de fundne fejl og mangler, samt disse fejl og manglers udbedring. Afleveringsdokumentet skal godkendes og underskrives af Bygherren og Entreprenøren. Entreprenøren har det fulde ansvar for have og anlæg indtil Aflevering. Som følge deraf er det først når have og anlæg er blevet endeligt godkendt ved Aflevering at risikoen for tab eller skade på have og anlæg overgår til Bygherren og den endelige betalingsanmodning kan udstedes.

Udskudt arbejde: I forbindelse med aflevering er det aftalt at toplag på stier udlægges senest 2014.07.01 iht. leverandørens anvisninger.

6 Pris og betaling

6.1 Pris

Entreprisensummen udgør: DKK ekskl. moms 37.521.998,-

Pos. Nr.	Ydelsesbeskrivelse	Pris (DKK)
01	Anlægsarbejder og terrænarbejder	37.521.998

Entreprisensummen og betalingsbetingelser fremgår af side 1 af denne ordre. Entreprisensummen er fast og reguleres ikke.

Dato: 2013-03-01, Init.: CeAb

Entrepriseaftale baseret på AB 92

8 / 12

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

6.2 Betaling

6.2.1 Månedlig betaling efter udført arbejde

Betaling sker i henhold til AB 92 § 22 med de ændringer og tilføjelser, som fremgår af AB punkt 22. Opmærksomheden henledes særligt på AB punkt 22.10.1. De sidste 10 % (ti procent) af den totale entreprise sum vil dog først blive betalt efter godkendt afleveringsfærdigt.

Betalingsanmodning fremsendes pr.

Ved betalingsanmodning skal anvendes de acantobegæringer, som er vedlagt nærværende Entrepriseaftale som bilag 1 og 2, jf. i øvrigt AB punkt 22.

Mærket med ordrenummer.

6.3 Optioner

Opstartstidspunkt

Det er aftalt jf. Referat udarbejdet af § "Afklarende møde vedrørende tilbud p." af 2013.04.11, at opstart kan forskydes 1 måned fremad i tid og 1 måned bagud i tid. I tilfælde af senere opstart skydes aflevering tilsvarende. I tilfælde af tidligere opstart forlænges tidsplan idet afleveringstidspunkt fastholdes.

Entreprenøren

Driftsarbejder

Kan tilkøbes i løbet af anlægsperioden jf. tidsplan af 2013.04.10.

- 16.1 Pleje af beplantning i garantperioden
- 16.2 Drift af belægninger, belysning og inventar i garantperiode for beplantning
- 16.3 Drift i 2 år efter garantperioden

Grænseflader

Følgende arbejder er indeholdt i totalentreprisekontrakt på Disse arbejder ligger i grænsefladen til landskabsentreprisen og bygherren kan derfor vælge at lade dem indgå i landskabsentreprisen ved tilkøb som option der kan tilkøbes ind til 2013.07.01.

- 10.9 Kableføringer til belysning, udtag og pyloner
- 10.12 Levering, montering og programmering af styringsenheder til belysningen
- 10.13 Levering og montering af kabelbrønde, 600x 450
- 11.3 Afgravning og bortkørsel af eksisterende bærelag (maks. klasse2), incl. deponeringsafgift
- 11.4 Afgravning og bortkørsel af eksisterende jord(maks. klasse2), incl. deponeringsafgift

Herudover har bygherren valgt at udelade følgende tilbudte arbejder fra de arbejder der er indeholdt i kontrakten, de kan dog tilkøbes som option der Kan tilkøbes ind til 2013.07.01.

- 5.1 KA1 - Stålkanter om asfaltstier og grus, levering og etablering.

6.4 Tidsplan og forsinkelse

Arbejdet udføres og afleveres i henhold til milepælsplanen, udbudstidsplanen og den detaljerede tidsplan.

I tilfælde af Entreprenørens ansvarspådragende forsinkelse i forhold til enhver termin, som nedenfor er angivet som sanktionsbærende, betaler Entreprenøren en dagbod som angivet nedenfor.

Dato: 2013-03-01, Init.: OeAb

Entrepriseaftale baseret på AB 92

9 / 12

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

Parterne er enige om, at overholdelse af nedennævnte terminer er afgørende og væsentlige for entreprisen, hvorfor forsinkelse i forhold til følgende terminer er sanktionsbærende.

Milepælsplans aktivitet 4.6	1 promille af den aftalte entreprisesum, jf. pkt. 6.1 ovenfor for hver arbejdsdags forsinkelse eller dele heraf
Milepælsplans aktivitet 4.9	2 promille af den aftalte entreprisesum, jf. pkt. 6.1 ovenfor for hver arbejdsdags forsinkelse eller dele heraf

Erlæggelse af dagbudsbeløb kan dog ikke overskride 10 (ti) Procent af Entreprisesummen. Dagbud beregnes af entreprisesummen med tillæg af entreprisesum, der skal betales før udførelse af eventuelle ekstraarbejder.

Erlæggelse af dagbud har ingen indflydelse på Entreprenørens pligt til at betale dagbud for overskridelse af en senere liggende sanktionsbærende termin. Ovennævnte indebærer en pligt for Entreprenøren til at indhente forsinkelsen, så den aftalte milepælsplan overholdes.

7 Ændring af arbejdet

Ved ændringer i entreprisens omfang gælder bestemmelserne i AB 92 § 14 med de ændringer og tilføjelser, som fremgår af AB punkt 14.

Udførelse af ekstraarbejder må kun iværksættes efter skriftlig aftale herom. Aftaleseddel skal forinden foreligge i underskrevet stand.

Ved betalingsanmodning for ekstraarbejder skal anvendes den formular, som er vedlagt nærværende Entrepriseaftale som bilag 1 og 2, jf. i øvrigt AB 92 punkt 22. Betalingsfristen for ekstraarbejder er fakturadato + 45 dage.

8 Entreprenørens anvendelse af underentreprenører

Entreprenøren har til hensigt at lade følgende underentreprenører/leverandører udføre dele af entreprisen jf bilag 03

Entreprenøren er forpligtet til at sikre, at AB 92 henholdsvis ABR 89 er en del af aftalegrundlaget mellem Entreprenøren og underentreprenørerne/leverandørerne henholdsvis underrådgivere, i det omfang det er muligt.

Entreprenørens udskiftning af ovennævnte underentreprenører/leverandører kan ikke ske uden Bygherres forudgående skriftlige accept.

9 Sikkerhedsstillelse

Entreprenøren skal stille sikkerhed i henhold til AB 92 § 6 med de ændringer og tilføjelser, som fremgår af AB punkt 6. Entreprenørens sikkerhedsstillelse udgør:

DKK. ekskl. moms:

Sikkerhedsstillelsen skal formuleres på en sådan måde, at det er muligt at nedskrive sikkerheden i henhold til AB § 6 efter de respektive afleveringer og på 1-års dagen for afleveringstidspunkterne.

Sikkerhedsstillelsen skal godkendes af Bygherren og sendes til:

Dato: 2013-03-01, Init.: OeAh

Entrepriseaftale baseret på AB 92

10 / 12

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.:

Mærket med Entrepriseaftale nummer.

Opmærksomheden henledes på AB punkt 7.1.1, hvorefter Bygherren ikke stiller sikkerhed.

10 Forsikring

Bygherren inkluderer Entreprenøren og dennes underentreprenører, som er angivet med navn i sektion B af nærværende aftale, i sin all risk entrepriseforsikring.

Selvrisikoen på Bygherrens all risk entrepriseforsikring udgør inkluderer på arbejdsobjektet, samt på eksisterende bygning incl. dennes anlæg og løsøre for så vidt årsagen ikke er brand. Hvis skaden er brand på eksisterende bygning incl. dennes anlæg og løsøre, så er selvrisikoen og bæres af Bygherren, medmindre Entreprenøren har udløst forsikringsbegivenheden ved ansvarspådragende adfærd. I så fald skal Entreprenøren friholde Bygherren for selvrisikoen.

Entreprenøren skal have sædvanlig ansvarsforsikring, jf. AB 92 § 8, stk. 3. med de ændringer og tilføjelser der følger af AB § 8. Ansvarsforsikringen skal minimum have en sum på DKK 10 millioner.

Entreprenøren er selv ansvarlig for at tegne øvrige forsikringer, herunder forsikring for motoransvar, arbejdsgiveransvar og arbejdsskade. Dette skal på anmodning dokumenteres over for bygherren.

11 Sociale og miljømæssige forpligtelser

Entreprenøren skal efterleve standarderne for ansvarligt indkøb som udtrykt i dokumentet benævnt "Standarder for ansvarligt indkøb for leverandører". Entreprenøren skal sikre implementering af disse standarder til sine leverandører og underentreprenører i overensstemmelse med Entreprenørens eget virksomhedsprogram. Hvis adspurgt skal Entreprenøren tilvejebringe information vedrørende sociale, miljømæssige og etiske resultater, således at Bygherre kan vurdere, hvorvidt Entreprenøren efterlever Standarderne for ansvarligt indkøb.

Entreprenøren skal være indforstået med, at Bygherre eller eksperter udpeget af Bygherre udfører audits. En audit vil varsles med minimum 15 dage før udførelse. Entreprenøren skal samarbejde omkring planlægningen og gennemførelsen af disse audits. Audits vil udføres hos Entreprenøren, og repræsentanter fra Bygherren skal have adgang til at undersøge relevante dokumenter, ressourcer samt faciliteter under sådanne audits. Såfremt man konstaterer manglende efterlevelse af standarderne under disse audits, vil Entreprenøren og Bygherren diskutere sådan manglende efterlevelse og i fællesskab med fornøden omhu og i god tro identificere og implementere afhjælpende foranstaltninger. Inden 30 dage skal der være enighed om sådanne afhjælpende foranstaltninger, og Entreprenøren skal påbegynde implementeringen heraf indenfor den aftalte tidsramme.

Entreprenøren skal informere Bygherre, såfremt det sted, hvor produktionen af det produkt eller service, der sælges til Bygherre, finder sted, ændres.

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entrepriseaftale nr.

Entreprenøren skal til alle tider udvise behørig omhu og bestræbe sig på at løse og korrigere identificerede manglende efterlevelse af standarderne. Såfremt Entreprenøren groft forbryder sig mod sine forpligtelser i denne bestemmelse, forbeholder Bygherre sig retten til at ophæve denne aftale.

12 Sikkerhed for arbejder

Entreprenøren er forpligtet til, til enhver tid at efterleve retningslinier og regler omkring sikkerhed for arbejder på byggepladsen. Alle medarbejdere hos entreprenøren og evt. underentreprenører skal være gjort bekendt med indholdet af disse retningslinier inden fremmøde på byggepladsen. Overtrædelse af regler og retningslinier kan medføre bortvisning fra byggepladsen, uden yderligere varsel.

13 Fortrolighed og tavshedspligt

Entreprenøren og bygherren er gensidigt forpligtet til at behandle oplysninger, der erhverves i forbindelse med opgavernes løsning, hemmelig over for tredjemand også efter ophøret af entreprisens udførelse. Entreprenøren og bygherren er derudover forpligtet til at indskærpe denne tavshedspligt overfor sine medarbejdere.

14 Audit

Bygherren, eller enhver myndighed som Bygherren er underlagt, har ret til med et rimeligt varsel at foretage audit/inspektion af Entreprenørens kvalitetssystemer, medarbejdere og faciliteter, som er relevante for udførelsen af entreprisen. Audit skal finde sted i løbet af almindelig arbejdstid og er gratis for Entreprenøren. Formålet med audit skal meddeles Entreprenøren sammen med det forudgående varsel.

Entreprenøren skal samarbejde omkring planlægningen og gennemførelsen af disse audits. Entreprenøren skal besvare audit resultater og følge op på pålagte aktioner indenfor de specificerede og aftalte tidsrammer.

Entreprenøren skal sikre at retten til at auditere, som ovenfor beskrevet, også er gældende over for Entreprenørens underleverandører, i det omfang at underleverandøren har en væsentlig indflydelse på kvaliteten af entreprisearbejdet.

Når Entreprenøren bliver auditeret af tredjepart, skal Entreprenøren sikre, at auditteamet mindst er underlagt fortroligheds- og tavshedspligt bestemmelserne som nævnt i afsnit 13.

15 Særlige aftaler

15.1 Tvister

Parterne er enige om at søge uvildig bedømmelse af spørgsmål vedrørende byggesagen (herunder anlægssagen) i forbindelse med opståede tvister, ved anvendelse af voldgiftsreglerne, som er defineret ved Volgfts-nævnet for Bygge og Anlægs-virksomhed.

15.2 Entreprenørens sikkerhedsstillelse

Sikkerhedsstillelsen i § 6.1.2 reguleres forholdsmæssigt for hver 5 %, entreprisen ændres i stedet for de i AB92, § 6.1.2 angivne 15 %.

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger



----- Projekt: Købmagergade, Høuser Plads og Kulturvet -----
Projekt nr.: 00196

Entrepriseaftale
30. september 2010

1030 303000 01-9 7406 30-6530-5015

Indholdsfortegnelse

1	Entreprisaftale	3
1.1	Bygherre	3
1.2	Entreprenør	3
1.2.1	Entreprisaledelse	3
1.2.2	Underentreprenører	3
2	Aftalegrundlag	4
3	Tidsfrister	4
3.1	Igangsætningsfrist	4
3.2	Færdiggørelsesfrist	4
4	Hæftelse ved forsinkelse	5
5	Økonomiske forhold	5
5.1	Sikkerhedsstillelse	5
5.2	Forsikring	5
5.3	Betaling	5
5.4	Elektronisk fakturering	5
6	Underskrift	6

1 Entreprisaftale

Mellem undertegnede bygherre og entreprenør indgås herved en
entreprisaftale om entreprisen:

Entreprisen omfatter primært reovering af belægningen af gågaderne

1.1 Bygherre

København Kommune
Teknik- og Miljøforvaltningen
Center for Anlæg og Udbud
Rindøvej 37
2300 København S

Tlf.: 33 66 33 66

1.2 Entreprenør

Skidder Anlægsservice A/S
Teglværksvej 2 D
4230 Skovlunde

Tlf.: 66 16 47 00

Fax: 66 19 10 60

1.2.1 Entrepriseledelse

Entreprenørens daglige leder, *[navn]* som er bemyndiget
til med bindende virkning for entreprenøren at føre forhandlinger, indgå
aftaler, modtage betalinger mv.

1.2.2 Underentreprenører

Der benyttes følgende underentreprenører:

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Entreprisefortale
Projekt nr. 0013

Side 4

- Jord-, beton og Kloak.
- Bro lægger:
- Smed
- El
- Støbearbejdet.
- Inventar:
- Granit:

2 Aftalegrundlag

Følgende dokumenter udgør grundlaget for aftalen i prioriteret rækkefølge:

- Nærværende entreprisefortale med tilhørende bilag
- Meddelelser:
 - nr. 1 af 28. juni 2010
 - nr. 2 af 5. juli 2010
 - nr. 3 af 30. juli 2010
- Særlige betingelser SB, af 25. maj 2010, revideret 30. september 2010
- Særlige arbejdsbeskrivelser SAB, af 25. maj 2010, revideret 25. juni og 30. juli 2010
- Tilbuds- og afregningsgrundlag TAG, af 25. maj 2010
- Tegninger i henhold til tegningsliste B af 30. juli 2010
- Entreprenørens tilbud af 9. august 2010

Bilag til aftalen

- Kontraktvilkår om etnisk ligestilling, ligebehandling og ikke-diskrimination mv.

3 Tidsfrister

3.1 Igangsætningsfrist

Arbejdet skal være igangsat senest mandag 01. november 2010.

3.2 Færdiggørelsesfrist

Arbejdet skal være afsluttet og klar til aflevering senest mandag 21. september 2012.

4 Hæftelse ved forsinkelse

Bødstørrelserne er pr. påbegyndt uge som følger:

For igangsætningsfristen 30.000,- kr.

For færdiggørelsesfristen 120.000,- kr.

5 Økonomiske forhold

5.1 Sikkerhedsstillelse

Som sikkerhed for entreprisens udførelse i overensstemmelse med aftalen stiller entreprenøren senest 8 arbejdsdage efter aftalens indgåelse en samlet sikkerhedsstillelse på kr. 8.738.128,-

5.2 Forsikring

Ingen ændringer til SB.

5.3 Betaling

For arbejdernes udførelse tilkommer der entreprenøren en samlet betaling på kr. 58.254.187,21 ekskl. moms og ekskl. hovedpost 14 Eventuelle tillægsarbejder, der ikke indgår i enterprisesummen.

Skriver kroner: otteoghalvtreds millioner to hundrede fireoghalvtreds tusinde et hundrede og syvogfirs 21/100 ekskl. moms.

Endelig opgørelse sker i henhold til bestemmelserne i de for entreprisen gældende betingelser.

5.4 Elektronisk fakturering

Ved elektronisk fakturering skal entreprenøren angive følgende:

1. Tilbudssummen ekskl. moms og ekskl. tillægsarbejder

2. Summen for evt. tillægsarbejder

3. Tilbudssummen inkl. moms og ekskl. tillægsarbejder

* Før anlægsstart fremsendes 2 stk. rekvisitioner, en på tilbudssummen ekskl. evt. tillægsarbejder, og en på summen for evt. tillægsarbejder.

Igangværende arbejder for fremmed regning
- Analyse af udvalgte regnskabsmæssige problemstillinger

Center for Anlæg og Udbud
Entrepriseaftale
Projekt nr. 0013F

Side 6

Entreprenøren skal desuden være opmærksom på, at bilag **ikke** kan sendes som vedhæftet fil til den elektroniske faktura, men skal:

- ...
- ...

Regningen skal omfatte hele måneder inden for samme kalenderår.

6 Underskrift

Dato 08.10.10

Dato 7.10.2010

For entreprenøren Jakob Karsøen

Stenskov
København