Prosjektregnskap

Langsiktige tilvirkningskostnader

Agenda

- Hva er et prosjekt og hva er langsiktige tilvirkningskostnader
- Langsiktige tilvirkningskostnader i en prosjekttankegang

Prosjektregnskap og langsiktige tilvirkningskostnader?

Prosjektregnskap

- «Tidsavgrenset og sammensatt arbeidsoppgave»
- «Større planlagt tiltak som er eller har vært i arbeid»
- Nortømme: «Et prosjekt kjennetegnes først og fremst ved tre forhold: Det er en serie med aktiviteter som kan identifiseres separat fra andre aktiviteter i virksomheten, aktivitetene har et spesifikt formål og man har et start- og stopptidspunkt, slik at prosjektene per definisjon er tidsbegrenset.»

Prosjektregnskap

- Prosjektregnskap: enkelte tilfeller lovpålagt (bokføringsforskriften)
  - Bygg/anlegg og verftsindustri
  - Formelle krav til prosjektregnskapet
- Prosjektregnskap: enkelte tilfeller nødvendig etter annet lovverk
  - Langsiktige tilvirkningskostnader
  - Ikke formelle krav, men mye informasjon er nødvendig for å kunne etterleve regnskapsloven
- Egen nytteverdi – ofte ikke egentlig et prosjektregnskap
  - Ingen formelle krav
  - Bygg strukturen opp etter egne ønsker og behov

Lovkrav

- Bokføringsforskriften kapittel 8 Tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer
  - Delkapittel 8-1 Bygge- og anleggsvirksomhet
  - Gjennom henvisning fra § 8-1-2 også § 5-14 Dokumentasjon av medgått tid
- § 8-1-1 Virkeområder: «Dette delkapittelet gjelder den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.»
- § 8-1-3 Krav om prosjektregnskap: «[… det skal] kunne utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) […] der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive merverdiavgift.

Oppsett av bokføring og regnskap

- Norske regnskaper bygges som regel på en struktur etter norsk standard kontoplan (standard kontoplan)
  - Standard inndeling av hovedbokskontoer etter område
  - Hovedområder eiendeler, EK, gjeld, inntekter, kostnader
  - Underområder langsiktig, kortsiktig, lønn, drift, finans, etc.
  - Kontospesifikasjonen
- Standard kontoplan - alt for snever for prosjektregnskap
  - Kan ikke ha én konto for hvert prosjekt
  - I svært enkle oppsett kan imidlertid standard kontoplan være nok for koststeds-regnskap (for eksempel én inntektskonto for Østlandet og én for Vestlandet).
  - I de fleste tilfeller blir oppsettet bedre å ha det som en tilleggsdimensjon, og ofte er det nødvendig for å få nok spesifikasjon

Langsiktige tilvirkningskostnader

- Langsiktige tilvirkningskontrakter er i dette tilfellet anleggskontrakter
  - Prosjekter for egen regning og risiko uten kontrakt om salg (egenregiprosjekter) er tilvirkning for lager. Omhandles ikke i dette kurset. Merk imidlertid at et prosjekt går over fra å være egenregiprosjekt til anleggskontrakt når prosjektet selges.
- NRS 2 Anleggskontrakter
  1. Denne standarden beskriver regnskapsføring av kontraktsfestet tilvirkning av én enkelt eiendel eller flere eiendeler som sammen utgjør en helhet (anleggskontrakt). Anleggskontrakter strekker seg normalt over mer enn en regnskapsperiode. Siktemålet ved regnskapsføringen er å fordele inntekter og kostnader på de regnskapsperiodene anleggskontrakten går over.

Langsiktige tilvirkningskontrakter

Prosjekter innad og på tvers av år

- Dersom man har prosjekter som påbegynnes og avsluttes i samme regnskapsår er regnskapsmessig behandling ofte enkel
  - Pass på at alt er fakturert før årsslutt
  - Pass på at alle prosjektets inntekter og kostnader er medtatt i regnskapet og på korrekt prosjekt
  - Husk å avsette for garantiforpliktelser ved prosjektets avslutning
  - Dersom virksomheten driver innen bygg og anlegg, pass på å etterleve bokføringsforskriften kapittel 8-1 vedrørende prosjektregnskap og timeføring
- Dersom man har prosjekter som påbegynnes i ett år og avsluttes i et annet, må man være bevisst på å få årsregnskapet korrekt.

Prosjekter på tvers av år

- Tre metoder for å håndtere ikke-avsluttede prosjekter
  - Løpende avregning
  - Fullført kontrakts metode
  - Føre inntekter- og kostnader løpende, uten å foreta avsetninger på balansetidspunktet
- Føre inntekter- og kostnader løpende, uten å foreta avsetninger på balansetidspunktet, er ikke forenelig med regnskapsloven § 4-1
  - *Inntekt skal resultatføres når den er opptjent*
  - *Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt*
  - Se også NRS 2 nr. 8 og NRS 8 kapittel 4.4.2.1
  - Denne metoden utgår altså

Prosjekter på tvers av år

- Regnskapsloven § 5-12:
  Små foretak kan inntektsføre langsiktige tilvirkningskontrakter når kontrakten er fullført.
  - Små foretak kan benytte fullført kontrakts metode
  - Foretak som *ikke* er små må da benytte løpende avregning
- NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, 4.4.2.1:
  Ved fullført kontrakt metode inntektsføres kontrakten når den er fullført, det vil si at kontraktens samlede inntekter og kostnader først vises i resultatregnskapet på dette tidspunkt. Kontrakten er fullført når kontraktsobjektet er ferdigstilt og risiko og kontroll er gått over på kjøper. Eventuelle etterarbeider som service- og garantiarbeider skal ikke hensyntas i forhold til vurderingen av tidspunktet for ferdigstillelse.
  Ved bruk av fullført kontrakt metode skal påløpte kontraktskostnader (anskaffelseskost) balanseføres som omløpsmiddel (varer). […]

Fullført kontrakts metode

- Resultateffekten av et prosjekt fremkommer i regnskapet først når prosjektet er ferdigstilt
  - Lønnsomme og ulønnsomme prosjekter bedrer/reduserer ikke resultatet før det er ferdig
- Hvordan stiller det seg i forhold til regnskapsloven § 4-1

  Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:
  2. Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).
  3. Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).
  4. Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet).
- Annet ledd: *Små foretak kan fravike de grunnleggende prinsippene om opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak.*
- Gir regnskapet et rettvisende bilde? Skal vi ta hensyn til det?

Fullført kontrakts metode

- Hovedprinsippet er løpende avregning (NRS 2 nr. 9: *[…] [det er] bare løpende avregning som kan anses forenlig med de grunnleggende regnskapsprinsippene.).* Dersom man likevel bruker fullført kontrakts metode (og altså: kun små foretak kan gjøre det) bør det være begrunnet i:
  - At vi etter en kostnad/nytte-vurdering har kommet til at det er ressurskrevende å innføre løpende avregning som prinsipp
  - Alternativt at selskapet er engasjert i et prosjekt der utfallet er usikkert, men at det mest sannsynlig ikke blir et tap
- Man gjør avsetninger på balansetidspunktet som gjør at prosjektets dekningsbidrag blir kr 0,-
  - Altså en balanseføring av alle kostnader og inntekter, slik at de ikke påvirker resultatet

Løpende avregning

- Periodisering av verdiskapningen i tråd med fremdriften i prosjektet, basert på dekningsbidraget til prosjektet
  - Dersom prosjektet er 50 % ferdig ved årsslutt, skal prosjektet bidra med 50 % av dekningsbidraget i regnskapet
- Ikke-avsluttede prosjekt vil typisk kunne ha fire forskjellige typer avsetninger
  - Opptjent, ikke utfakturert inntekt
  - Forskuddsfakturert, ikke opptjent inntekt
  - Påløpte, ikke ennå bokførte kostnader
  - Forskuddsbetalte kostnader

Løpende avregning - forutsetninger

- Vi må kunne estimere fullføringsgraden på et gitt tidspunkt
- Vi må kunne estimere fortjenesten med en akseptabel grad av sannsynlighet
- NRS 2 nr. 25: *Fullføringsgraden benyttes som mål på opptjening. Estimat for fullføringsgraden bør beregnes på grunnlag av utført produksjon. Problemer med å måle utført produksjon i praksis fører ofte til at forbruk av innsatsfaktorer benyttes for å beregne fullføringsgraden. Det mest brukte mål for fullføring er kontraktskostnader påløpt på balansedagen, og fullføringsgraden beregnes som forholdet mellom disse og estimerte totale kontraktskostnader.*
- Med andre ord: man benytter forholdet mellom påløpte og antatte totale kontraktskostnader til å beregne fullføringsgraden

Fullføringsgrad

- Fullføringsgrad kun basert på kostnader forutsetter relativt jevnt kostnadsbilde gjennom hele prosjektet
  - Prosjekteringskostnader kommer ofte tidlig i prosjektet.
  - I mange prosjekter oppstår innkjøp og materialforbruk tidlig i prosjektet
  - I slike tilfeller må man benytte andre metoder for å beregne fullføringsgrad
- NRS 2 nr. 27: *Når forholdstallet mellom påløpte og totale kontraktskostnader gir en dårlig indikasjon på fremdriften, skal andre mål benyttes. Slike mål kan f eks være basert på en fysisk måling av fremdrift, anvendte arbeidstimer eller lignende.*
  - Timeforbruk, antall kvadratmeter, antall kubikkmeter masse, etc. er alternative mål for fullføringsgrad

Fullføringsgrad forutsetninger

- For å beregne fullføringsgrad er det en forutsetning at man har et godt estimat for hvor mye man regner med å forbruke
  - Timebudsjett, kostnadsbudsjett, antall kvadratmeter, etc.
  - Budsjetteringsarbeidet i forkant blir viktig for å vurdere fullføringsgraden ved balansetidspunktet.
    - Gjøres denne jobben grundig nok, og er estimatet godt nok?
    - Dokumenterer man estimatene godt nok?
- Det kan også være et alternativ å anvende gjennomsnittlig dekningsgrad på prosjektene, og gjøre korreksjon ved prosjektet avslutning
  - Forutsetter at dekningsbidraget er ganske likt mellom de forskjellige prosjektene

Fullføringsgrad forutsetninger

- Vi må passe på underveis i prosjektet at vi samler inn data på en måte som gjør at vi klarer å vurdere fullføringsgraden
- Vi må ha en formening om hva prosjektets forventede inntekter og kostnader vil være
- På balansedagen må vi vurdere om estimatene vi gjorde ved prosjektets begynnelse holder stand, eller om det må gjøres justeringer
  - Er prosjektet fortsatt det samme? Eller er det mer eller mindre arbeid som skal gjøres (tilleggsarbeider/endringsarbeider eller noe har blitt tatt ut av prosjektet)?
  - Er kostnadene det samme med tanke på priser på arbeid, materialer, reisekostnader, etc.?
  - Er forkalkylene riktige med tanke på lønnsomhet, eller må vi foreta justeringer?

Prosjektregnskap

- Bokføringsforskriften § 8-1-1
  Dette delkapittelet gjelder den som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri.
- Bokføringsforskriften § 8-1-3
  For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal det kunne utarbeides egne spesifikasjoner (prosjektregnskap) etter § 8-1-4 for prosjekter der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive merverdiavgift.
- Regnskapsloven og NRS benytter ordene «langsiktige tilvirkningskontrakter» og «anleggskontrakter»
- Regnskapsloven og NRS gjelder uavhengig av bransje og kontraktens størrelse

Prosjektregnskap

- Anleggskontrakter har dermed ikke pliktig prosjektregnskap etter bokføringsforskriftens
- I alle bransjer, og uavhengig av kontraktens størrelse, må imidlertid virksomhetene innrette regnskapene slik at de kan vise prosjektenes inntekter og kostnader
  - Hvordan få det til uten prosjektregnskap?

Prosjektregnskap - innhold

- Årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den økonomiske stillingen
  - Inntekter
  - Kostnader
    - Varekostnader / materiell
    - Lønn
    - Finansiering?
    - Eventuelle driftsrelaterte andre kostnader
  - Avskrivninger?
    - Mest relevant i utstyrstunge industrier (bygg/anlegg, steinbrudd, etc. der det benyttes store/dyre maskiner)
- Hensiktsmessig å tenke på samme måte når man har å gjøre med anleggskontrakter / langsiktige tilvirkningskostnader som prosjektregnskapsplikt etter bokføringsforskriften

Endrede forutsetninger/usikkerhet

- Noen ganger er det usikkerhet i forkalkyle, og andre ganger utvikler prosjektene seg på en annen måte enn tenkt. Det kan medføre (stor) usikkerhet
- Regnskapsloven § 4-2
  Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges
- NRS 2 nr. 29
  Beste estimat er forventningsverdi dersom foretaket har kjennskap til sannsynlighetsfordelingen for ulike utfall.
  - Dersom det er 40 % sannsynlighet for å tjene 100 000 og 60 % sannsynlighet for å tjene 200 000, blir forventningsverdien 100 000 * 40 % + 200 000 * 60 % = 160 000

Endrede forutsetninger/usikkerhet

- Hva er usikkerhet? NRS 2 nr. 28:
  Usikkerheten er som oftest mest knyttet til måling av hvor mye arbeid som gjenstår (kalkulasjonsrisiko, risiko for tvister og garantiarbeid osv.). Det kan også være usikkerhet knyttet til måling av det arbeidet som er utført, for eksempel på grunn av feilrapportering.
- Kjenner vi usikkerheten? Ofte ikke. NRS 2 nr. 29:
  Når sannsynlighetsfordelingen er ukjent, skal beste estimat være det individuelt mest sannsynlige utfall, vurdert etter beste skjønn. Beste estimat skal fastsettes på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig ved regnskapsavleggelsen.
- Og til slutt NRS 2 nr. 31:
  Anleggskontrakter kan ha et så usikkert økonomisk utfall at regnskapsmessig resultat ikke kan anslås pålitelig. I slike tilfeller skal kontraktsfortjenesten settes til null.
- Husk å ta hensyn til forsiktighetsprinsippet dersom et er snakk om mulig tap.

Andre ting å huske på

- Kontaktsfestet innestående beløp
  - Må vurderes med tanke på vurderingen av fullføringsgrad og utestående kostnader og inntekter per balansedagen
  - Husk at det innestående beløpet skal brukes som motregning mot reklamasjoner/prisavslag, dagbøter, utlegg, etc.
- Prinsippnoten i regnskapet
- Bokføringsloven § 11
  Ved utarbeidelse av årsregnskap og næringsoppgave skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. […]
  - Husk å ta hensyn til det når det gjelder ikke fakturerte og påløpte inntekter og kostnader og forskuddsfakturering og forskuddsbetalte kostnader
  - Henger tett sammen med prosjektregnskapet på anleggskontrakter

Dokumentasjon av årsregnskapet

- Vi må da lage en dokumentasjon på grunnlaget for de ulike avsetningene i hvert av de ikke-avsluttede prosjektene, som en del av årsoppgjørsdokumentasjonen. En slik oversikt kan inneholde:
  - Prosjektets navn og beskrivelse av oppdraget
  - Forventede kontraktsinntekter og –kostnader i forkalkylen
  - Eventuelle innestående beløp
  - Antatt fullføringsgrad på balansetidspunktet og hvordan beregningen er foretatt
  - Prosjektets inntekter og kostnader før avsetninger
  - Prosjektets inntekter og kostnader etter avsetninger, og en bekreftelse på at dekningsbidraget samsvarer med forkalkylen og fullføringsgraden
- I årsregnskapet kan det være samleposter, men detaljspesifikasjonen må vi oppbevare

Noter til årsregnskapet

- Eksempel på del av prinsippnote (Nordtømme)

Note 1 – Regnskapsprinsipper

Utover de regnskapsprinsipper for små foretak som er hjemlet i lov om årsregnskap av 17.7.1998 og god regnskapsskikk for øvrig, har foretaket gjort følgende vurderinger som kan være av betydning for å bedømme selskapets stilling og resultat:

- Langsiktige tilvirkningskontrakter som ikke er avsluttet ved årets slutt er, som ved tidligere år, vurdert etter prinsippene for løpende avregning, og det er foretatt en vurdering av disse prosjektenes regnskap i relasjon til antatt fullføringsgrad. For ytterligere informasjon se note nr. 2.
- Virksomheten fører prosjektregnskap også for de mindre oppdragene der forventet omsetning er lavere enn kr 300 000. Dette medfører i praksis at samtlige inntekter og kostnader kodes med en referanse til et eksternt prosjekt eller et internt kostnadssted.

Takk for oppmerksomheten!

Kontaktdetaljer:

Navn: Torstein Heggen

Web: www.amestoaccounthouse.no

Epost: torstein.heggen@amesto.no

Mobil: 415 63 714