

## Dekomponering av bygg i den nordnorske eiendomsbransjen

En analyse av avskrivningspraksis

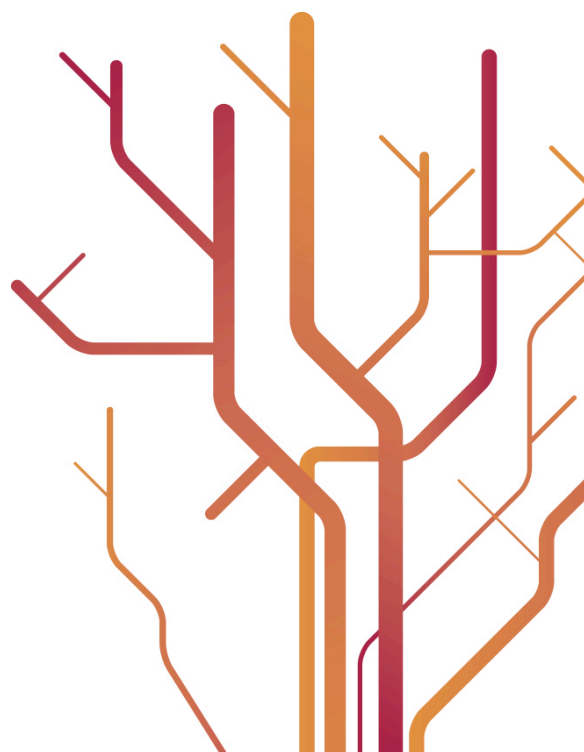


**Tone Røst Heimlund**

**Anneline Johansen Åsheim**

Mastergradsoppgave i økonomi og administrasjon  
- studieretning bedriftsøkonomi (30 stp)

Mai 2011





## **Forord**

Denne masteroppgaven utgjør avsluttende del av mastergradstudiet i økonomi og administrasjon ved Handelshøgskolen i Tromsø.

Oppgaven er skrevet på bakgrunn av vår interesse for faget regnskap. Temaet for oppgaven ble valgt på grunnlag av at vi ønsket muligheten til å tilegne oss ny kunnskap. Valg av tema for oppgaven falt da på avskrivningspraksis i nordnorske eiendomsselskaper. Før denne studien hadde vi en del kunnskap på området og hadde registrert at det i senere tid har vært en del diskusjoner rundt relevante regnskapsmessige problemstillinger.

Gjennom avhandlingen mener vi å ha utvidet vår kunnskap rundt temaet, samt tilegnet oss nyttig kunnskap på regnskapsområdet generelt. Vi håper dermed denne oppgaven vil være interessant å lese for både regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og studenter.

Vi vil med dette spesielt takke alle informanter som har tatt seg tid i travle hverdager til å bidra til å gjøre denne studien mulig. Vi retter også en stor takk til våre veiledere, Henning Sollid og Bjørn Sælen, for konstruktive tilbakemeldinger og gode råd til alle tider.

Til slutt vil vi takke våre medstudenter og ikke minst hverandre for godt samarbeid gjennom hele studiet.

Tromsø, 16. mai 2011

Anneline Johansen Åsheim og Tone Røst Heimlund



## Sammendrag

I denne studien har vi undersøkt avskrivningspraksis i nordnorske eiendomsselskaper og deres etterlevelse av regnskapsreglene på det aktuelle området. Hovedfokuset for studien er hvorvidt dekomponering anvendes i bransjen og hvilke holdninger selskapene har med tanke på en dekomponeringsløsning i fremtiden. Vi har i tillegg sett på en rekke forhold som avskrivningsmetode, avskrivningstid, revurdering av avskrivningsplanen og behandlingen av en utskiftning. Vi har i den grad det har latt seg gjøre forsøkt å påvise fordelene på alle de nevnte forhold ved å velge en dekomponeringsløsning.

Innledningsvis har vi gjennomgått gjeldende regnskapsregler og *god regnskapsskikk* på området. Hovedformålet senere for studien var å undersøke hvordan en bør behandle bygg i regnskapet for å tilfredsstille regnskapslovens krav om at årsregnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av selskapets økonomiske situasjon jf. regnskapsloven § 3-2 a.

NRS 8 *GRS for små foretak* og NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*, er de to standardene som omhandler dekomponeringsløsningen i Norge. *God regnskapsskikk* på området er så godt som fullstendig harmonisert mot den internasjonale regnskapsstandarden, IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr*. En dekomponeringsløsning vil si at en deler et driftsmiddel som består av flere komponenter med ulik levetid i flere deler. Hver del anses da som et eget driftsmiddel for aktiverings- og avskrivningsformål. I 2009 ble det i tillegg lagt opp til en dekomponering med utskillelse av tekniske installasjoner i skatteloven, noe som øker incentivene til å foreta en dekomponering også regnskapsmessig. Dette på grunn av at en likevel må fordele kostprisen på tekniske installasjoner og kostprisen på bygg skattemessig. Det vil derfor ikke føre til merarbeid å opprette også to linjer i anleggskartoteket. NRS 8 beskriver, og delvis *krever*, at selskaper med driftsmidler bestående av flere komponenter velger en dekomponeringsløsning. Bygg er et typisk eksempel på et slikt driftsmiddel.

For å avgrense denne studien har vi valgt å fokusere på eiendomsselskaper i Nord- Norge. Bygg vil være en vesentlig investering i denne bransjen, og følgelig vil avskrivningene utgjøre store deler av det totale kostnadsbildet. Vi valgte ut 20 selskaper hvor vi har gjennomgått avlagte årsregnskap, samt foretatt intervju for mer utdypende informasjon. Da årsregnskapene ikke gav oss noen indikasjon på om dekomponering anvendes og hvilke vurderinger som blir legges til grunn ved behandlingen av bygg, ble intervjuene hovedkilden

til nødvendig informasjon for videre drøfting. Grunnet bortfall i utvalget vårt fikk vi kun intervjuet informanter fra 11 av de totalt 20 selskapene.

Undersøkelsen vår viser at kun 2 av de 11 selskapene vi intervjuet har valgt en dekomponeringsløsning. Informantene i de to selskapene som dekomponerer sier at en slik løsning gir en mer riktig periodisering av kostnaden, samt at en lettere kan fastsette en fornuftig avskrivningsplan. Dette er helt i tråd med *god regnskapsskikk* på området. Selskapene som ikke har valgt en dekomponeringsløsning begrunner dette med at den avskrivningsplanen de allerede anvender er god nok. I tillegg kommer det frem at flere mener det vil være svært arbeidskrevende å gå over til en dekomponeringsløsning. Selskapene som ikke dekomponerer anvender en noe kortere levetid (25 til 50 år) på byggene enn hva en bør legge til grunn (50 til 100 år). Det kommer også frem av studien at de selskaper som ikke velger å dekomponere, i større grad må kostnadsføre en utskiftning enn de selskapene som anvender en dekomponeringsløsning. En dekomponeringsløsning vil da føre til at balanseført verdi på byggene øker, og selskapets resultat og egenkapital vil da også mest sannsynlig øke.

Denne undersøkelsen indikerer at det er manglende kunnskap om den nytten dekomponeringsløsningen gir som gjør at selskapene velger å unnlate å dekomponere. Selv om alle selskapene forholder seg til GRS, kan det for oss i tillegg virke som om selskapene forholder seg kun til hva som har vært *vanlig praksis* i Norge, og ikke til de *nye* anbefalingene på området.

Anbefalingene til å foreta en dekomponering har vært innfelt i *god regnskapsskikk* siden 2007, og ble ytterligere forsterket i 2009 og 2010. Dette gjelder selv om det fremkommer av regnskapslitteraturen at en slik praksis ikke har vært vanlig i Norge. Etter vår vurdering viser studien vår at dekomponering er den løsningen som gir den mest riktige periodiseringen av kostnadene, samt det mest *rettvisende bilde* av selskapets finansielle stilling. På bakgrunn av dette mener vi dekomponering for avskrivningsformål er noe alle selskaper bør sette seg inn i. Vi mener at det er grunnlag for å hevde at dekomponering bør anvendes både nå og i fremtiden. Dette gjelder spesielt i eiendomsselskaper der avskrivningene utgjør store deler av det totale kostnadsbildet.

**Nøkkelord:** Avskrivning, dekomponering, revurdering, varige driftsmidler, bygg, eiendomsbransjen, Norsk Regnskapsstandard 8, påkostning og vedlikehold.

# Innholdsfortegnelse

<b>1.0 INNLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 BAKGRUNN .....	1
1.1.1 <i>Våre forventninger</i> .....	2
1.2 PROBLEMSTILLING.....	3
1.3 AVGRENSNING .....	3
1.4 DISPOSISJON.....	4
<b>2.0 TEORI</b> .....	<b>5</b>
2.1 GENERELL REGNSKAPSTEORI.....	5
2.1.1 <i>GRS- årsregnskapets fundament</i> .....	6
2.1.2 <i>Grunnleggende rapporteringskrav</i> .....	7
2.1.3 <i>Grunnleggende regnskapsprinsipper</i> .....	10
2.1.4 <i>Norske regnskapsstandarder</i> .....	12
2.2 INTERNASJONAL HARMONISERING; REGNSKAPSLOVENS ”TOSPOREDE” SYSTEM.....	14
2.3 AVSKRIVNINGER.....	17
2.3.1 <i>Fornuftig avskrivningsplan</i> .....	18
2.3.2 <i>Avskrivningstid</i> .....	19
2.3.3 <i>Avskrivningsmetode</i> .....	20
2.3.4 <i>Revurdering av avskrivningsplan</i> .....	23
2.4 REGNSKAPSMESSIG DEKOMPONERING.....	26
2.4.1 <i>Fastsetting av avskrivningsplanen:</i> .....	28
2.4.2 <i>Vurdering av skillet mellom påkostning og vedlikehold</i> .....	31
2.5 SKATTEMESSIG DEKOMPONERING .....	36
2.6 FORHOLDET MELLOM REGNSKAPSMESSIG OG SKATTEMESSIG BEHANDLING AV VEDLIKEHOLD OG PÅKOSTNING.....	37
2.6.1 <i>Skillet mellom vedlikehold og påkostning</i> .....	38
2.6.2 <i>Midlertidige forskjeller</i> .....	39
<b>3.0 FORSKNINGSDESIGN OG METODE</b> .....	<b>41</b>
3.1 FORSKNINGSDESIGN .....	41
3.2 KVALITATIV METODE .....	42
3.3 INNSAMLING AV DATA.....	43
3.3.1 <i>Sekundærdata</i> .....	44
3.3.2 <i>Primærdata; Intervjuer</i> .....	45
3.4 UTVELGING AV ENHETER .....	46
3.5 EVALUERING AV METODE .....	47
3.5.1 <i>Validitet</i> .....	47
3.5.2 <i>Reliabilitet</i> .....	49
3.6 BEGRENSNINGER .....	50

<b>4.0 EIENDOMSBRANSJEN .....</b>	<b>51</b>
4.1 STATISTIKK FRA EIENDOMS- OG BYGGEBRANSJEN .....	51
4.2 BYGNINGERS SAMMENSETNING .....	52
4.3 EIENDOMSBRANSJEN OG FOKUS PÅ DEKOMPONERING .....	53
<b>5.0 AVSKRIVNINGSPRAKSIS I DEN NORDNORSKE EIENDOMSBRANSJEN .....</b>	<b>56</b>
5.1 PRESENTASJON AV SELSKAPENE I UTVALGET.....	56
5.2 ANVENDES DEKOMPONERING I SELSKAPENE? .....	57
5.2.1 Dekomponering før regnskapsåret 2009.....	59
5.2.2 Dekomponering av nyanskaffede bygg (2009 og 2010) .....	60
5.2.3 Dekomponering av eksisterende bygg (2009 og 2010) .....	61
5.2.4 Er det gode begrunnelser for å unnlate dekomponering regnskapsmessig? .....	62
5.2.5 Dekomponering i fremtiden.....	64
5.3 VURDERING AV SKILLET MELLOM PÅKOSTNING OG VEDLIKEHOLD .....	66
5.3.1 Selskapenes oppfatning av om den regnskapsmessige behandlingen påvirker den skattemessige behandlingen av en utskifting.....	67
5.4 VURDERINGEN RUNDT VALG AV AVSKRIVNINGSPLAN.....	68
5.4.1 Avskrivningstid.....	68
5.4.2 Avskrivningsmetode .....	70
5.5 FORETAS DET EN REVURDERING AV AVSKRIVNINGSPLANEN? .....	72
<b>6.0 AVSLUTNING .....</b>	<b>75</b>
6.1 KONKLUSJON .....	75
6.2 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING .....	78
<b>REFERANSELISTE.....</b>	<b>80</b>
<b>VEDLEGG .....</b>	<b>87</b>
VEDLEGG 1 .....	87
VEDLEGG 2 .....	88
VEDLEGG 3 .....	90
VEDLEGG 4 .....	93
VEDLEGG 5 .....	94
VEDLEGG 6 .....	95



## Figurliste

<i>Figur 1: Regnskapsregulering i Norge (Kvifte og Tofteland 2008:15)</i>	6
<i>Figur 2: Periodiseringsprinsippet (Langli, 2010:128)</i>	12
<i>Figur 3: Bokført verdi ved ulike avskrivningsmetoder (tall i hele 1000)</i>	23
<i>Figur 4: Endring av avskrivningsplanen</i>	25
<i>Figur 5: Kostnadsføring av utskiftninger</i>	35
<i>Figur 6: Balanseførte verdier ved utskiftning</i>	36
<i>Figur 7: Omsetning og drift av fast eiendom (i prosent) etter næringshovedgruppe [7]</i>	51
<i>Figur 8: Utviklingen i andel av tekniske installasjoner og innredning (Mørk et al., 2008:8)</i>	52
<i>Figur 9: Avskrivningsprofil per komponent (Multiconsult, 2006:22)</i>	55
<i>Figur 10: Bokført verdi på tomter, bygninger og annen fast eiendom i % av totalkapitalen</i>	57
<i>Figur 11: Note for varige driftsmidler for Bodø- Gruppen AS (Årsregnskapet for regnskapsåret 2009, Bodø Gruppen AS)</i>	58
<i>Figur 12: Anvendelsen av dekomponering</i>	59
<i>Figur 13: Avskrivningssats på bygg for selskapene i utvalget</i>	69
<i>Figur 14: Bokført verdi versus markedsverdi på bygg</i>	73

## Tabelliste

<i>Tabell 1: Oversikt over komponentene</i>	34
<i>Tabell 2: Kostnadsføring og ved utskiftning i år 16 og 31</i>	34
<i>Tabell 3: Balanseførte verdier</i>	35
<i>Tabell 4: Effekt av en utskiftning på regnskapsmessig og skattemessig resultat</i>	39
<i>Tabell 5: Dekomponering i selskapene</i>	59

## Begreper

**Avskrivningsmetoder** er forskjellige metoder for å fordele anskaffelseskostnaden over avskrivningstiden.

**Avskrivningsplan** er en plan for fordeling av anskaffelseskostnaden over anleggsmiddelets økonomiske levetid. En avskrivningsplan består av både avskrivningstid og avskrivningsmetode.

**Avskrivningstid** er en skjønnsmessig vurdering på antall år selskapet regner med at bruken av eiendelen vil gi selskapet økonomiske fordeler (Huneide et al., 2010a).

**Case studie** er en form for studie der selve studieobjektet er avgrenset i tid og rom (Jacobsen, 2005).

**Dekomponering** er å splitte et driftsmiddel som består av flere komponenter med forskjellig levetid opp i flere deler for aktiverings- og avskrivningsformål.

**GRS** er forkortelse for god regnskapskikk (regnskapsloven § 4-6).

**IAS** er forkortelse for International Accounting standards. IAS er de internasjonale regnskapsstandardene, som ligger til grunn for IFRS.

**IFRS** er forkortelse for International Financial Reporting Standards. IFRS er det internasjonale regnskapsregelverket (Langli, 2010).

**NGAAP** er forkortelse for Norwegian Generally Accepted Accounting Principles. NGAAP er samlebetegnelsen på regnskapsavleggelse i samsvar med den norske regnskapsloven og god regnskapsskikk.

**NRS** er forkortelse for Norsk regnskapsstiftelse. NRS er et standardsettende organ som har som formål å være en aktiv kunnskapsformidler om nasjonale og internasjonale standarder innen regnskap og bokføring [1]. NRS brukes også for å referere til norsk regnskapsstandard.

**USGAAP** er forkortelse for USA Generally Accepted Accounting Principles.

**Økonomisk levetid** Se avskrivningstid.

**Årsregnskap** inneholder resultatregnskap, balanse, kontantstrømoppstilling og noteopplysninger (regnskapsloven § 3-2).

## 1.0 Innledning

### 1.1 Bakgrunn

14. oktober 2010 ble det holdt forelesning av Jens Erik Huneide i kurset finansregnskap ved Handelshøgskolen i Tromsø. Temaet for forelesningen var varige driftsmidler og leasing. Under forelesningen ble det poengtert av Huneide at valg av avskrivningsplan kan gi store forskjeller i verdien av eiendeler og resultater i bedrifter. Dette gjelder spesielt for selskaper der store deler av balansen består av varige driftsmidler. I eiendomsselskaper vil behandlingen av varige driftsmidler ha vesentlig innflytelse på årsregnskapet. Selskapets valg av avskrivningsplan kan derfor ha stor innvirkning for eiendomsselskapenes årsresultat og balanse. Under forelesningen ble også regnskapsmessig dekomponering diskutert opp mot ”vanlig praksis” i dag.

I artikkelen ” Varige driftsmidler – nye krav og muligheter” skrevet av Jens Erik Huneide i Revisjon og Regnskap nr. 1 2011, drøftes også denne problematikken. I følge Huneide (2011) er dagens praksis preget av for høy avskrivningssats, manglende revurderinger av avskrivningsplanen, samt feil behandling av påkostning og vedlikehold. I Norge skal utarbeidelsen av årsregnskapet skje i samsvar med regnskapsloven og *god regnskapsskikk* (NGAAP). Børsnoterte selskap er pliktig å rapportere etter IFRS i sine konsernregnskap (samt børsnoterte selskaper som ikke er organisert som konsern fra og med regnskapsåret 2011), mens øvrige foretak derimot kan velge mellom de to regnskapsspråkene IFRS og NGAAP.

I NRS(V) om anvendelse av IFRS- *løsninger innenfor GRS* fra 2007, diskuteres enkelte områder som ikke er regulert av norske regnskapsstandarder hvor det er gitt muligheter for samordning mellom regnskap som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 og regnskap som avlegges etter IFRS. Når det gjelder avskrivninger for varige driftsmidler åpnes det i denne standarden for en dekomponering av varige driftsmidler. Dette er i tråd med den internasjonale standarden IAS 16 *eiendom, anlegg og utstyr*, som krever dekomponering av varige driftsmidler. Regnskapsloven stiller derimot ikke et krav til en slik løsning.

Med dekomponering menes at enkelte driftsmidler splittes opp i flere komponenter som avskrives hver for seg. En slik løsning vil i mange tilfeller være hensiktsmessig der et anleggsmiddel er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig levetid

(Huneide et al., 2010a). I skatteloven ble det fra og med 2009 lagt opp til dekomponering av bygg, jf. skatteloven § 14-43 (1). Regelen innebærer en utskillelse av faste tekniske installasjoner både ved nyanskaffede og eksisterende bygninger. I denne forbindelse er det etablert en ny avskrivningsgruppe, saldogruppe j, som årlig skal avskrives med inntil 10 % av saldo. På bakgrunn av dette bør en også dekomponere regnskapsmessig da en likevel må fordele kostprisen på tekniske installasjoner og bygg. Det vil derfor ikke lengre være kost/nytte betraktninger som taler for å unnlate regnskapsmessig dekomponering i de samme to gruppene fra og med regnskapsåret 2009 (Huneide et al., 2010a).

Omtalen av varige driftsmidler ble betydelig utvidet i NRS 8 *GRS for små foretak* i oktober 2010. Den utvidede omtalen har sammenheng med den nye skatteregelen om utskilling av faste tekniske installasjoner i bygg i egen saldogruppe, som igjen aktualiserer bruk av dekomponering regnskapsmessig (NRS 8 oktober 2010, vedlegg 2). Gjennom denne utvidelsen har vi endelig fått egne beskrevne regler som muliggjør mer ensartet praksis på området, da det ikke finnes en egen regnskapsstandard for varige driftsmidler i Norge. Alle foretak som avlegger regnskap i samsvar med god norsk regnskapsskikk bør vurdere standardens bestemmelser opp mot egen praksis, selv om standarden i hovedsak gjelder for små foretak. I følge Huneide (2011) bør det ikke være uenighet om at dekomponeringsløsningen gir mulighet til å lage ”riktigere” regnskap. I tillegg vil løsningen føre til at balanseført verdi på byggene øker, og selskapets resultat og egenkapital vil da mest sannsynlig øke. Løsningen anbefales også derfor i NRS 8 (oktober 2010) for vesentlige driftsmidler. Til en viss grad er det i følge Huneide (2011) også et *krav* om å velge dekomponeringsalternativet for øvrige selskaper.

### **1.1.1 Våre forventninger**

Med utgangspunkt i Huneides (2011) uttalelser om at dekomponering er den eneste løsningen som gir ”riktige” regnskap, finner vi det interessant å undersøke hvordan nordnorske eiendomsselskaper håndterer avskrivningsproblematikken og hvilke vurderinger som ligger bak de valgene som tas. Teoretisk sett skal avskrivninger speile den kontantstrømmen eiendelen generer, noe som kan være svært vanskelig å fastlå. Ofte vil en derfor måtte basere vurderinger på skjønn som igjen vil kunne gi utslag i selskapets resultat og balanse. Valg av avskrivningsplan for driftsmidler med høy økonomisk verdi vil derfor ha stor betydning for selskapets finansielle stilling.

På bakgrunn av NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS* og NRS 8 *GRS for små foretak*, vil det være rimelig å forvente en anvendelse av dekomponeringsløsningen allerede fra 2007. Forventingene til regnskapsmessig dekomponering ble ytterligere økt i 2009 da det etter en endring i skatteloven ble lagt opp til en skattemessig dekomponering med utskillelse av tekniske installasjoner, jf. skatteloven § 14-43 (1). En kan derfor, som en minimum, forvente at bygninger dekomponeres regnskapsmessig også i tekniske installasjoner og bygget for øvrig.

Etter dekomponering ble introdusert i NGAAP vil det i forlengelsen av dette være interessant å undersøke hvordan nordnorske eiendomsselskaper vil tilpasse seg dette, og om regnskapspraksisen på området har endret seg eller vil endre seg i fremtiden.

## **1.2 Problemstilling**

Formålet med denne studien er å undersøke hvilke vurderinger som legges til grunn i nordnorske eiendomsselskaper ved behandlingen av bygg i regnskapet. Videre ønsker vi å undersøke i hvilken utstrekning dekomponering benyttes, og hvordan selskapene ser på en eventuell dekomponeringsløsning i fremtiden. På bakgrunn av dette ønsker vi derfor å se på hvilken avskrivningspraksis nordnorske eiendomsselskaper benytter seg av. Vi har da kommet frem til en overordnet problemstilling, med følgende underproblemstillinger:

- ❖ **Anvendes regnskapsmessig dekomponering for avskrivningsformål i nordnorske eiendomsselskaper, og hva er holdningen til en slik løsning?**
  - **Hvordan behandles skillet mellom påkostning og vedlikehold?**
  - **Hvilke vurderinger gjøres rundt valg av avskrivningstid- og metode?**
  - **Praktiseres revurdering av avskrivningsplanen?**

## **1.3 Avgrensning**

For å avgrense denne studien har vi valgt å fokusere på eiendomsselskaper i Nord- Norge. Begrunnelsen for å velge eiendomsbransjen som undersøkelsesformål er som nevnt på grunn av at store deler av balansen består av bygg. For de selskapene som rapporterer etter det norske regelverket (NGAAP) utgjorde den balanseførte verdien av tomter, bygninger og annen fast eiendom 1 212 milliarder kroner totalt (Langli, 2010). Bygg er et typisk eksempel på en vesentlig investering som kan ha stor betydning for selskapets resultat og balanse. I

tillegg vil et bygg være et typisk eksempel på et driftsmiddel som består av flere komponenter med ulik levetid.

Ingen av eiendomsselskapene tilhørende i Nord- Norge er børsnoterte, og er derfor ikke pliktige til å rapportere i samsvar med IFRS. Det vil si at de ikke er pliktige til å følge de internasjonale standardene, IAS, hvor det blant annet er et krav om å dekomponere vesentlige investeringer. Selskaper som ikke er børsnoterte anvender NGAAP som regnskapsspråk, samtidig som NGAAP harmoniseres i større grad mot IFRS. Vi finner det da interessant å undersøke hvordan eiendomsselskapene i de største byene i Nord- Norge forholder seg til de norske regnskapsreglene, og i hvilken utstrekning de påvirkes av den internasjonale harmoniseringen på akkurat dette området.

Da studiens hovedfokus er avskrivninger av varige driftsmidler, vil ikke nedskrivninger omtales i studien, selv om et verdifall på et bygg vil kunne føre til en endring av avskrivningsplanen. I tillegg vil verken anskaffelseskostnad eller utrangeringsverdi (restverdi) behandles inngående, da dette havner utenfor studiens siktemål.

## **1.4 Disposisjon**

**Kapittel 2: Teori** - I dette kapittelet vil vi gå gjennom teori som er nødvendig for å belyse studiens problemstillinger.

**Kapittel 3: Forskningsdesign og metode** - Dette kapittelet beskriver den metodiske tilnærmingen vi har valgt å anvende for å innhente opplysninger og svare på de skisserte problemstillingene.

**Kapittel 4: Eiendomsbransjen** - Her vil vi gi en kort presentasjon av den nordnorske eiendomsbransjen, samt sammensetningen av komponenter i bygg.

**Kapittel 5: Avskrivningspraksis i den nordnorske eiendomsbransjen** - I dette kapittelet vil vi gjennomgå årsregnskapene for regnskapsåret 2009 og presentere resultatene av de intervjuene vi har gjennomført. På bakgrunn av studiens problemstilling og underproblemstillinger vil vi drøfte funnene opp mot teorien som er presentert i kapittel 2.

**Kapittel 6: Avslutning** - I dette kapittelet vil den overordnede konklusjonen på forskningen bli presentert, samt forslag til videre forskning.

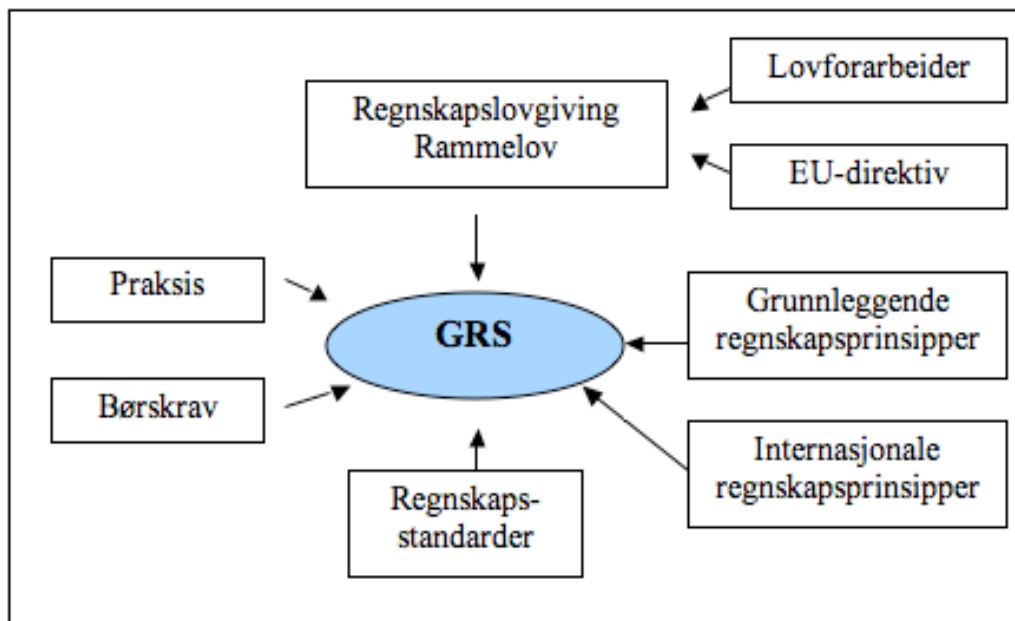
## 2.0 Teori

For og lettere kunne bedømme de empiriske resultatene vi presenterer i studien vil vi i denne delen av studien gjennomgå relevant teori og litteratur innenfor studiens tema. Vi vil gi en kort beskrivelse av grunnleggende regnskapsteori, samt gi en grunnleggende beskrivelse av hvordan kostnader tilknyttet anleggsmidler periodiseres over forventet nytteperiode (levetid). Videre vil vi redegjøre for dekomponeringsløsningen, samt behandlingen av påkostning og vedlikehold.

Kapittelet vil i tillegg til grunnleggende teori også inkludere gjeldende standarder som gir reglene for regnskapsføringen av anleggsmidler, samt forarbeidene til loven. Vi vil med dette danne et valid og teoretisk utgangspunkt før vi presenterer funnene i vår undersøkelse.

### 2.1 Generell regnskapsteori

Plikt til å utarbeide årsregnskap gjelder alle virksomheter som nevnt i regnskapslovens § 1-2 (lov av 17. juli 1998 nr. 56). Regnskapsplikten innebærer at den regnskapspliktige må bokføre og dokumentere regnskapsopplysninger, samt utarbeide årsregnskap og årsberetning jf. regnskapslovens kapittel 2 og 3. Det følger av regnskapsloven § 3-2 a at ”årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat”. Regnskapsloven er utviklet som et rammelovverk. I dette ligger det at loven er tuftet på grunnleggende regnskapsprinsipper og at regnskapsreglene skal utvikles gjennom standardsetting og praksis. Videre er hovedprinsippet i regnskapsloven det generelle kravet om at regnskapet skal følge den rettslige standarden ”god regnskapsskikk”, jf. regnskapsloven § 4-6. *God regnskapsskikk*, GRS, innebærer at regnskapet skal avlegges og kommenteres i samsvar med blant annet grunnleggende regnskapsprinsipper og rapporteringskrav, regnskapslovens øvrige bestemmelser og allment akseptert praksis. *God regnskapsskikk* er således et dynamisk begrep som vil endre seg over tid. Nye og mer komplekse transaksjonstyper og en utvikling av et internasjonalt regnskapspråk har ført til et behov for endringer og utvidelser av begrepsinnholdet (Huneide et al., 2010a). I forarbeidene til regnskapsloven presiseres det at ”rammelovgivning i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming.” (NOU 1995:30, punkt 2.2). De grunnleggende regnskapsprinsipper skal derfor alltid ligge til grunn for *god regnskapsskikk*. GRS er således selve fundamentet for utarbeidelsen av årsregnskapet. Generelt kan en si at *god regnskapsskikk* skal ligge til grunn for all regnskapsføring etter gjeldende norsk rett (se figur 1).



**Figur 1: Regnskapsregulering i Norge (Kvifte og Tofteland 2008:15)**

### 2.1.1 GRS- årsregnskapets fundament

Brukerne av regnskapet er personer/virksomheter/institusjoner, gjerne betegnet som interessenter, som ønsker informasjon om selskapet. En viktig forutsetning er derfor at regnskapet er utarbeidet på en slik måte at det gir beslutningsnyttig informasjon til regnskapsbrukerne. Det er den generelle brukers interesser som skal ivaretaes ved utarbeidelsen av regnskapet, herunder selskapets aksjonærer, ansatte og kreditorer.

”Formålet med årsregnskapet er først og fremst å gi selskapets ulike interessegrupper relevant og pålitelig informasjon om selskapets økonomiske resultat, finansielle stilling og utvikling.” (Huneide et al., 2010a:3).

Årsregnskapet skal presentere de økonomiske realiteter i selskapet. Årsregnskapet, herunder *resultatregnskapet, balanse og kontantstrømoppstilling* (jf. regnskapsloven kapittel 6) danner blant annet grunnlaget for beregning av skatt til staten og utdeling av utbytte for aksjeselskap (jf. aksjeloven § 8-1). I tillegg er årsregnskapet gjenstand for regnskapsanalyse der nøkkeltall utarbeides for å sammenligne utviklingen i forhold til tidligere år og i forhold til andre virksomheter. Brukerne av regnskapet anvender også tallene fra årsregnskapet i ulike lønnsomhets- og likviditetsanalyser som videre anvendes som beslutningsgrunnlag. Den informasjon som årsregnskapet legger frem kan være med på å påvirke hvordan verdiskapningen i selskapet blir fordelt mellom ulike interessegrupper. For eksempel hvor



stor lønnsøkning de ansatte skal få, hvor høy rentesats selskapet må betale for sine lån og hvor mye selskapet skal betale i skatt til staten (Langli, 2010). Regnskapsinformasjon må gi de riktige signalene slik at de beslutninger som blir tatt, gjøres på riktig grunnlag.

For at regnskapet skal være beslutningsnyttig må regnskapsinformasjon derfor oppfylle enkelte grunnleggende rapporteringskrav. Disse kravene er at årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling, samt at rapporten skal være sammenlignbar. I tillegg oppstilles kvalitetskravene; pålitelighet, relevans, forståelighet og vesentlighet. De kvalitative karakteristika ved regnskapsrapportering henspiller seg da i nytteverdien de rapporterte regnskapstallene har for brukerne av regnskapet (Langli, 2010).

Videre bygger regnskapslovgivningen og *god regnskapsskikk* på grunnleggende regnskapsprinsipper. Disse prinsippene regulerer periodiseringen av transaksjoner og er med på å finne regnskapsmessige løsninger der det ikke foreligger klart definerte regnskapsregler (lovgivning eller regnskapsstandarder) (Huneide et al., 2010a). *God regnskapsskikk* i Norge bygger altså på de grunnleggende rapporteringskravene og de grunnleggende regnskapsprinsippene. Kvifte (2004) beskriver GRS som en ”normativ regnskapsteori som avgrenser mulighetsområdet for akseptable løsninger på praktiske regnskapsspørsmål” (Kvifte, 2004:10).

Da den norske regnskapslovgivningen er utviklet som en rammelov, har vi i Norge flere faglige og autoritative organer som avgir uttalelser som konkretiserer begrepet *god regnskapsskikk*, blant annet Finanstilsynet og Finansdepartementet (Huneide et al., 2010a). I Norge har vi et aktivt standardsettende organ, Norsk Regnskapsstiftelse (NRS). Da regnskapsloven ikke alltid er helt konkret og avgrenset, utvikler NRS regnskapsstandarder som er med på å utfylle loven.

Vi vil videre i studien gjennomgå de konsepter den norske regnskapslovgivningen baserer seg på, herunder *grunnleggende rapporteringskrav*, *grunnleggende regnskapsprinsipper* og *regnskapsstandarder*.

### **2.1.2 Grunnleggende rapporteringskrav**

Kravet om at årsregnskapet skal gi et *rettviseende bilde* av selskapets økonomiske situasjon finner vi regnskapsloven § 3-2 a. Dette representerer den norske oversettelsen av EU-kravet

om å gi ”a true and fair view”, jf. EUs fjerde direktiv, artikkel 2 (3). I forarbeidet til regnskapsloven § 3-2 a kan en finne klare føringer for hva kravet innebærer. Her kommer det frem at årsregnskapet ”skal give et realistisk helhedsindtryk af den konkrete virksomheds økonomi på en måde, der er relevant for denne virksomheds regnskabsbrugere.” (ot.prp. nr. 89 (2003-2004), punkt 5.5). Kravet om å gi et *rettvisende bilde* er et overordnet kvalitetskrav til årsregnskapet. Det vil si at i helt spesielle situasjoner kan dette kravet overstyre de konkrete målereglene i regnskapsloven eller regnskapsstandarden (Langli, 2010). Det vil altså være regnskapsbrukernes behov som er avgjørende for om anvendelsen av konkrete regnskapsregler og regnskapsprinsipper fører til at informasjonen i årsregnskapet gir et sant og riktig bilde av virksomhetens økonomiske situasjon.

*Sammenlignbarhet* sikter til at brukerne av rapportene skal kunne sammenligne både deres egen og andre bedrifters økonomiske posisjon gjennom flere perioder for å kunne identifisere og evaluere trender. Det vil si at samme regnskapsprinsipp bør anvendes fra ett år til et annet, samt at samme prinsipp bør anvendes innen samme år for ensartede poster (Huneide et al., 2010a). Kravet til ensartet prinsippanvendelse oppstilles i regnskapsloven § 4-4: ”Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid.” Dette betyr likevel ikke at en aldri kan endre prinsipp. Dersom et annet prinsipp gir en bedre måling av periodens inntjening og finansielle stilling kan selskapet velge å endre prinsipp, jf. regnskapsloven § 4-3 (Langli, 2010).

Vi vil videre redegjøre for de fire kvalitetskravene til regnskapsrapporten; pålitelighet, relevans, forståelighet og vesentlighet.

Regnskapsinformasjonens nytteverdi påvirkes av hvor *pålitelig* den er, at regnskapsbrukerne kan stole på den. Informasjonen må derfor være utarbeidet i samsvar med gjeldende lover og regnskapsstandarder. Informasjonen kan sies å være pålitelig dersom den kan dokumenteres, etterkontrolleres og er relativt objektiv. Kravet til pålitelighet styrkes gjennom bokføringslovens krav om at alle registreringer skal dokumenteres, jf. bokføringsloven § 10, samt revisorlovens krav om at årsregnskapet skal godkjennes av revisor, jf. revisorloven § 5-1 (Langli, 2010).

*Relevanskravet* er både beslutnings- og brukerspesifikt. Dersom årsregnskapet skal ha nytteverdi, må de rapporterte regnskapstallene ha relevans for brukernes behov. Informasjon

er relevant når den påvirker økonomiske beslutninger gjennom brukernes evaluering av tidligere, nåværende og fremtidige hendelser (Huneide et al., 2010a). Denne evalueringen baserer seg på de rapporterte regnskapstallene. For eksempel anvendes rapporterte regnskapstall fra tidligere år som basis for prediksjon av fremtidige kontantstrømmer og finansiell stilling. I tråd med relevanskravet skal heller ikke viktig informasjon holdes tilbake eller fordreies. Det vil si at dersom det er stor usikkerhet tilknyttet for eksempel størrelsen på en forpliktelse, skal denne forpliktelsen ikke regnskapsføres. Likevel skal relevant informasjon tilknyttet forpliktelsen opplyses om i noter. Mer presist kan en si at informasjonen har relevans hvis den ved sin tilstedeværelse har evne til å påvirke brukergruppens vurderinger og beslutninger (Langli, 2010).

Kravet til *forståelighet* bygger på at årsregnskapet skal være lett forståelig for brukerne. Her legges det til grunn at brukerne innehar tilfredsstillende kunnskap om økonomiske aktiviteter og regnskapsføring, samt vilje til å studere de rapporterte regnskapstallene inngående. Likevel bør komplekse anliggender som har betydning for beslutninger som skal tas, ikke ekskluderes på bakgrunn av at årsregnskapet skal være lett forståelig for brukerne (Huneide et al., 2010a). I tillegg må regnskapsrapportene være strukturerte og oversiktelige, og innholdet må være slik at det ikke fører til feiltolkninger (Langli, 2010).

Kravet til *vesentlighet* er nær tilknyttet relevanskravet. I vesentlighetskravet ligger det at en må anvende skjønn med hensyn til hvor stor detaljeringsgrad regnskapsrapportene skal ha. I dette ligger det at en ikke alltid må følge loven til punkt og prikke. Dette omtales av Langli (2010) som:

”Hvis beløp er uvesentlige og de ikke har noen betydning for helhetsbildet som regnskapet tegner, kan vi la være å følge enkelte regnskapsprinsipper fordi effekten av en regnskapsmessig korrekt behandling er minimal.” (Langli, 2010:87).

Her må en veie vesentlighetskravet opp mot relevanskravet, informasjon som er relevant vil også være vesentlig, mens uvesentlig informasjon vil være mindre relevant eller ikke relevant i det hele tatt (Langli, 2010).

### 2.1.3 Grunnleggende regnskapsprinsipper

Sammen med årsregnskapets fire kvalitetskrav (pålitelighet, relevans, forståelighet og vesentlighet) utgjør de grunnleggende regnskapsprinsippene rammeverket for regnskapsføringen (Kvifte og Tofteland, 2008). De grunnleggende regnskapsprinsipper finner vi i regnskapslovens kapittel 4. Disse prinsippene skal fungere som en rettesnor i utviklingen av god regnskapsskikk, og er også bindende for Norsk RegnskapsStiftelse som standardsettende organ. I dette ligger det at NRS ikke kan utvikle en regnskapsstandard som er i konflikt med de grunnleggende regnskapsprinsippene. De grunnleggende regnskapsprinsippene er lovfestet og kan ikke overstyres verken gjennom standardsetting eller utvikling av praksis (Kvifte og Tofteland, 2008). Det er av denne grunnen de grunnleggende regnskapsprinsippene har en svært sentral rolle i utviklingen av god regnskapsskikk. I det følgende vil vi ta for oss de viktigste prinsippene.

*Transaksjonsprinsippet* slår fast at ”transaksjoner skal regnskapsføres til verdien på vederlaget på transaksjonstidspunktet”, jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 1. punkt. I lovforarbeidene (NOU 1995:30, punkt 2.2 og ot.prp. nr. 42 (1997-1998), punkt 6.2.5) presiseres det at transaksjonstidspunktet er når vesentlig risiko og kontroll er overført til en utenforstående.

*Opptjeningsprinsippet* slår fast at ”inntekt skal resultatføres når den er opptjent”, jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 2. punkt. Opptjeningsprinsippet er en regel om periodisering av inntekt, der opptjeningen normalt vil sammenfalle med transaksjonstidspunktet. Dersom dette ikke er tilfellet, skal resultatføring i følge lovforarbeidene utsettes for inntekt som ikke er opptjent på transaksjonstidspunktet, og motsatt må resultatføring fremskyndes ved inntekt opptjent før transaksjonstidspunktet (ot.prp. nr. 42 (1997-1998), punkt 6.2.5).

*Sammenstillingsprinsippet* tilsier at ”utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt”, jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 3. punkt. Det vil si at kostnader og inntekter knyttet til samme transaksjon, skal resultatføres i samme regnskapsperiode. Sammenhengen mellom inntekter og kostnader kan være både direkte og indirekte. Sammenstilling av kostnader og inntekter i varekretsløpet vil være betydelig enklere å gjennomføre enn kostnader som ikke er direkte tilknyttet inntekten. For eksempel er det en direkte sammenheng mellom inntekten ved salg av varer i en periode og verdien av innsatsfaktorer (lønn, råvarer osv.). Avskrivninger av varige driftsmidler representerer en indirekte

sammenheng, hvor avskrivningene skal reflektere kapitalslitet på driftsmidlet (NOU 1995:30, punkt 2.2).

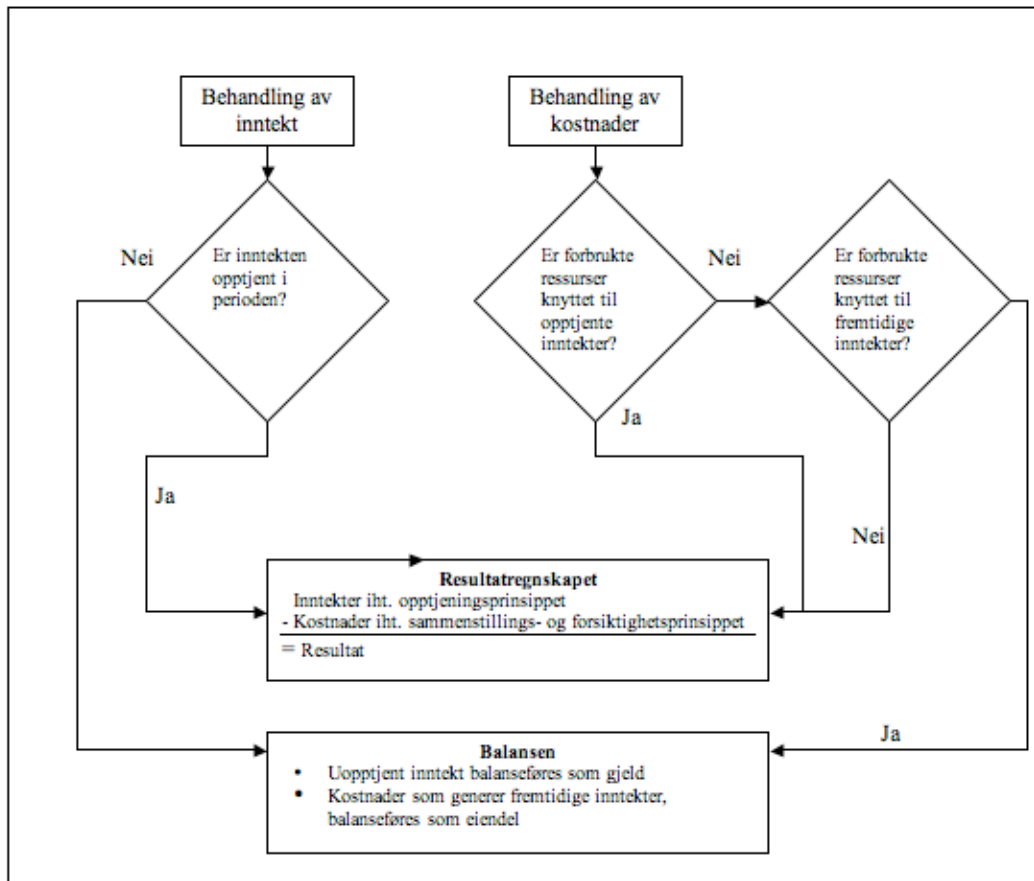
*Prinsippet om beste estimat* tilsier blant annet at ”ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges”, jf. regnskapsloven § 4-2 (1). Når en skal beregne overskuddet for en periode må bedriften verdsette sine eiendeler og gjeld. Ofte kan det være stor usikkerhet knyttet til denne verdsettelsen. En må derfor benytte estimerte verdier basert på skjønn. Dette gjelder blant annet for verdsettelsen og levetiden av driftsmidler. De estimatene en anvender for verdsettelsen vil kunne ha en avgjørende betydning for fastsettelsen av størrelsen på selskapets overskudd og egenkapital (Huneide et al., 2010a). Når en står ovenfor en situasjon hvor en må utøve skjønn i forhold til fastsettelsen av et estimat, må en anvende den mest sannsynlige verdien basert på den informasjon som er tilgjengelig når regnskapet avlegges.

*Forsiktighetsprinsippet* tilsier at ”urealiserte tap skal resultatføres”, jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 4. punkt. Dette er et prinsipp som må tolkes i sammenheng med usikkerhet i regnskapsføring og vurdering. I og med at bruken av estimer er usikre, herunder fare for overvurdering av eiendeler eller undervurdering av gjeld, skal regnskapet avlegges i samsvar med forsiktighetsprinsippet. Dersom usikkerheten om fremtiden er stor, bør overskuddet heller anslås for lavt enn for høyt. Prinsippet kommer blant annet til uttrykk i vurderingsreglene ved bestemmelser om laveste verdis prinsipp for omløpsmidler (jf. regnskapsloven § 5-2(1)) og historisk kost med nedskrivningsplikt for anleggsmidler (jf. regnskapsloven § 5-3 (1) og (3)).

Årsregnskapet bygger på periodiseringsprinsippet. Resultatregnskapet viser periodens inntjening, og målingen skal skje i samsvar med de grunnleggende regnskapsprinsipper om transaksjon, opptjening og sammenstilling. Sammen danner disse prinsippene periodiseringsgrunnlaget for bokføring av inntekter og kostnader (se figur 2). Periodiseringen av inntekter og kostnader henger nøye sammen med regnskapsloven § 3-2 a krav om at årsregnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av virksomhetens inntjening og finansielle stilling. Kristoffersen (2005) definerer periodiseringsprinsippet som:

”En økonomisk transaksjon skal regnskapsføres i den perioden den oppstår, fremfor kun i de perioder hvor transaksjonen gjøres opp for i penger” (Kristoffersen, 2005:82).

Bakgrunnen for å periodisere er at de inntekter og kostnader som bokføres påvirker selskapets resultat i perioden og dermed også selskapets egenkapital. Ved å periodisere sikrer en at regnskapet viser korrekt kostnad og inntekt i resultatregnskapet, samt korrekt verdi på eiendeler og gjeld i balansen.



**Figur 2: Periodiseringsprinsippet (Langli, 2010:128)**

#### 2.1.4 Norske regnskapsstandarder

Lov- og forskriftsbestemmelser er ikke alltid klart definert og det gis derfor rom for fortolkninger av loven. Regnskapslovens krav om at årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med *god regnskapsskikk* (jf. regnskapsloven § 4-6) er et eksempel på et ikke klart definert operasjonelt begrep. *God regnskapsskikk* er som nevnt et dynamisk begrep som vil endre seg over tid, og hvor det gis rom for at reglene kan tilpasses nye forhold i takt med markedets utvikling uten at loven behøver å endres. Finansdepartementet i Norge er tillagt det administrative ansvaret for regnskapsloven, herunder forslag til lovendringer, samt fastsettelse av forskrifter i medhold av loven (Huneide et al., 2010a). For å tolke innholdet i begrepet, må lovbestemmelsens forarbeider trekkes inn. Lovforarbeidene til regnskapsloven er NOU 1995:30, Ot.prp. nr. 42 (1997–1998) og Innst. O. nr. 61 (1997–1998). Lovforarbeidene gir

veiledning på tolkning av de begreper som brukes i lovteksten, men ofte er disse veiledningene ikke helt konkret og avgrenset. I praksis kan slike spørsmål løses ved at det etableres anerkjent og ensartet praksis, eller ved at et standardsettende organ gir veiledning. Alle disse tre kildene til veiledning er relevant etter *god regnskapsskikk* (GRS). Norsk RegnskapsStiftelse er det standardsettende organet som over tid har etablert seg som en av de viktigste kildene for GRS. Dette har blant annet kommet til uttrykk i forarbeidene til originalloven og endringsloven, hvor det eksplisitt forutsettes at Norsk RegnskapsStiftelse skal utvikle *god regnskapsskikk* (Kvifte og Tofteland, 2008). Av forarbeidene til regnskapsloven fremgår det:

”Komiteens medlemmer fra Framskrittspartiet og Tverrpolitisk Folkevalgte konstaterer videre at lovforslaget overlater fortolkning og konkretisering av de nevnte regnskapsprinsipper til « god regnskapsskikk ». Dette betyr at Norsk RegnskapsStiftelse (NRS) i realiteten gis en kompetanse som nært kan sammenlignes med lovgiver- eller forskriftsgiverkompetanse innenfor relativt vide rammer.” (Innst. O. nr. 61 (1997-1998), punkt 5.1.2).

Norsk RegnskapsStiftelse ble etablert i 1989 og har som formål å utarbeide regnskapsstandarder, samt fortolkning av prinsipielle spørsmål til avgitte standarder [2]. Norsk RegnskapsStiftelse, forkortet NRS, har spilt en stor rolle i å gi begrepet *god regnskapsskikk* et konkret innhold gjennom ulike regnskapsstandarder. NRS utgir endelige standarder, foreløpige standarder, diskusjonsnotater, høringsutkast og veiledninger. Per i dag, mai 2011, har NRS utgitt 16 endelige standarder. En regnskapsstandard anses som endelig ”når det er vunnet praktiske erfaringer med anvendelse av en foreløpig standard.” [3]. NRS legger også til grunn at en endelig regnskapsstandard skal følges. Av forarbeidene til endringsloven følger:

”Departementet legger vekt på at utredningen og høringen har vist at standardsettingen i Norsk RegnskapsStiftelse har fungert godt og har vært et viktig bidrag til utviklingen av forsvarlige rammer for norsk regnskapsavleggelse. Departementet anser at det i den situasjonen ikke er hensiktsmessig å overføre ansvaret for standardsetting til et (eventuelt nyopprettet) offentlig organ.” (ot.prp. nr. 39 (2004-2005), punkt 5.5).

Ansvar for standardsettingen er av Finansdepartementet tildelt NRS. Her er den rettslige forankringen for standardsettingen regnskapslovens § 4-6 om *god regnskapsskikk*. De grunnleggende regnskapsprinsippene utgjør den rammen NRS må forholde seg til ved utarbeidelse av standarder. En endelig regnskapsstandard bidrar derfor til å sikre at standarden har den nødvendige aksept for å kunne anerkjennes som *god regnskapsskikk* etter regnskapsloven § 4-6.

Videre utarbeider som nevnt Norsk RegnskapsStiftelse også veiledninger (forkortet NRS(V)). Veiledningene er ikke bindende, men gir uttrykk for hvordan NRS mener lover skal fortolkes i forbindelse med utarbeidelsen av årsregnskapet [4]. Det foreligger per i dag (mai 2011) 7 veiledninger fra Norsk RegnskapsStiftelse, hvorav NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS* angir en ”mulighet for samordning av regnskapsmessig løsning mellom regnskap som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3-7 og regnskap som avlegges etter de internasjonale regnskapsreglene (IFRS)” (NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*, punkt 1).

## **2.2 Internasjonal harmonisering; regnskapslovens ”tosporede” system**

I de ulike land har det utviklet seg forskjellige regnskapsspråk. I Norge følger vi *god regnskapsskikk* og regnskapsloven, samlebetegnelsen NGAAP (Norwegian Generally Accepted Accounting Practice), mens USA følger USGAAP (US Generally Accepted Accounting Practice). Dette innebærer at i utgangspunktet vil samme regnskapsproblem kunne løses på ulike måter i de enkelte land. Det voksende kapitalmarkedet har blitt mer internasjonalt, og virksomheter søker ofte finansiering i eksterne markeder. Det har derfor oppstått et behov for å internasjonalisere regnskapsstandardene på verdensbasis.

Begrunnelsen for dette er å skape bedre rammebetingelser for et integrert og effektivt kapitalmarked i EU og EØS- området. Dette skal da sikre bedre kvalitet og høyere grad av sammenlignbarhet (ot.prp. nr. 89 (2003-2004), punkt 10.1).

Juli 2002 besluttet EU- kommisjonen å pålegge alle børsnoterte selskaper i EU-landene til å avlegge sine konsernregnskap etter de internasjonale regnskapsprinsippene, *International Financial Reporting System* (forkortet IFRS). Dette vedtaket kalles IFRS- forordningen. De vedtak EU fatter som berører den frie flyten av kapital, arbeidskraft, varer og tjenester mellom medlemslandene, faller inn under virkeområdet for EØS- avtalen som Norge er bundet av. Bakgrunnen for forordningen var å fjerne hindringer som reduserer den frie flyten mellom medlemslandene, herunder å bedre sammenlignbarheten mellom foretakenes regnskaper



(Langli, 2010). På bakgrunn av EØS- avtalen ble IFRS- forordningen gjort gjeldende i Norge den 1. januar 2005. Dette ble også inntatt i regnskapsloven § 3-9. Børsnoterte selskaper er derfor ikke underlagt regnskapsloven regler om grunnleggende prinsipper, måling, oppstillingsplan eller de viktigste notekravene i kapittel 4 til 7 i regnskapsloven ved avleggelse av konsernregnskapet.

Videre åpner IFRS- forordningen for at medlemslandene kan kreve eller tillate IFRS-rapportering av andre regnskapspliktige og i selskapsregnskapet til børsnoterte selskaper (IFRS- forordningen artikkel 5 bokstav a, gjengitt i ot.prp. nr. 89 (2003-2004)). Etter forarbeidene til de endelige lovendringer fra 2004 og 2005 i regnskapsloven av 1998 er regnskapsloven bygd opp som et tosporet system. I forarbeidene til endringsloven foreslår departementet at ”både børsnoterte foretak og andre regnskapspliktige skal ha anledning til også å utarbeide selskapsregnskap i samsvar med de internasjonale regnskapsstandardene som er vedtatt etter lovforslaget § 3-9 annet ledd.” (ot.prp. nr. 89 (2003-2004), punkt 3.4.6). Videre følger det av ot.prp. nr. 39 (2004-2005) at dersom en følger et tosporet system vil hensynet til løpende tilpasning til IFRS ivaretaes bedre.

21. januar 2008 vedtok Finansdepartementet en forskrift om forenklet anvendelse av IFRS. Dette gir hjemmel for at alle som ikke er pliktig til å følge full IFRS kan velge å anvende forenklet IFRS. Forenklet IFRS innebærer innregning og måling i henhold til IFRS, mens presentasjon og noteopplysninger følger regnskapsloven kapittel 6 og 7. Alle regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 kan på bakgrunn av IFRS- forordningen velge mellom å benytte regnskapslovens ordinære regler (ROR) eller det internasjonale regnskapsregelverket (IFRS), herunder forenklet IFRS, ved avleggelse av årsregnskapet, jf. regnskapsloven § 3-9 (4). Den regnskapspliktige må da følge ett av regelsettene fullt og helt.

Av dette følger det at i Norge finnes det fem forskjellige regnskapsspråk:

- *Regnskapslovens ordinære regler* (forkortet ROR)
- *God regnskapsskikk for små foretak* (forkortet GRSS)
- *God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner* (forkortet GRSI)
- *Internasjonale regnskapsstandarder* (forkortet IFRS)
- *Forenklet anvendelse av internasjonal regnskapsstandarder* (forkortet forenklet IFRS)

Da vi i Norge har 5 forskjellige regnskapsspråk, foreligger det flere valgmuligheter der målingen vil kunne skje etter forskjellige prinsipper. De valgmuligheter som finnes i forhold til valg av regnskapsspråk har medført økte vanskeligheter med å sammenligne regnskapsinformasjon. For eksempel vil de selskaper som følger forenklingsreglene for små foretak (GRSS), ha flere valgmuligheter enn de som følger hovedreglene (ROR). Et eksempel på forskjellene i regnskapsspråkene er blant annet at oppskrivning av eiendommer, anlegg og utstyr tillates etter IFRS, jf. IAS 16, mens dette ikke er tillatt etter ROR, jf. regnskapsloven § 5-3 (Huneide et al., 2010a).

De internasjonale regnskapsstandardene, IFRS, har altså fått en vesentlig sterkere stilling etter at EU-kommisjonen vedtok at alle børsnoterte selskaper i EU skulle avlegge konsernregnskap etter EU-godkjente IFRS fra 2005. Ved lovendring av 19.6.2009 innførte Stortinget også en plikt for norske børsnoterte foretak som ikke er organisert som konsern, til å følge IFRS. Dette er innarbeidet i regnskapsloven § 3-9 (3) og gjelder for regnskapsåret fra og med 1. januar 2011. I forarbeidene til lovendringene uttaler finansdepartementet:

”I den grad det er relevant å gi samme regler for flere grupper utstedere synes det etter departementets oppfatning nærliggende å sammenligne med andre noterte utstedere - dvs. noterte konsern som er underlagt IFRS- plikt.” (ot.prp. nr. 72 (2008-2009), punkt 4.6).

Da børsnoterte selskap ble pålagt å følge IFRS i regnskapsavleggelsen, mistet Norge en stor aktør i utviklingen av *god regnskapsskikk* i Norge. I tillegg følger Norsk RegnskapsStiftelse en overordnet målsetning i videreutviklingen av eksisterende standarder om å fjerne ubegrunnet avvik mot IFRS, samt å gjennomføre ønskelige og forsvarlige forenklinger (Norsk RegnskapsStiftelse, Strateginotat 2008). Dette kan tyde på et fortsatt engasjement mot harmonisering og et felles internasjonalt regnskapsspråk.

Innføringen av IFRS og etableringen av Kredittilsynet i 1986 (21. desember 2009 skiftet Kredittilsynet navn til Finanstilsynet) har medført endringer for norske bedrifter. IFRS innebærer blant annet økt balanse- og markedsverdifokus, samtidig som omfanget av regler har økt betydelig (Mamelund, 2007). På bakgrunn av den internasjonale harmoniseringen mot et felles regnskapsspråk, har dekomponering blitt aktuelt også i Norge. Dekomponering har vært etablert i det internasjonale regnskapsspråket siden 2005. Begrepet dekomponering ble første gang implementert i god norsk regnskapsskikk av Norsk RegnskapsStiftelses

veiledningsnotat fra 2007, NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*. Videre ble dekomponering også omtalt i den utvidete NRS 8 *God Regnskapsskikk for små foretak* fra oktober 2010. Dette vil vi komme tilbake til i avsnitt 2.4 *Regnskapsmessig dekomponering*.

### 2.3 Avskrivninger

Studiens hovedfokus er eiendomsselskaper hjemhørende i Nord- Norge. Bakgrunnen for dette er at store deler av balansen består av bygg i denne bransjen, og det er som nevnt spesielt for selskap som eier bygg at dekomponering er aktuelt. Selv om avskrivninger bare er en av flere periodiseringer som avgjør resultatet i en periode, har denne kostnaden fått stor oppmerksomhet i regnskapslitteraturen. Dette henger sammen med at det har hersket noe usikkerhet rundt hvordan en skal fordele investeringsutgiften.

Alle regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 skal klassifisere sine eiendeler enten som anleggsmidler eller som omløpsmidler. I følge regnskapsloven § 5-1 er anleggsmidler ”eiendeler bestemt til varig eie eller bruk.” Mens ”andre eiendeler er omløpsmidler.”, jf. regnskapsloven § 5-1. Videre følger det av regnskapslovens oppstillingsplan at bygg skal balanseføres som en eiendel under varige driftsmidler, jf. regnskapsloven § 6-2 (1) punkt a. II.1. Det er altså intensjonen på anskaffelsestidspunktet som avgjør om en klassifiserer eiendelen som et anleggsmiddel (også benevnt driftsmiddel) eller et omløpsmiddel. Etter lovens ordlyd vil et bygg klassifiseres som et anleggsmiddel bestemt til varig eie eller bruk. I følge IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* definerer varige driftsmidler som eiendeler som er ment for produksjon eller i forsyning av varer og tjenester, for utleie til andre eller for administrative formål. I tillegg må det forventes at eiendelen skal bli anvendt i mer enn én regnskapsperiode. I følge Huneide et al. (2010a) kan denne definisjon også legges til grunn i Norge.

Av regnskapsloven § 5-3 (1) skal anleggsmidler ”vurderes til anskaffelseskost”. I regnskapsloven § 5-4 (1) defineres anskaffelseskost ved kjøp som kjøpspris med tillegg for kjøpsutgifter. Anskaffelseskost er her identisk med verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet og er følgelig en operasjonalisering av transaksjonsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 (1) 1. punkt. I henhold til bestemmelsen i regnskapsloven § 4-1 (1) 3. punkt, *sammenstillingsprinsippet*, skal som hovedregel investeringsutgiften, herunder anskaffelseskostnaden, resultatføres i samme periode som tilhørende inntekt. Videre følger det av regnskapsloven § 5-3 (2):

”Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan.”

Avskrivninger er en systematisk periodisering av anskaffelsesutgiften for et anleggsmiddel over dens økonomiske levetid, hvor avskrivninger representerer kostnaden ved å anvende driftsmidlet. Her danner opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet (jf. regnskapsloven § 4-1 (1) 3. og 4. punkt) grunnlaget for periodiseringen av anskaffelsesutgiften. På denne måten blir det avskrivbare beløpet sammenstilt med den inntekten som driftsmidlet genererer. Det er ingen tvil om at regnskapsutvalget mener at avskrivninger er styrt av sammenstillingsprinsippet:

”Bestemmelsen om avskrivning etter en fornuftig avskrivningsplan er sammenstillingsprinsippet uttrykt for anleggsmidler” (NOU 1995:30, punkt 2.4.4)

I forbindelse med resultatføringen av anskaffelseskostnaden må en ta stilling til driftsmidlets økonomiske levetid og fordelingen av utgiften i denne perioden. I Norge har vi ikke en egen regnskapsstandard for varige driftsmidler, men avskrivningsplanen skal utarbeides i samsvar med det grunnleggende prinsippet *god regnskapsskikk*.

Da avskrivninger er kostnaden ved å anvende driftsmidler, skal alle avskrivninger presenteres i resultatoppstillingen under post 7 *Avskrivning på varige driftsmidler og immaterielle eiendeler* i henhold til den artsinddelte oppstillingsplanen i regnskapsloven § 6-1. Dette vil si at avskrivninger er å anse som en hvilken som helst annen driftskostnad. Bokføringen av avskrivninger vil videre påvirke selskapets eiendelsside i balansen ved at anleggsmidlets balanseførte verdi reduseres. I balansen er det anleggsmidlets nettoverdi som presenteres, det vil si at det er verdien fratrukket avskrivningene som fremkommer.

I tillegg til den informasjon som fremkommer i resultatregnskapet og balansen, er den regnskapspliktige pålagt å gi utfyllende informasjon om avskrivninger i noter, jf. regnskapsloven §§7-12 og 7-14.

### **2.3.1 Fornuftig avskrivningsplan**

I følge regnskapsloven § 5-3 (2) skal anleggsmidler altså avskrives etter en ”fornuftig avskrivningsplan”. Hovedregelen er at avskrivninger skal utgjøre det en *fornuftig*

*avskrivningsplan* tilsier, og denne planen skal utarbeides i samsvar med *god regnskapsskikk* jf. regnskapsloven § 4-6. I regnskapsloven finnes det ingen kriterier for hva som menes med at fordelingen av investeringsutgiften skal være fornuftig. Omtalen av varige driftsmidler er derimot inkludert i NRS 8 *GRS for små foretak*, som også er en viktig kilde på området for øvrige selskap. I tillegg vil en også finne anbefalinger til hva en fornuftig avskrivningsplan innebærer i lovforarbeidene til regnskapsloven. Av regnskapslovens bestemmelse om en fornuftig avskrivningsplan, kommer det klart frem at det er kun de anleggsmidler som har *begrenset økonomisk levetid* som skal avskrives. Vi vil derfor i det følgende ta for oss de vurderinger som må inngå ved utarbeidelsen av en fornuftig avskrivningsplan, herunder avskrivningstid og avskrivningsmetode.

### **2.3.2 Avskrivningstid**

Anleggsmidler med *begrenset økonomisk levetid* skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Anleggsmidler som har ubegrenset utnyttbar levetid (som for eksempel en tomt) avskrives ikke, mens andre anleggsmidler avskrives over gjenværende utnyttbar levetid, hensyntatt utranteringsverdi. Anskaffelseskostnaden skal fordeles ut over den perioden driftsmidlet bidrar til å generere inntekter i virksomheten, dette omtales også som den utnyttbare levetiden eller *økonomisk levetid*. *Økonomisk levetid* er en skjønnsmessig vurdering på antall år selskapet regner med at bruken av eiendelen vil gi selskapet økonomiske fordeler. Vurderingen bygger gjerne på tidligere erfaringer, informasjon fra driftsmiddelleverandører og førstehåndskunnskap om fremtidsutsiktene for virksomheten generelt og det bruksområdet driftsmidlet skal anvendes innenfor (Huneide et al., 2010a).

Det kan være flere grunner til at et anleggsmiddel har *begrenset økonomisk levetid*. Begrensningen kan skyldes at driftsmidlet kun kan produsere en gitt mengde, eller at driftsmidlets evne til å generere inntekter avtar over tid. Avgrensningen av levetiden må altså baseres på skjønn, og en skal da anvende ”beste estimat på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.” (jf. regnskapsloven § 4-2 (1)). For bygg (dersom en ikke dekomponerer) som består av flere komponenter, anbefaler NRS 8 (oktober 2010) at avskrivningstiden fastsettes til antatt levetid på *hovedkomponenten*. Alternativt kan avskrivningstiden fastsettes til en veid gjennomsnittlig levetid for alle komponentene. Huneide (2011) presiserer at avskrivningstiden for bygg ofte underestimeres i praksis, slik at avskrivningene feilperiodiseres ved at avskrivningsperioden blir for kort. Det synes i dag å være mest vanlig i Norge at bygninger avskrives med 2-4 % lineær avskrivning (Huneide et

al., 2010b). Dette vil tilsvare en levetid på mellom 25 og 50 år. Hva som er et fornuftig anslag på levetiden for bygg er ikke opplagt. Mulig kan en legge til grunn en lavere avskrivningssats for bygg enn 4 %, da en kan forvente at et bygg vil ha en forholdsvis lang levetid. Ved å legge til grunn for kort levetid (høy avskrivningssats), kan en observere at driftsmidler er fullt avskrevet før de er halvveis i sin levetid, og dermed blir stående med null i balansen resten av levetiden (Huneide, 2011).

Basert på det ovenstående kan det altså være vanskelig å anslå levetiden for et bygg. Dersom en baserer levetiden på selve råbygget (hovedkomponenten), vil de komponenter med kortere levetid bli overestimert. Dersom en i stedet velger å anvende en veid gjennomsnittssats, avskrives driftsmidlet med en sats som verken reflekterer levetiden på hovedkomponenten eller de komponentene som har en antatt kortere levetid. En løsning på dette vil være å følge dekomponeringsløsningen, der en splitter driftsmidler som består av flere komponenter med forskjellig levetid opp i flere deler for aktiverings- og avskrivningsformål. Dette er behandlet i avsnitt 2.4 *Regnskapsmessig dekomponering*.

### **2.3.3 Avskrivningsmetode**

For å belyse hva en fornuftig avskrivningsplan tilsier, vil vi først se på hva forarbeidene til regnskapsloven legger i begrepet *fornuftig avskrivningsplan*, for så å se hvilke anbefalinger Norsk RegnskapsStiftelse legger til grunn.

I følge regnskapsutvalgets uttalelser i lovforarbeidene er en teoretisk riktig avskrivning tilpasset driftsmidlets kontantstrøm slik at hver periodes regnskapsmessige rentabilitet blir lik investeringens internrente. Her vil den lineære metoden tilsvare teoretisk avskrivning (også benevnt kontantstrømtilpasset avskrivninger) når kontantstrømmen avtar med et konstant beløp i hver periode (NOU 1995:30, punkt 4.3.5). Det er altså nåverdien av driftsmidlets fremtidige kontantstrømmer som skal være utgangspunktet for valg avskrivningsmetode. De årlige avskrivningene blir da forskjellen mellom nåverdien av den fremtidige kontantstrømmen ved begynnelsen og slutten av hvert regnskapsår. Den teoretisk riktige metoden krever altså pålitelige estimater på de fremtidige kontantstrømmene driftsmidlet generer. Ettersom det er knyttet vanskeligheter, både praktiske og prinsipielle, rundt det å kunne spå i fremtiden, er denne metodens anvendelighet begrenset. Likevel er de teoretiske avskrivningene den eneste metoden som kan sies å reflektere sammenstilling av inntekt på en meningsfylt måte (Johnsen og Kvaal, 1999).

Videre uttales det i lovforarbeidene at en bør velge den avskrivningsmetoden som er den beste tilnærmingen til den teoretiske avskrivningen (NOU 1995:30, punkt 2.4.8). Valg av metode avhenger blant annet av nåverdibetraktninger for det enkelte driftsmidlet, om metoden innfrir kravet til systematisk fordeling av anskaffelseskostnaden og hvor anvendbar metoden er (Huneide et al., 2010a). Av lovforarbeidene kommer det frem at ”en fornuftig avskrivningsplan innebærer at avskrivning skal foretas på en systematisk og rasjonell måte “ (NOU 1995:30, punkt 4.3.2). Begrepet systematisk og rasjonell har blitt nedfelt i amerikanske regnskapsstandarder som sier at fordelingen skal være ”systematic and rational”. I følge Johnsen og Kvaal (1999) er kravet til systematisk og rasjonell dekket av det norske ordet *plan* og *fornuftig*. I den norske regnskapsteorien er det flere metoder som kan være systematisk og rasjonelle, og som tilfredsstillende de grunnleggende regnskapsprinsippene (jf. NOU 1995:30):

- *Lineære avskrivningers metode* (konstante avskrivninger der en forutsetter at den fremtidige kontantstrømmen synker med et konstant beløp)
- *Saldometoden* (degressive avskrivninger)
- *Progressive avskrivninger*
- *Produksjonsenhetsmetoden* (variable avskrivninger)

Lineære avskrivninger innebærer at driftsmidlet avskrives med like store beløp hvert år. Kostnaden blir således den samme fra år til år og er derfor den metoden som er enklest å anvende i praksis. Ved bruk av saldometoden (degressive avskrivninger) vil avskrivningene være størst i begynnelsen for så og avta over levetiden. Degressive avskrivninger vil for eksempel være aktuelt der driftsmidlet generer mest inntekt i begynnelsen dersom det er et populært produkt. Progressive avskrivninger vil være aktuell for driftsmidler der den årlige verdiforringelsen øker over tid, slik at avskrivninger er mindre i begynnelsen for så og øke. Produksjonsenhetsmetoden baserer seg på fordeling av kostprisen etter bruk (eller aktivitet). Dersom bruken kan måles entydig er denne metoden også rimelig enkel å anvende i praksis (Huneide et al., 2010a).

Hvilken avskrivningsmetode en beslutter å anvende er et valg mellom ulike tidsprofiler på fordeling av anskaffelseskostnaden, hvor gitt avskrivningsplan skal oppfylle den ideelle målsetningen om at årlig rentabilitet blir lik internrente. Johnsen og Kvaal (1999) skriver om dette at: ”Praktiske avskrivningsmetoder som for eksempel lineær avskrivning og produksjonsenhetsmetoden kan brukes når de representerer en god tilnærming til kontantstrømtilpasset avskrivning” (Johnsen og Kvaal, 1999:108).

I forarbeidene til den nye regnskapsloven av 1998 heter det:

”Fordelingsproblemet bør ses i sammenheng med forventet inntjeningsevne, siden det er reduksjon i inntjeningsevnen som nødvendiggjør avskrivninger i regnskapet. Manglende sammenheng kan gi vilkårlige resultatmålinger og rentabilitetsberegninger. Usikkerhet ved den fremtidige inntjeningen må hensyntas ved valg av avskrivningsplan.” (NOU 1995:30, punkt 4.3.4).

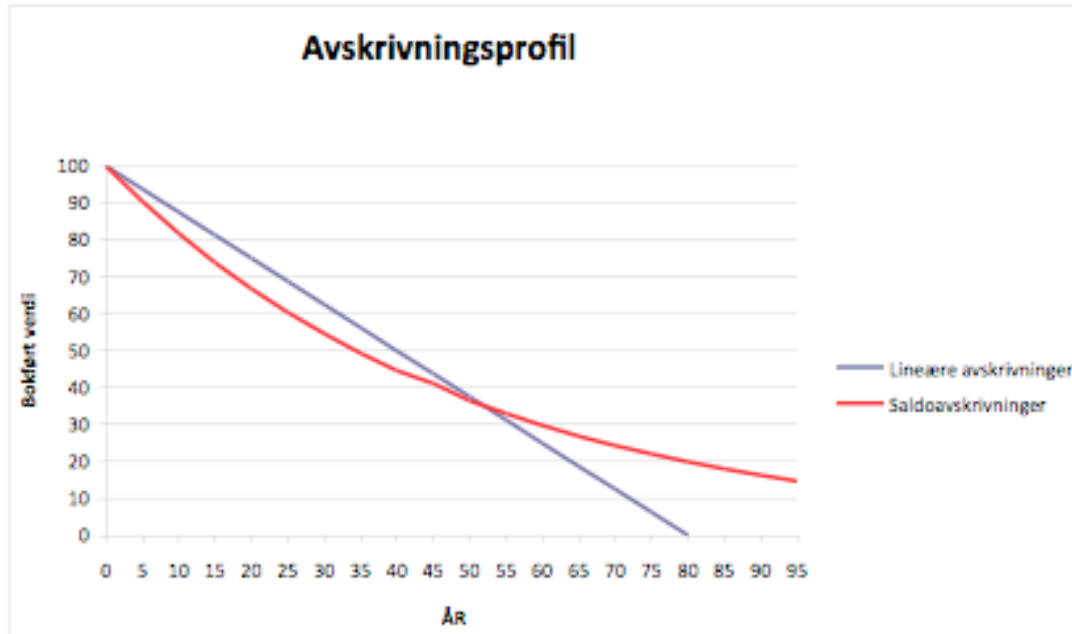
I lovforarbeidene (NOU 1995:30, punkt 2.4.8) kommer det frem at i praksis blir normalt den lineære metoden benyttet fordi den er enkel, og fordi den brukes i de fleste bransjer og land. Den lineære avskrivningsmetoden er likevel ikke obligatorisk, verken etter lov eller i henhold til god regnskapsskikk, men de fleste foretak benytter altså denne metoden (NOU 1995:30, punkt 4.3.2).

Som nevnt har vi ikke en egen regnskapsstandard for varige driftsmidler, og en kan derfor legge NRS 8 *GRS for små foretak* til grunn på dette området. Om avskrivningsmetode står det i NRS 8 (punkt 4.3.2.1) at det er den lineære avskrivnings metode som er den mest benyttede, men en kan også anvende andre metoder dersom det gir en fornuftig periodisering.

Som en kan lese av det ovenstående, er det den lineære metoden som er mest dominerende avskrivningsmetoden i Norge. I følge Huneide (2011) er det mange som hevder saldoavskrivninger gir en riktigere periodisering enn lineære avskrivninger for eksempel for biler (Langli 2010 er blant annet av denne oppfatning). Dette fordi salgsverdien synker degressivt. Huneide (2011) påpeker at det er fall i *bruksverdien* og ikke *salgsverdien* som skal reflekteres i avskrivningsplanen. Huneide (2011) hevder derfor videre at lineære avskrivninger vil gi en riktigere kostnadsfordeling enn degressive avskrivninger dersom de årlige kostnadene er omtrent like store i den perioden bilen forventes anvendt av selskapet.

Bokført verdi ved bruk av saldoavskrivninger og lineære avskrivninger er illustrert i figur 3. Eksempel viser gjenstående bokført verdi på et bygg basert på saldometoden og lineære avskrivninger. Eksempelen er basert på en kostpris på 100 (i hele 1000) og en økonomisk levetid på 80 år, og med saldoavskrivninger på 2 %.





**Figur 3: Bokført verdi ved ulike avskrivningsmetoder (tall i hele 1000)**

### 2.3.4 Revurdering av avskrivningsplan

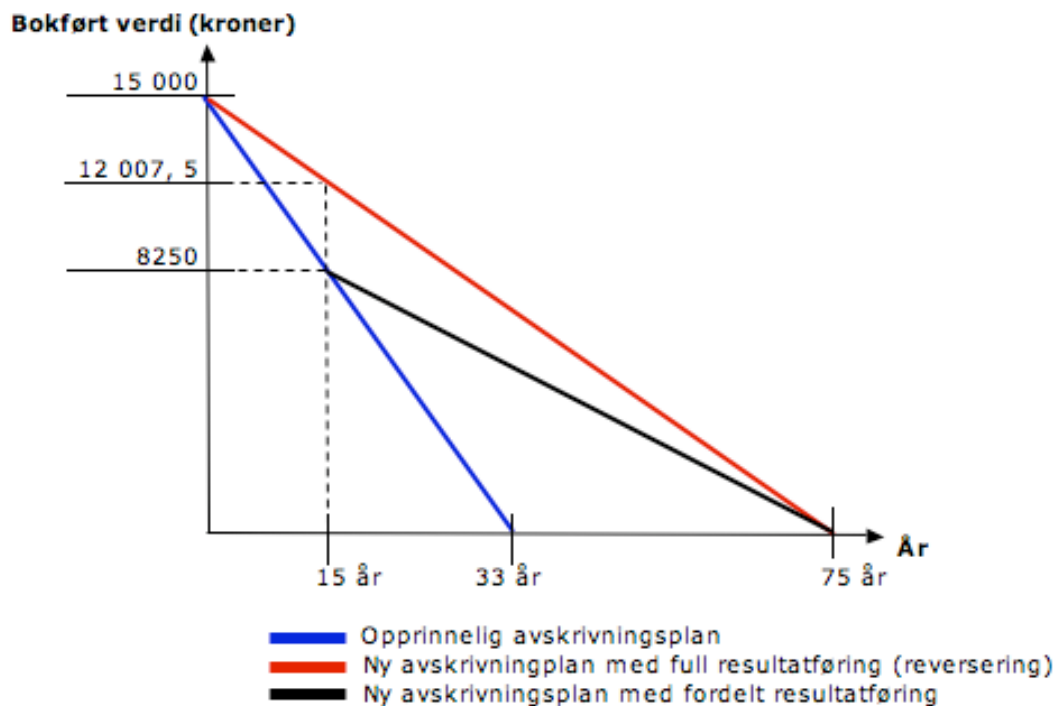
Da valgt avskrivningsplan er basert på forventninger om fremtiden, herunder utrangeringsverdi og økonomisk levetid, kan det være behov for å endre den fastsatte avskrivningsplanen dersom ny informasjon foreligger. Dette følger også av regnskapsloven § 4-2 (1) som tilsier at en skal bruke beste estimat på bakgrunn av den informasjon som foreligger når årsregnskapet avlegges. Ved hver årsavslutning bør en derfor vurdere gjenværende levetid på driftsmidlet. Dersom det nye estimatet på levetiden er endret i forhold til den opprinnelige planen, skal en endre avskrivningsplanen i overensstemmelse med de nye forutsetningene. En endring av avskrivningsplanen skal således betraktes som endring av et regnskapsestimat. Dette følger av regnskapsloven § 4-2 (2): "Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk". Her presiserer Huneide (2011) at de fleste norske foretak har fulgt den opprinnelige avskrivningsplanen, uavhengig av om ny informasjon foreligger, og derfor utelatt å revurdere avskrivningsplanen. Årsregnskapet skal presentere de økonomiske realiteter i selskapet, derfor bør avskrivningsplanen revurderes hvert år for å kontrollere at kravet til et *rettvisende bilde* (jf. regnskapsloven § 3-2 a), samt de fire kvalitetskravene pålitelighet, relevans, forståelig og relevans er oppfylt (som omtalt i avsnitt 2.1.2).

I Norge har det altså ikke vært vanlig med hyppige vurderinger og endringer av avskrivningsperioder. Etter IFRS er det et krav om at avskrivningstiden må vurderes minst en gang hvert år. I følge den Internasjonale regnskapsstandarden IAS 16.51 *skal* en ved hvert regnskapsår revurdere avskrivningstiden: “Restverdien og utnyttbar levetid for en eiendel skal gjennomgås minst ved avslutningen av hvert regnskapsår.” (DnR, 2007:218). Huneide (2011) påpeker at dette også bør følge av *god regnskapsskikk*, jf. regnskapsloven § 4-2 om estimatendring. I den utvidede NRS 8 (oktober 2010) heter det at en *bør* revurdere avskrivningsplanen dersom estimatet på forventet levetid endrer seg. I den gamle NRS 8 (juni 2009) var denne omtalen helt utelatt. At det i NRS 8 heter *bør* og ikke *skal*, kan i følge Huneide (2011) sees i sammenheng med at regnskapsstandarden er laget for små foretak. Små foretak har ofte ikke noen tradisjon for revurdering. I tillegg gir formuleringen rom for å begrense revurderingen til de vesentligste driftsmidlene. For øvrige foretak bør en legge en årlig revurdering til grunn slik som IAS 16.51 krever (Huneide, 2011).

En endring av avskrivningsplanen skal som hovedregel resultatføres umiddelbart, jf. regnskapsloven § 4-2 (2). En utsettelse av resultatføringen kan kun skje i samsvar med *god regnskapsskikk*. I NRS 5 *Spesifikasjon av særlige poster mv.* er det god regnskapsskikk å fordele virkningen av estimatendringen over den gjenværende brukstiden på driftsmidlet. Videre følger det av NRS 8 (oktober 2010) at en kan velge mellom disse to alternative måtene å resultatføre estimatendringen på. Foretaket kan derfor velge mellom å resultatføre virkningen av endringen i det året den oppstår, *reverseringsløsningen*, eller å fordele virkningen over gjenværende økonomisk levetid, *knekkpunktmetoden* (Huneide et al., 2010a). Av forarbeidene til regnskapsloven (ot.prp. nr. 42 (1997-1998), punkt 7.5.5) fremgår det at praksis har vært å fordele virkningen av endringen over gjenværende regnskapsperioder. I følge forarbeidene må dette sees i lys av internasjonal praksis. Etter IAS 8 *Regnskapsprinsipper, endringer i regnskapsmessige estimater og feil* punkt 36 skal virkningen av estimatendringen resultatføres i den perioden estimatet endres dersom estimatendringen kun gjelder denne perioden. Vedrører estimatendringen fremtidige perioder, skal virkningen av endringen resultatføres i estimatendringsperioden og de fremtidige periodene.

Reverseringsløsningen vil gi høyere balanseført verdi i dag, men også høyere avskrivninger fremover enn knekkpunktmetoden. Dette vil illustreres med et eksempel. Et selskap eier et bygg med kostpris på 15 000 som er avskrevet i 15 år med en årlig lineær avskrivningssats på

3 %. I år 15 kommer selskapet frem til at estimatet på den totale levetiden er 75 år, og ikke 33 år. Årlige avskrivninger (fra anskaffelsestidspunktet) burde da vært på 1,33 %, og 25 % (=3757,5/15 000) av kostprisen tilbakeføres som for mye foretatte avskrivninger. Selskapet kan da velge mellom å resultatføre virkningen eller fordele den balanseførte verdien per 01.01 i endringsåret over den revurderte gjenværende levetiden (se figur 4).



**Figur 4: Endring av avskrivningsplanen**

Dersom en har foretatt endringer i forhold til den opprinnelige avskrivningsplanen, skal dette opplyses om i noter, jf. regnskapsloven § 7-12.

Her er det verdt å nevne at også en nedskrivning til virkelig verdi ved verdifall av et anleggsmiddel (jf. regnskapsloven § 5-3 (3)) vil kunne påvirke avskrivningene ettersom en nedskrivning reduserer balanseført verdi. Selskapet må da endre de gjenværende årlige avskrivningsbeløpene slik at gjenstående balanseført verdi etter nedskrivningen blir fordelt over den gjenstående økonomiske levetiden. Altså må en gjennomføre en forholdsmessig reduksjon av avskrivningene. I følge Langli (2010) vil noe annet enn en slik behandling være i strid med sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven. Nedskrivninger er ikke videre omtalt da dette området som nevnt havner utenfor studiens omfang.

## 2.4 Regnskapsmessig dekomponering

Som nevnt ovenfor danner *sammenstillings-* og *opptjeningsprinsippet* grunnlaget for periodiseringen av anskaffelsutgiften for et anleggsmiddel. Videre skal anleggsmidler avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Som tidligere nevnt, finner vi ikke noe videre utdypning av hva som ligger i en *fornuftig avskrivningsplan* i loven, og en må derfor legge *god regnskapsskikk* til grunn. GRS på dette området finner en i NRS 8 *GRS for små foretak* og NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*.

I Norge har det vært vanlig å føre driftsmidler som består av flere komponenter, for eksempel bygg, i regnskapet som én enhet. Bygninger vil normalt bestå av flere deler med forskjellig levetid. Eksempelvis vil innredninger og tekniske anlegg ha kortere levetid enn selve råbygget. Dersom en avskriver bygget under ett over hovedkomponentens levetid, selv om delene åpenbart har ulik levetid, vil dette ofte føre til at levetiden fastsettes for forsiktig. I følge Huneide (2011) har dette medført at avskrivningsraten har blitt forholdsvis høy (2-4 %), og således gitt utslag i høye avskrivninger i resultatregnskapet. For høye avskrivninger vil påvirke selskapets resultat og den bokførte egenkapitalen i selskapet blir lavere enn den ellers hadde vært. Dette kan være uheldig både i forhold til bankenes gjeldsbetingelser og utbyttmulighetene for aksjonærene i selskapet (Huneide et al., 2008).

Ved å anvende en dekomponeringsløsning vil en kunne unngå dette problemet.

Dekomponering vil si oppdeling av eiendeler i flere komponenter for aktiverings- og avskrivningsformål. Dekomponeringsløsningen vil som nevnt gi mulighet for å lage ”riktigere” regnskap, i tråd med regnskapsloven § 3-2 a krav om at årsregnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av virksomheten. Begrepet regnskapsmessig dekomponering er i utgangspunktet hentet fra det internasjonale regnskapsspråket, IFRS, og ble første gang implementert i *god regnskapsskikk* av Norsk RegnskapsStiftelses veiledningsnotat fra 2007, NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*. Økt kunnskap om IFRS har medført at en på en del områder har blitt klar over at den praksis som har vært benyttet under NGAAP ikke har vært tilstrekkelig gjennomtenkt. Ved å legge til grunn en mer gjennomtenkt og bevisst norsk regnskapspraksis vil en kunne oppnå positive effekter på egenkapitalen (Dyrkorn og Aastveit, 2006).

I tråd med forarbeidene til lovendringer fra 2004 og 2005 i regnskapsloven av 1998 utarbeidet Norsk RegnskapsStiftelse i 2007 et veiledningsnotat som tar for seg dekomponeringsløsningen. Denne veiledningen omhandler områder som ikke er regulert av norske regnskapsstandarder, og samordningsmuligheter for regnskap som avlegges etter regnskapsloven kapittel 3 til 7 og regnskap som avlegges etter de internasjonale regnskapsreglene, IFRS (NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*). Veiledningen er således ikke bindende for selskaper, men ment som en anvisning som åpner for bruk av IFRS- løsninger innenfor *god regnskapsskikk*. Den harmoniseringen forarbeidene til regnskapsloven legger opp til forsterkes altså ytterligere i veiledningsnotatet til NRS. I forbindelse med utarbeidelsen av NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS* uttalte Kvifte (2007) i et høringssvar:

”I noen tilfeller der et anleggsmiddel er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig levetid vil vi forvente at en må vurdere dekomponering for avskrivningsformål uansett også etter *god regnskapsskikk*.” (Kvifte, 2007:4)

I oktober 2010 ble dekomponeringsløsningen også fulgt opp i NRS 8 *GRS for små foretak*. I den opprinnelige NRS 8 fra november 2000 er dekomponeringsløsningen ikke omtalt. Det eneste standarden omtaler om avskrivninger er følgende: “Varige driftsmidler som har en begrenset levetid skal avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan” (NRS 8, punkt 4.3.2.2 om avskrivning og nedskrivning). Da standarden ble utvidet i oktober 2010, ble omtalen av avskrivninger betydelig utvidet med et eget avsnitt for dekomponering:

”Mange vesentlige driftsmidler (for eksempel bygninger, skip og fly) består av enkeltdeler (komponenter) med ulik levetid. Ifølge NRS(V) *Anvendelse av IFRS- løsninger innenfor god regnskapsskikk* er dekomponering av et driftsmiddel for avskrivningsformål i mange tilfeller også nødvendig etter regnskapsloven, for eksempel for et driftsmiddel som er sammensatt av større komponenter med betydelig forskjellig levetid.” (NRS 8 oktober 2010, punkt 4.3.2.1).

I følge Norsk RegnskapsStiftelse gjelder NRS 8 fra oktober 2010 for regnskapsåret som starter 1. januar 2011 eller senere. I følge standardens punkt 11 oppfordres det i midlertid til en tidligere anvendelse av standarden. En kan derfor med utgangspunkt i uttalelser fra Norsk

RegnskapsStiftelse slå fast at en dekomponeringsløsning ligger innenfor *god regnskapsskikk*, da dette også har gått frem av NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor god regnskapsskikk* fra 2007.

Dekomponering har hittil vært lite utbredt i norsk praksis, men det følger altså av NRS 8 (oktober 2010) og NRS(V) *IFRS- løsninger innenfor GRS* punkt 2.3 at dekomponering i mange tilfeller sågar vil være nødvendig. Da det ikke er et krav til dekomponering etter regnskapsloven, har det derfor ikke vært vanlig å gjøre dette. Det er kun selskaper som er lovpålagt å avlegge årsregnskapet etter IFRS som er pliktig til å foreta en dekomponering etter IAS 16. Som nevnt tidligere kan også andre regnskapspliktige velge å følge IFRS i sine regnskap. I samsvar med forskrifter gitt i medhold av regnskapsloven § 3-9 åpner loven også opp for bruk av forenklet IFRS (omtalt i avsnitt 2.2).

Dekomponering er således innenfor rammen av regnskapsloven § 5-3 om at varige driftsmidler som har begrenset økonomisk levetid skal avskrives etter en *fornuftig avskrivningsplan*. Dekomponeringsløsningen vil innebære en bedre kostnadsføring av de totale investeringer over driftsmidlets levetid i forhold til tilhørende inntekter, jf. sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven § 4-1 (1) 3. punkt. Avleggelsen av årsregnskapet skal følge de grunnleggende rapporteringskravene for å kunne gi beslutningsnyttig informasjon til brukerne. En dekomponeringsløsning vil i så måte gi korrekt regnskapsinformasjon på spesielt to områder som vi vil ta for oss i de følgende avsnittene (Stenheim og Schølberg, 2009):

- Fastsetting av avskrivningsplanen
- Vurdering av skillet mellom påkostning og vedlikehold

#### **2.4.1 Fastsetting av avskrivningsplanen:**

Formålet med dekomponering er i utgangspunktet at det skal bli langt enklere å fastsette en fornuftig avskrivningsplan. Vi vil i det følgende ta for oss hvordan en i henhold til IAS 16 *Eiendom, anlegg og utstyr* kan dekomponere anskaffelseskostnaden for å fastsette avskrivningsplanen for bygg. God norsk regnskapsskikk på området er så godt som fullstendig harmonisert mot IAS 16.

I NRS 8 (oktober 2010) er det hentet en løsning fra IFRS, hvor en kan velge å anvende IAS 16 vurderingsenhet for avskrivninger og ikke regnskapsloven kapittel 4 og 5. Etter IAS 16 punkt 43 til 47 skal betydelige driftsmidler vurderes separat i forhold til avskrivninger. En

veid avskrivningssats for hele bygget er ikke lovlig etter IAS 16. Kravet til komponentavskrivninger gjelder ikke bare bygg, men alle eiendeler som omfattes av IAS 16 og består av ulike komponenter. Etter IAS 16 er det altså et krav til dekomponering, mens det etter GRS kun er en anbefaling. Ofte vil balansen i selskaper består av driftmidler sammensatt av flere komponenter der verdiforringelsen på hver komponent skjer i ulikt tempo. For eksempel vil en heis i et forretningsbygg gjerne ha kortere levetid (ca 20-40 år) enn selve råbygget (ca 100 år). Det taler da for at heisen og råbygget balanseføres som separate eiendeler og avskrives etter egne avskrivningsplaner. En må da anvende anskaffelseskosten på hver av disse delene, slik at hver del er å anse som en separat vurderingsenhet. Anskaffelseskostnaden blir da dekomponert, og hver komponent avskrives hver for seg. Etter IAS 16.43 fremgår det at hver komponent som har en kostpris som er *vesentlig* i forhold til den totale kostprisen for driftsmidlet, skal avskrives separat. I følge Huneide et al. (2010a) er en komponent antakelig vesentlig dersom den overstiger 15 % av samlet kostpris for driftsmidlet. For et bygg vil eksempelvis dets ulike tekniske installasjoner være å anse som vesentlig. Et bygg bør i følge Huneide (2011) minst deles inn i de to samme gruppene som skattemessig; tekniske installasjoner og bygget for øvrig (skattemessig dekomponering er omtalt i avsnitt 2.5). Likevel anbefaler Huneide (2011) at et bygg deles inn i fire- fem grupper da spriket mellom forventet levetid innenfor hver komponentgruppe ikke bør være for stort. Hvor mange komponenter et bygg bør deles opp i må også sees i sammenheng med at oppsplittingen må være praktisk håndterbar, samtidig som detaljnivået fortsatt tilfredsstillende de ulike komponenters levetid. Det viktigste er at en oppfyller hovedformålet med reglene om dekomponering som er å få en mer rimelig avskrivningssats på eiendeler som består av ulike komponenter (Nordlund, 2004).

Videre åpnes det i IAS 16 punkt 45 for et unntak av dekomponering. Her kommer det frem at dersom en komponent har samme økonomisk levetid og avskrivningsmetode som en annen komponent, kan disse avskrives samlet. Det vil derfor ikke være et argument for dekomponering dersom enkeltdelene følger samme avskrivningsplan.

Ved å anvende dekomponeringsløsningen vil det for regnskapsprodusenten bli mulig å fastsette avskrivninger som ligger nærmere det reelle forbruket av driftsmidlet. For regnskapsbrukerne vil dette kunne føre til avskrivninger som i større grad representerer beslutningsrelevant informasjon. Dersom en velger å ikke dekomponere, og i stedet avskrive bygget over hovedkomponentens levetid, vil avskrivningssatsen bli relativt høy. Dette

kombinert med at utskiftninger kostnadsføres som vedlikehold, vil føre til at den balanseførte verdien på bygget faller raskt. Konsekvensen blir en lavere egenkapital i selskapet enn det som er riktig. Dekomponering vil i så måte føre til en bedre sammenstilling av kostnaden knyttet til bygget, som igjen vil gi økt egenkapital.

”Mange ledere og eiere vil nok mene at økt egenkapital har en svært betydelig nytteverdi, fordi både utbytte- og finansieringsmuligheter vil/ kan bli bedre.” (Huneide, 2010:71).

### **Spesielt om eksisterende bygg**

Da dekomponering ikke anses som et regnskapsprinsipp, men som en fremgangsmåte for å fastsette et estimat, vil ikke kravet om konsistent prinsippanvendelse gjelde. Det vil si at et selskap kan velge å dekomponere kun enkelte bygg i regnskapet.

Hvorvidt dekomponering skal foretas på eksisterende bygg, må bero på en konkret vurdering av om nåværende avskrivningsplan er fornuftig. Dersom en velger å dekomponere eksisterende bygg må en beregne balanseført verdi for hver enkelt komponent.

Fremgangsmåten for hvordan dette gjøres er beskrevet i NRS 8 (oktober 2010). Dersom en ikke kan identifisere kostpris for hver komponent, kan en benytte kostpris på en ny komponent som et estimat (eventuelt justert for prisendring i perioden). Kostprisen må videre reduseres for akkumulerte avskrivninger.

En overgang til dekomponering av bygg bør spesielt vurderes dersom det skal gjennomføres betydelige utskiftninger på eksisterende bygg. Dette på grunn av det ofte ikke vil være mulig å balanseføre utgiftene etter regnskapsreglene dersom en ikke dekomponerer driftmidlet, jf. avsnitt 2.4.2 nedenfor. I følge Huneide et al. (2010b) bør en da dekomponere retroaktivt. Det vil si at en gjennomfører dekomponering med virkning fra det tidspunktet driftsmidlet ble kjøpt. En beregner da balanseført verdi slik verdien ville vært om driftsmidlet hadde vært dekomponert fra anskaffelsestidspunktet. Den forskjellen som eventuelt oppstår mellom ny verdi (med dekomponering), og den regnskapsmessige verdien resultatføres i endringsåret som for mye/ lite avskrevet tidligere år. Eventuelt kan en også velge å fordele virkningen over gjenværende økonomisk levetid. Denne måten å behandle virkningen på er den samme måten en behandler en estimatendring av avskrivningstid på (jf. beskrivelsen i avsnitt 2.3.4).

Det følger også av NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS* at en overgang til dekomponering i selskapsregnskap etter regnskapsloven kapittel 3-7, skal behandles som en estimatendring



der virkningen kan resultatføres i perioden den oppstår eller fordeles over gjenværende økonomisk levetid (NRS (V), punkt 2.3).

#### **2.4.2 Vurdering av skillet mellom påkostning og vedlikehold**

Behandlingen av påkostning og vedlikehold av varige driftsmidler er svært viktig for eiendomsselskaper ettersom det ofte blir brukt vesentlige beløp på påkostnings-/vedlikeholdsarbeider. Det har uten tvil hersket ulik praksis på området, og skillet kan ofte være vanskelig å trekke. Gjennomgående har det vært vanlig for mange selskap å kostnadsføre vesentlige beløp som vedlikehold, som egentlig skulle vært regnskapsført som påkostning. Hovedårsaken til dette er at mange legger skattereglene på området også til grunn ved utarbeidelsen av finansregnskapet (Huneide et al., 2010a). Det vil være ulik behandling av påkostning og vedlikehold avhengig av om en velger en dekomponeringsløsning eller ikke.

#### **Påkostning og vedlikehold uten dekomponering**

Når et driftsmiddel som består av enkeltdele med betydelig forskjellig avskrivningstid ikke dekomponeres, vil skillet mellom påkostning og vedlikehold variere avhengig om avskrivningssatsen som anvendes reflekterer levetiden på hovedkomponenten eller reflekterer en veid gjennomsnittssats på de ulike komponentene. Avskrives driftsmidlet over hovedkomponentens levetid, skal utskiftninger kostnadsføres i sin helhet dersom ikke kvaliteten eller forventet levetid øker som en følge av utskiftningen (NRS 8, oktober 2010). Anvendes alternativet med en gjennomsnittlig avskrivningssats blir skillet straks mer vanskelig å trekke, ettersom satsen en anvender verken reflekterer levetiden på hovedkomponenten, eller komponentene med antatt kortere levetid. I dette alternativet må en anvende en slags dekomponeringsløsning. Dersom en skal skifte ut en betydelig komponent, bør en balanseføre forskjellen mellom kostpris for den nye komponenten og beregnet balanseført verdi av den utskiftede komponenten. Den balanseførte verdien beregnes ut fra avskrivningssatsen på driftsmidlet totalt. Det resterende av kostprisen av den nye komponenten skal da kostnadsføres som vedlikehold (NRS 8, oktober 2010). Videre skal alle utskiftninger balanseføres når driftsmidlet er avskrevet til null. Dette på bakgrunn av at avskrivningsplanen forutsetter at driftsmidlet ikke blir å generere kontantstrømmer etter endt avskrivningsperiode.

Gjennom utvidelsen av NRS 8 *GRS for små foretak* (oktober 2010) omtales skillet mellom påkostning og vedlikehold som:

”Påkostninger er utgifter som fører til at de framtidige økonomiske fordelene (kontantstrømmene) øker i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen. Det betyr at utgifter som fører til at driftsmidlet blir i en bedre stand enn da det var nytt for foretaket, er påkostninger. Dessuten er slike utgifter påkostninger når de endrer de gjenstående kontantstrømmene for eiendelen positivt i forhold til det som ble lagt til grunn ved anskaffelsen av driftsmidlet, selv om driftsmidlets fysiske stand ikke blir bedre enn når det var nytt for foretaket. Øvrige utgifter skal kostnadsføres som vedlikehold.” (NRS 8 oktober 2010, punkt 4.3.2.3).

### **Påkostning og vedlikehold med dekomponering.**

Behandlingen av påkostning og vedlikehold i NRS 8 fra oktober 2010 henger sammen med dekomponeringsløsningen som er presentert i den utvidede utgaven. Ved bruk av dekomponering anses hver komponent som et eget driftsmiddel for regnskapsmessige formål. Dekomponering fører til at behandlingen av påkostning og vedlikehold blir derfor enklere. Denne løsningen gir også normalt høyere balanseført verdi og høyere egenkapital etter vesentlige vedlikeholdsarbeider, da vedlikeholdet i det alt vesentlige vil bli balanseført i denne løsningen.

*God regnskapskikk* har tidligere i det alt vesentlige vært i samsvar med IAS 16. I 2003 ble det lagt frem et forslag om endring av IAS 16. Forslaget omhandler blant annet skillet mellom påkostning og vedlikehold. I følge forslaget skal nå skillet vurderes ut fra driftsmidlets stand like før utgiften ble pådradd. Et slikt skille vil føre til at ikke bare utskiftninger, men også vesentlige reparasjoner, blir balanseført. Endringen ble ikke vedtatt, men en annen løsning ble i stedet valgt i standarden (Huneide, forelesning 2010). Kriteriet for at en utgift til et varig driftsmiddel skal balanseføres er i følge IAS 16.7 når ”a) det er sannsynlig at fremtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og b) eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.” (DnR, 2007:213). Det vil si det generelle kriteriet for å aktivere en eiendel. Konsekvensen av vedtaket er i utgangspunktet det samme som i forslaget fra 2003, men noe moderert ved at et foretak ikke skal aktivere daglig vedlikehold av eiendelen (Huneide, forelesning 2010).

I følge NRS 8 (oktober 2010, punkt 4.3.2.1) vil en eventuell dekomponering av et driftsmiddel påvirke skillet mellom vedlikehold og påkostning på samme måte som i IAS 16. Når varige driftsmidler er dekomponert i avskrivningsgrupper, skal den nye komponenten

balanseføres i den aktuelle avskrivningsgruppen med sin kostpris. Dette kombinert med at forskjellen mellom balanseført verdi og eventuell salgssum for den delen som skiftes ut resultatføres som tap/ gevinst ved avgang (Huneide et al., 2010b).

Dersom en skal skifte ut en komponent som inngår som en del av en avskrivningsgruppe, vil en nødvendigvis ikke ha kostpris for hver komponent tilgjengelig. Kostprisen på den nye komponenten kan da eventuelt også anvendes som estimat på den utskiftede komponenten, dersom den historiske kostprisen på denne ikke kan identifiseres. Dersom det har vært standardendringer bør dette korrigeres for, samt at en etter NRS 8 (oktober 2010) bør ta hensyn til prisstigning når kostprisen for den utskiftede komponenten beregnes.

Ved periodisk vedlikehold vil det være spesielt hensiktsmessig å foreta en dekomponering. I følge NRS 13 *Usikre forpliktelser og betingede eiendeler* skal ”nødvendig utskiftning av komponenter i et varig driftsmiddel hensyntas ved valg av avskrivningsplan.” (NRS 13, punkt 7.6). Anbefalt regnskapspraksis etter NRS 13 er at anskaffelseskost knyttet til de delene som skal skiftes ut ved vedlikeholdet balanseføres separat ved anskaffelsen av driftsmidlet, og avskrives i perioden frem til det periodiske vedlikeholdet skal skje. Videre skal vedlikehold eller utskiftninger av komponenter balanseføres som en investering.

Dekomponeringsløsningen gir som nevnt tidligere mulighet for å lage ”riktigere” regnskap. Bakgrunnen for dette er at en prinsipielt skal balanseføre alle utskiftninger i en dekomponeringsløsning, bortsett fra det som anses som daglig vedlikehold. I følge Huneide (2011) fører også dette til en klart bedre sammenstilling av inntektene og kostnaden, jf. sammenstillingsprinsippet.

### **Eksempel med og uten dekomponering**

For å vise virkningene av dekomponeringsløsningen har vi valgt å lage et enkelt eksempel. Vi vil i eksempelet vise hvordan påkostning/vedlikehold kan påvirke resultatet og balansen ut fra om en kostnadsfører eller balansefører utskiftninger. Vi vil i eksempelet gjennomgå behandlingen av utskiftninger i en dekomponeringsløsning og en løsning der alle utskiftninger kostnadsføres som vedlikehold (der en ikke dekomponerer).

Et bygg kjøpes 01.01.01 for 60. Bygget består av tekniske installasjoner på 15 og selve råbygget på 45. Råbygget har en antatt levetid på 45 år, mens de tekniske installasjonene antas å ha en levetid på 15 år.

**Tabell 1: Oversikt over komponentene**

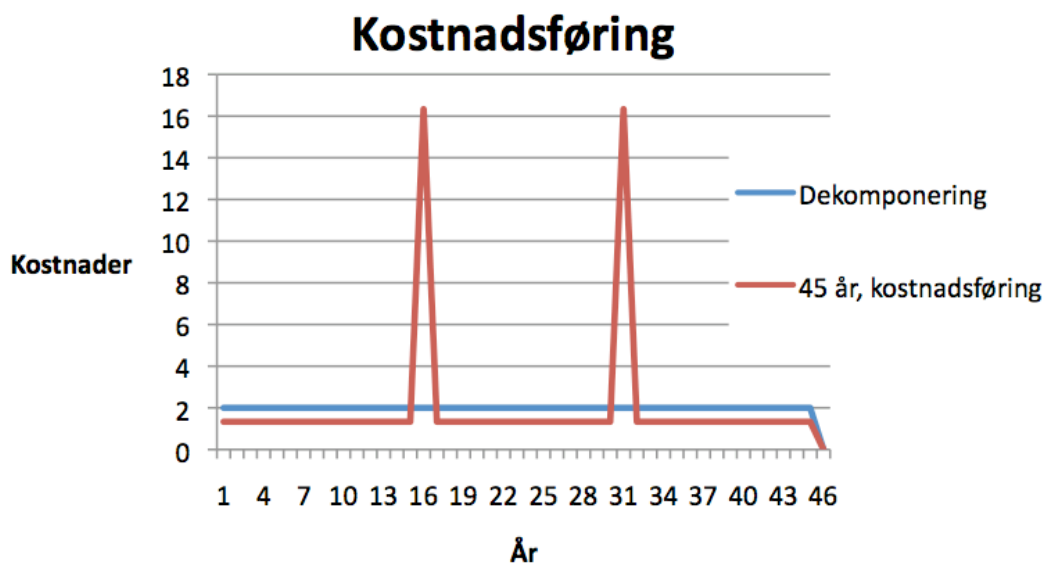
	Kostpris	Antatt Levetid
Tekniske installasjoner	15	15 år
Råbygget	45	45 år

I løpet av råbyggets levetid må de tekniske installasjonene skiftes ut 2 ganger, noe som vil tilsa at totale utgifter på bygget vil være 90. Videre forutsettes det verdiforringelsen skjer jevnt over levetiden, at inntektene er konstante, samt at vi ser bort fra prisstigning og rente i eksempelet. I det tilfellet der en ikke anvender dekomponeringsløsningen avskrives driftsmidlet lineært over hovedkomponentens levetid. Vi poengterer at dette kun er et eksempel for å vise virkningene i resultat og balanse.

**Tabell 2: Kostnadsføring og ved utskiftning i år 16 og 31**

Arlig kostnad	Dekomponering	Avskrivning i 45 år, kostnadsføring av utskiftninger
År 1-15	2	1,33
År 16	2	16,33
År 17-30	2	1,33
År 31	2	16,33
År 32-45	2	1,33

Tabellen ovenfor viser tydelig at direkte kostnadsføring av utskiftninger gir en svært skjev kostnadsfordeling og sammenstilling i forhold til dekomponeringsløsningen. I et linjediagram ser en hvordan utskiftningene påvirker årsresultat:



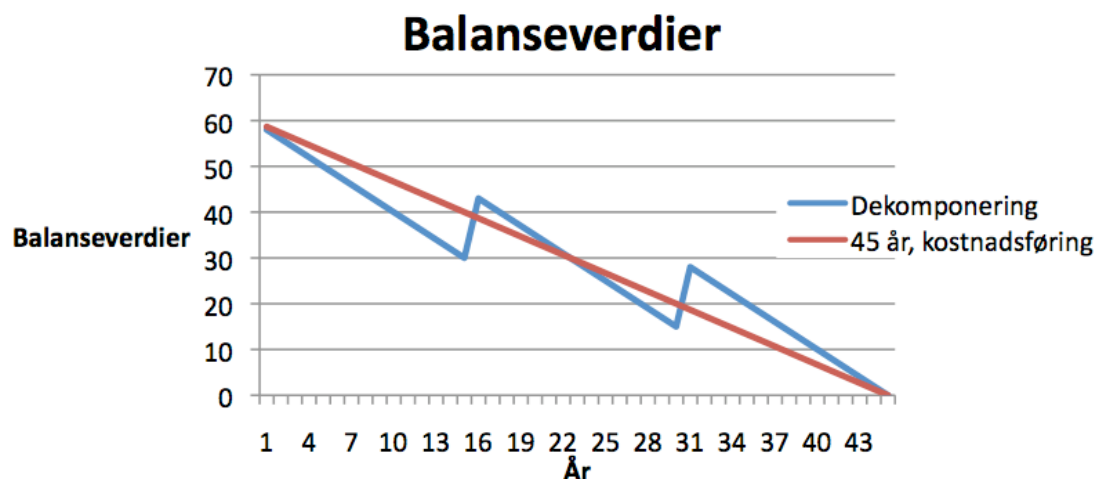
**Figur 5: Kostnadsføring av utskiftninger**

Når det gjelder balanseverdier vil fordelingen bli som følgende:

**Tabell 3: Balanseførte verdier**

Balanseverdi	Dekomponering	45 år, kostnadsføring
31.12 år 15	30	40
01.01 år 16	45	40
31.12 år 30	15	20
01.01 år 31	30	20
31.12 år 40	10	6,67
31.12 år 44	2	1,33

Av figur 6 nedenfor kan en se at balanseverdiene i de to metodene er forskjellige, og at de vil endre seg i årene da utskiftningene gjennomføres. Bakgrunnen for at disse verdiene blir forskjellige er at det i det ene tilfellet dekomponeres (der utskiftningen balanseføres), mens en i det andre tilfellet kostnadsføres alle utskiftninger som vedlikehold. I eiendomsbransjen hvor selskapene eier flere bygg, vil behandlingen av en utskiftning kunne få stor påvirkning på både balanseført verdi, resultat og egenkapital.



**Figur 6: Balanseførte verdier ved utskiftning**

## 2.5 Skattemessig dekomponering

I skatteloven er det lagt opp til dekomponering av anleggsmidler, jf. skatteloven § 14-43. Etter endring i skatteloven med virkning fra 2009 skal faste tekniske installasjoner skilles ut fra bygg som er anskaffet fra og med 2009, uavhengig av om byggene er nye eller gamle. I den forbindelse er det etablert en ny gruppe for avskrivning, saldogruppe j, som skal avskrives med inntil 10 % av saldo skattemessig.

Elektriske anlegg, varmeanlegg, heisanlegg, fryse og kjøleanlegg er alle eksempler på faste tekniske installasjoner som til og med året 2008 har vært avskrevet sammen med bygget. Fra og med 2009 må kostprisen på nyanskaffede bygninger fordeles mellom tekniske installasjoner og det resterende bygget. Dette gjelder også ved kjøp av brukte bygninger (Huneide et al., 2010a). Utskillingen av tekniske installasjoner kan også påvirke grensedragningen mellom påkostning og vedlikehold, noe vi vil komme tilbake til i avsnitt 2.6.

Bakgrunnen for regelendringen var i hovedsak å gi sterkere incentiver til å investere i mer energieffektive løsninger ved utskiftning av tekniske installasjoner. Dermed skulle skattefordelingen av gammel teknologi bli fjernet. Før denne endringen skulle faste tekniske installasjoner avskrives sammen med bygget, noe som gjorde at reinvesteringer som ikke innebar standardheving kunne utgiftsføres direkte, mens nye energieffektive løsninger, som mest sannsynlig innebar standardheving, måtte aktiveres og avskrives på saldo sammen med bygget. Ved en direkte fradragsføring av vedlikehold vil det bli en betydelig høyere

nåverdi på investeringen sammenlignet med å avskrive videre på saldo. Dette kunne da føre til at energieffektive løsninger som i utgangspunktet var lønnsomme, ikke ble realisert (Høringsnotat, Finansdepartementet 2009).

Det skulle således bli skattemessig nøytralt uavhengig om det var gammel eller ny teknologi. En avskrivningssats på 10 % skulle også gi en rimelig avskrivning sammenlignet med det faktiske verdifallet på tekniske installasjoner (ot.prp. nr. 1 (2008-2009), punkt 13.1). Dragvold (2009) mener derimot at regelendringen har gitt stikk motsatt effekt. Utskiftninger har nå blitt langt dyrere etter skatt. Dette fordi man tidligere kunne foreta en utskiftning av tekniske installasjoner uten å aktivere dette i balansen, så fremst utskiftningen hadde samme relative standard som det gamle.

For å fastsette saldoverdien på bygg og tekniske installasjoner som er anskaffet før 2009, er det innført en egen overgangsbestemmelse. Finansdepartementet har fastsatt at bygninger ervervet før 31. desember 2008 skal 40 % føres til saldo for bygningens faste tekniske installasjoner (Dragvold, 2009).

Det vil på bakgrunn av denne nye skatteregelen ikke lengre være kost/nytte betraktninger som taler for å unnlate å foreta en regnskapsmessig dekomponering, ettersom en allerede skiller ut tekniske installasjoner skattemessig (Huneide et al., 2010a). NRS 8 (oktober 2010) anbefaler at bygninger anskaffet fra og med 2009, som dekomponeres skattemessig, også deles inn i (minst) de to samme gruppene regnskapsmessig. Anbefalingene til å foreta regnskapsmessig dekomponering ble altså ytterligere økt i 2009 da en skattemessig ble pliktig til å dekomponere i to grupper.

## **2.6 Forholdet mellom regnskapsmessig og skattemessig behandling av vedlikehold og påkostning**

Tradisjonelt sett har de skattemessige vurderingene hatt stor innvirkning på de regnskapsmessige vurderingene (Huneide et al., 2010a). I dette kapitlet vil vi derfor se på hvordan de ulike reglene påvirker hverandre på området, og hvilke konsekvenser vurderingene av vedlikehold og påkostning kan få for årsregnskapet.

### **2.6.1 Skillet mellom vedlikehold og påkostning**

I skatteregnskapet regnes alle utgifter som går med til å sette driftsmidlet i en annen eller bedre fysisk stand enn det tidligere har vært i, som en påkostning. Dette innebærer ikke kun standardforbedringer, men også endringer generelt. Alle andre utgifter som påløper for å holde driftsmidlet i samme stand regnes derimot som vedlikehold. Det er forskjell på den skattemessige og regnskapsmessige definisjonen på dette området, dette gjelder spesielt dersom driftsmidlet er kjøpt brukt. Den skattemessige definisjonen tar utgangspunkt i driftsmidlets stand da det var nytt, med tillegg i senere forbedringer (Huneide et al., 2010a). Regnskapsmessig bedømmes derimot skillet i forhold til driftsmidlets stand like før utskiftningen (ved dekomponering). I følge NRS 8 (oktober 2010) kan små foretak likevel legge det skattemessige skillet til grunn for regnskapet, forutsatt at det etter anskaffelsen av et brukt driftsmiddel ikke er brukt vesentlige beløp på å oppgradere standen etter kjøpet (NRS 8, oktober 2010).

Ettersom skillet mellom påkostning og vedlikehold ikke er definert i regnskapsloven, viser erfaringer at mange foretak dermed kostnadsfører vesentlige beløp som vedlikehold regnskapsmessig, som burde vært innregnet som en påkostning. Huneide (2011) hevder også at dagens praksis er påvirket av skattereglenes skille mellom påkostning og vedlikehold.

”Fremdeles er det mange som tror eller frykter at den regnskapsmessige behandlingen av driftsmidler skal ha betydning for den skattemessige, særlig når det gjelder fordelingen mellom vedlikehold og påkostning.” (Huneide, 2011:53).

Mange er av den oppfatning at den regnskapsmessige behandlingen binder den skattemessige behandlingen, og at selskapet da vil ”tape” skattekreditt ved at man også må aktivere utskiftningen skattemessig. Dersom selskapet må aktivere en utskiftning på saldogruppe vil skattefradraget bli fordelt over avskrivningstiden, og ikke komme til fradrag det første året slik det vil gjøre når en utgiftsfører utskiftningen skattemessig. Huneide (2011) presiserer derfor at den skattemessige behandlingen utelukkende skal bedømmes ut fra skattereglene, slik at den regnskapsmessige behandlingen ikke skal ha noen konsekvens for den skattemessige.



## 2.6.2 Midlertidige forskjeller

Det er som sagt spesielt på området vedlikehold/påkostning en kan tro at den regnskapsmessige behandlingen binder den skattemessige. Vi vil i dette avsnittet vise med et eksempel hva som skjer dersom en aktiverer en del av årets vedlikeholdsutgifter regnskapsmessig, samtidig som disse utgiftsføres skattemessig. I eksempelet vil vi vise hva som skjer når en skattemessig tar utgangspunkt i driftsmidlets stand da det var nytt, med tillegg i senere forbedringer, mens en regnskapsmessig bedømmer skillet i forhold til driftsmidlets stand like før utskiftningen (ved dekomponering).

Et selskap kjøper i slutten av 20X0 nye vinduer til et forretningsbygg for kroner 500 000. Selskapet dekomponerer regnskapsmessig, og på avskrivningsgruppen for vinduer er de gamle vinduene avskrevet til 0. Regnskapsmessig aktiveres kroner 500 000 på gruppen for vinduer som har en antatt økonomisk levetid på 10 år, mens de samme utgiftene regnes som vedlikehold skattemessig (vinduene aktiveres ikke skattemessig, da de nye vinduene har samme standard som de gamle). Vi ser bort fra avskrivninger i 20X0 og får på bakgrunn av dette følgende virkninger:

**Tabell 4: Effekt av en utskiftning på regnskapsmessig og skattemessig resultat**

Effekt av utskiftning av vinduer på regnskapsmessig og skattemessig resultat.						
År		Midlertidige forskjeller		Endring	Regnskapsm. resultat 1*	Skattemessig Resultat
		1/1	31/12			
20X0						
	Regnskapsmessig verdi	0	500			
	Skattemessig verdi	0	0			
	Midlertidige forskjeller	0	500	0		- 500
20X1						
	Regnskapsmessig verdi	500	450			
	Skattemessig verdi	0	0			
	Midlertidige forskjeller	500	450	+ 50	- 50	0
20X2						
	Regnskapsmessig verdi	450	400			
	Skattemessig verdi	0	0			
	Midlertidige forskjeller	450	400	+ 50	-50	0
Samme skjer i de resterende årene.						
Sum etter 10 år:					- 500	- 500
1* Regnskapsmessige avskrivninger: lineært over 10 år						

Fra tabellen ovenfor kan en se at det oppstår en endring i midlertidige forskjeller i år 20X0 på kroner 500 000. Dette på grunn av at vedlikeholdsutgiften aktiveres på konto regnskapsmessig, mens en skattemessig anser utgiften på vinduene som vedlikehold (utgiftsføres). I år 20X0 oppstår det derfor en utsatt skatt på kroner 140 000 ( $500\,000 \times 0,28$ ). Dette betyr at beskatningen i år 20X0 hittil er utsatt i forhold til hva den skulle vært, basert på det regnskapsmessige resultatet. I år 20X1 blir vinduene regnskapsmessig avskrevet med kroner 50 000, noe som fører til en endring i midlertidige forskjeller. Den utsatte skatten reduseres med kroner 14 000, slik at den står med kroner 126 000 i balansen per 31/12 20X1. Tilsvarende er den betalbare skatten kroner 14 000 mer enn skattekostnaden i inneværende år. Etter 10 år er vinduene helt avskrevet regnskapsmessig, og de midlertidige forskjellene vil da være reversert.

Som en kan se ut ifra eksempelet vil den regnskapsmessige behandlingen av en utskiftning ikke ha betydning for den skattemessige behandlingen. Poenget er at utsatt skatt- modellen (som ble innført i regnskapslovgivningen i 1992) gjør det enkelt å holde rede på forskjellene mellom regnskapsmessig og skattemessig behandling. Så lenge en holder tilgangen på vinduene utenfor saldorskjemaet i år 20x0, vil hele prosessen gå av seg selv (som vist i eksempelet). Dessuten oppnår man en fordel ved at en får mulighet til å ”skyve” skatten fremover i tid, vist som utsatt skatt i balansen.

### **3.0 Forskningsdesign og metode**

Formålet med denne studien er å analysere avskrivningspraksis av bygg og anvendelsen av IFRS- løsninger, herunder dekomponering, innenfor *god regnskapsskikk* i nordnorske eiendomsselskaper. For å kunne besvare studiens problemstillinger, vil det være avgjørende å velge riktig metodisk tilnærming. Vi vil i denne delen av studien redegjøre for forskningsdesignet og metoden vi ønsker å benytte, samt hvilke hensyn som må tas i den videre analysen. Utvalgsmetode og innsamling av data vil også bli omtalt. Til slutt vil vi gjøre en vurdering av de metodiske styrkene og svakhetene, samt begrensninger, for å kunne si noe om kvaliteten på studien.

#### **3.1 Forskningsdesign**

Forskningsdesignet er selve rammen for forskningsprosjektet. Valg av forskningsdesign omfatter både valg av teknikk for datainnsamling og teknikk for analyse av dataen (Ringdal, 2001). Med utgangspunkt i de skisserte problemstillingene i oppgavens avsnitt 1.2 som er presentert, må det utarbeides en plan for hvordan forskningsprosjektet skal gjennomføres.

Valg av design vil være avhengig av valgt problemstilling, undersøkelsens informasjonsbehov, tid og ressurser tilgjengelig, samt våre egne ideer og motiver for undersøkelsen. Ved valg av forskningsdesign må en starte med forskningsspørsmålet og vurdere hvordan det er mulig å gjennomføre undersøkelsen fra start til mål. I metodeteorien er det vanlig å skille mellom tre typer forskningsdesign avhengig av hva som er målet med undersøkelsen. Johannessen et al. (2004) skiller mellom et beskrivende, forklarende og eksplorerende design. I et beskrivende design ønsker en å underbygge og dokumentere forskning. I et forklarende design ønsker en å finne årsakssammenhenger, og i et eksplorerende design ønsker en å utforske fenomener som er mindre kjente eller helt ukjente (Johannessen et al., 2004).

Forskningsdesignet i vår undersøkelse vil være et beskrivende design. Vi ønsker å gå i dybden på problematikken tilknyttet behandlingen av bygg i regnskapet, hvor vi vil forsøke å kartlegge bakgrunnen for de vurderingene som blir gjort. Vi vil også forsøke å beskrive konsekvensene av de valgene som blir tatt, der hovedfokuset vil være dekomponering. Sagt på en annen måte; kunnskapen rundt fenomenet eksisterer, men vi mangler et klart bilde av de valgene som blir tatt. Vi vil gjøre et utvalg på 20 nordnorske eiendomsselskap, hovedsaklig med forretningsadresse i Tromsø, hvor vi vil gjennomgå årsregnskapene og utføre personlige

intervjuer. I den sammenheng vil det være mest hensiktsmessig å anvende et casestudie. I følge Johannessen et al. (2004) kan casestudier benyttes i både beskrivende, forklarende og eksplorative undersøkelser. Casene vil da undersøkes grundig for å få mest mulig detaljert data. Yin (1989) definerer case som et studium av ett eller flere objekter over tid gjennom detaljert og omfattende datainnsamling. Ved å anvende et casestudie kan vi gå i dybden på teorien og dataen. Vi vil ikke bare se på hvordan selskapene behandler bygg i regnskapet, men også begrunnelsene for valgt behandling. På grunn av begrensede ressurser og tid tilgjengelig, vil vi kun undersøke et fåtall enheter. Undersøkelsen vil derfor ta form som en intensiv undersøkelse med få enheter.

Casestudie er en forskningsstrategi som er egnet til bruk innen de fleste fagområder. Likevel hersker det uenighet blant anerkjente forskere om hva som egentlig konstituerer casestudier (Mehmetoglu, 2004). Vi anser likevel vår undersøkelse som et casestudie da vi ønsker gjennomføre en empirisk undersøkelse av et fenomen i dets naturlige omgivelser, der flere datakilder vil bli brukt.

Fordelene ved å bruke casestudiet som et rammeverk for oppgaven vår er at de observasjoner vi gjør, forankres i en naturlig ramme og forståelsen vi oppnår vil være nær tilknyttet aktørperspektivet. Det som taler mot casestudiet er at undersøkelsen kan bli unøyaktig, for eksempel kan personlige inntrykk prege oppgaven. Case kritiseres også for lav ekstern validitet, altså at en ikke kan generalisere fra *en* singel case til andre caser (Jacobsen, 2005). På den annen side er ikke denne undersøkelsens formål å generalisere funnene. Vi ønsker å utføre en dybdestudie for å forklare fenomenet som undersøkes.

### **3.2 Kvalitativ metode**

Metode er en måte å gå frem på for å samle inn empiri, eller data om virkeligheten. Metoden en da velger å benytte vil være et hjelpemiddel til å gi en beskrivelse av den såkalte virkeligheten (Jacobsen, 2005). Problemet er at det hersker en tvil om hva virkeligheten faktisk er. Det vil derfor være viktig at forskningen utføres på en slik måte at den kunnskapen vi etablerer i størst mulig grad kan diskuteres og etterprøves av andre.

Det kan være vanskelig å avgjøre hvilken metode som egner seg best for en undersøkelse. Dette gjelder både hvordan informasjonen om virkeligheten skal innhentes og hvordan en skal analysere denne informasjonen slik at en kan få ny innsikt i fenomenet en undersøker. Her er

det undersøkelsens formål og problemstilling som skal avgjøre valg av metode. Valg av metode avhenger også av hvilken type informasjon som skal samles inn. Ved kvantitative metoder er en opptatt av å telle fenomener, mens ved kvalitative metoder er hensikten å få frem fyldige beskrivelser, og den er særlig anvendelig når en skal undersøke fenomener en ikke har mye kunnskap om, og som er lite forsket på (Johannessen et al., 2004). For på best mulig måte å svare på vår problemstilling, har vi valgt en kvalitativ tilnærming. Dette fordi vi vil innhente grundige beskrivelser rundt et begrenset område i beskrivende/ verbal form. Kvalitativ metode anvendes da for å få dypere innsikt og forståelse i fenomenet som undersøkes, der teksten er det sentrale uttrykk.

Fordeler ved bruk av en kvalitativ metode er i vårt tilfelle at det er få begrensninger på de svar informantene kan gi. Ved at den enkelte informant gir sine egne fortolkninger og meninger av et bestemt forhold, vil dette gi oss detaljerte og unike svar (Jacobsen, 2005). Ulemper med kvalitativ metode er at det er en ressurskrevende prosess, noe som gjør at en må begrense antall informanter. Dette kan igjen gi generaliseringsproblemer, ved at svarene vi får ikke nødvendigvis trenger å være representativ i andre tilfeller (Bryman og Bell, 2007). På den annen side er ikke hovedformålet med denne oppgaven å generalisere, men heller å innhente unike og detaljerte svar.

### **3.3 Innsamling av data**

Som nevnt ovenfor har vi valgt en kvalitativ tilnærming til undersøkelsen, der vi vil innhente grundige beskrivelser rundt et begrenset område. Yin (1989) beskriver seks informasjonskilder for innhenting av data. Disse seks kildene er dokumenter, arkiv, intervju, observasjon, deltakende observasjon og fysiske gjenstander. Casestudier kan med fordel gjennomføres ved å kombinere ulike metoder (triangulering) for å innhente mye og detaljert data. Triangulering kan på så måte være med på å øke troverdigheten til undersøkelsen ved å anvende bevis fra ulike kilder eller ulike metoder for datainnsamling. Grunnet tids- og ressursbegrensninger, vil denne oppgaven benytte to informasjonskilder for innhenting av data. For å best mulig kunne svare på vår problemstilling, ønsker vi da å innhente sekundærdata i form av selskapenes avlagte årsregnskap (dokumenter) og primærdata i form av intervjuer. Ved å bruke både primær og sekundærdata, kan disse brukes til å kontrollere hverandre, og dermed styrke resultatene vi kommer frem til (Jacobsen, 2005).

### 3.3.1 Sekundærdata

Vi har valgt å anvende sekundærdata for å undersøke hvilken avskrivningsmetode og avskrivningstid som anvendes i selskapene. I tillegg vil vi gjennomgå årsregnskapene for å undersøke om vi finner informasjon om en eventuell anvendelse av dekomponering av bygg. Ofte vil sekundærdata benyttes til å bygge opp under de dataene forskeren selv henter inn gjennom for eksempel intervjuer. Bruk av primær- og sekundærdata vil da kunne styrke undersøkelsens resultat. Dette vil ikke være tilfellet i vår undersøkelse. Vi ønsker ikke å benytte sekundærdata for å styrke primærdataenes kvalitet.

I denne oppgaven vil vi hente inn sekundærdata i form av avlagte årsregnskaper i selskapene. Vi vil da undersøke årsregnskapene for å se hvilken avskrivningsplan som er benyttet i selskapene. Etter regnskapsloven § 7-1 er alle selskaper som er regnskapspliktige jf. regnskapsloven § 2-1, pålagt å gi opplysninger om forhold knyttet til varige driftsmidler i form av noter i forbindelse med regnskapsavleggelse. Etter regnskapsloven § 7-13 skal det opplyses i noter om valgt avskrivningsplan av varige driftsmidler. For små foretak gjelder ikke dette notekravet, jf. regnskapsloven § 7-1 om opplysningsplikt. For små foretak kreves det, jf. regnskapsloven § 7-39 (1) 4. punkt, kun opplysninger om avskrivninger for varige driftsmidler. I tillegg skal det i årsregnskapet være en egen linje for avskrivninger av varige driftsmidler jf. regnskapsloven § 6-1 (1) nr. 7. I følge regnskapslovens oppstillings- og notekrav kreves det ikke at selskapet må foreta dekomponering ved presentasjon av driftsmidlet i balanse og note. Tilgang til informasjon om dekomponering i selskapene vil derfor være begrenset. Vi vil benytte avlagte årsregnskap for regnskapsåret 2009. Regnskapstallene fra 2010 vil ikke være offentliggjort før langt ut i 2011, derfor vil årsregnskapet for 2009 benyttes.

Fordelene ved bruk av sekundærdata er at en sparer tid og ressurser. Sekundærdata er lett tilgjengelig og derfor lett å anvende i et forskningsprosjekt. Ofte vil sekundærdata være av høy kvalitet som forskeren selv ikke vil kunne klare å oppnå. Anvendelse av sekundærdata innebærer også begrensninger. Blant annet vil forskeren ikke ha tilgang til nøkkelvariabler som kanskje ikke kommer frem i dataen. Det vil derfor være vanskelig å gå bak tallene for å finne forklaringen. I denne sammenheng vil vi derfor kun benytte sekundærdata som supplement til egne innsamlede data. Vi vil videre bruke primærdata for å kunne besvare våre problemstillinger.

### 3.3.2 Primærdata; Intervjuer

For å svare på problemstillingen om hvilke vurderinger som blir gjort, og hvorfor, vil vi hente inn data gjennom intervjuer. Intervju er en av de viktigste kildene i casestudier (Yin, 1989).

Videre skiller mellom ustrukturerte og semi- strukturerte intervjuer ved kvalitative undersøkelser. Vi har valgt å bruke den sistnevnte, også kalt dybdeintervju (Bryman og Bell, 2007). Da årsregnskapene ikke vil gi oss informasjon om de vurderinger som blir tatt, og om selskapene anvender en dekomponeringsløsning, vil intervjuene være den viktigste kilden til informasjon. Vi ønsker med dette å samle inn informasjon rundt utførte vurderinger og fortolkninger av vurderingene av de regnskapspliktige.

Årsaken til at vi har valgt semi- strukturerte intervju er at vi da kan utarbeide spørsmål over hovedtemaet, i en såkalt intervjuguide, men fortsatt ha mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål underveis avhengig av hvilke svar vi får fra informantene. På den måten får man en viss fleksibilitet som gir oss mulighet å gå i dybden på temaet, samtidig som det kan gi oss svar på hvilke vurderinger som ligger til grunn for behandlingen av bygg i regnskapene.

En ulempe med kvalitative intervju er at det er ressurs- og tidkrevende, noe som gjør at vi kun kan velge ut et fåtall informanter. I tillegg vil det være en risiko for at informantene vi ønsker å intervjuer ikke har tid og/ eller anledning. En annen mulighet kunne derfor vært å velge spørreundersøkelse som metode for innsamling av data. Ved å bruke en slik metode kunne vi dekket et større utvalg. Ulempen ved bruk av spørreundersøkelse vil derimot være at dataene vi får ikke alltid vil gi oss de unike og utdypende svarene vi ønsker til vår undersøkelse. Vi anser likevel at semi- strukturerte intervju er den beste måten å få samlet informasjon til vår undersøkelse.

Yin (1989) oppsummerer også svakheter og styrker ved bruk av intervjuer i casestudier. Styrkene er at en kan fokusere direkte på emnet som studeres, samt at det kan gi innsikt i årsaks- virkning forholdet. Svakheterne kan være at dårlig konstruerte spørsmål kan påvirke resultatet og svarene kan gi en skjev fremstilling. Dårlig hukommelse kan også være kilde til ukorrekte og ikke fullt så utdypende svar. En annen stor svakhet ved kvalitative intervju er at den/ de som intervjuer vil kunne påvirke informantene. Dette vil være tilfellet dersom en anvender ledende spørsmål eller at informantene blir påvirket av intervjueren(ene) på annet vis.

### 3.4 Utvelging av enheter

Målet for oppgaven er å utvikle en beskrivelse av avskrivningspraksis av varige driftsmidler (bygg) i den nordnorske eiendomsbransjen. For å kunne få best mulig innsikt i overnevnte fenomen vil det være ønskelig å innhente avlagte årsregnskap samt intervju sentrale nøkkelpersoner i eiendomsselskapene. Grunnet undersøkelsens tid og ressurser, er utvalget begrenset til 20 enheter.

Ved utvelgelse av informanter kan en skille mellom sannsynlighetsutvalg (tilfeldig) og ikke-sannsynlighetsutvalg (strategisk utvalg) (Johannessen et al., 2004). Dersom en utfører en kvantitativ undersøkelse trekkes ofte utvalget tilfeldig slik at en kan gjøre statistiske generaliseringer til hele populasjonen. I denne oppgaven ønsker vi å gjennomføre en kvalitativ undersøkelse hvor vi snarere ønsker å generere overførbar kunnskap enn å foreta statistiske generaliseringer, og vi vil derfor foreta et ikke-sannsynlighetsutvalg. Utgangspunktet for utvelgelsen av enheter og informanter er med andre ord ikke representativt, men hensiktsmessig (Johannessen et al., 2004).

Vi ønsker å samle inn avlagte årsregnskap av et utvalg av nordnorske eiendomsselskap. Utvelgelsen av eiendomsselskap vil kun baseres på at selskapenes virksomhet ligger innenfor eiendomsbransjen, samt at de er lokalisert i de største byene i Nord- Norge, hovedsaklig med forretningsadresse i Tromsø. Vi vil også plukke ut selskaper som vi anser som relevant for vår undersøkelse, selv om disse selskapenes kjernevirksomhet ikke er innenfor eiendomsbransjen. Totalt vil hele utvalget være på 20 selskaper. Utvelgelsen er dermed et rent bekvemmelighetsutvalg (Jacobsen, 2005). Vi har valgt å anvende forvalt.no (Proff Forvalt) for å sortere selskapene. Proff Forvalt samarbeider blant annet med Statistisk Sentralbyrå og Brønnøysundregistrene og leverer oppdatert kreditt- og markedsinformasjon [5]. Ved hjelp av Proff Forvalt kan vi sortere selskapene ut fra selvvalgte kriterier. Dette vil gi oss en oversikt over selskapene i Nord- Norge.

Det første kriteriet vi velger å anvende er selskaper i Nord- Norge som er etablert som aksje- og allmennaksjeselskaper. Videre velger vi bransjen ” utleie av egen eller leid fast eiendom ellers” (NACE 68.209). Ut i fra undersøkelsens formål, behøver ikke selskapene drive med utleie, dette er kun for å sikre oss om at selskapene ligger innenfor eiendomsbransjen. Vi vil da velge ut 20 selskaper, og innhenter årsregnskapene for regnskapsåret 2009 fra



Brønnøysundregistrene. Ved bruk av Brønnøysundregistrene får vi også tilgang til noter, samt revisors beretning, som også vil være med på å redusere risikoen for feil i datagrunnlaget.

Ettersom vi ønsker å undersøke den nordnorske eiendomsbransjen, vil utvalget vårt også bestå av selskaper som ikke har forretningsadresse i Tromsø. For selskapene dette gjelder, vil vi gjennomføre telefonintervjuer med som er basert på den samme intervjuguiden. Vi vil velge å intervju de personer i selskapet som er rike på informasjon. Dette kan være regnskapssjef, økonomisjef, daglig leder eller regnskapsfører, og vil variere fra selskap til selskap. Det vil også være avhengig av hvem som er tilgjengelig i selskapet. Primært sikter vi oss inn på å snakke med *en* person i hvert selskap. Dersom vi i løpet av undersøkelsen føler informasjonen vi har hentet inn ikke er tilstrekkelig, vil vi gjøre en løpende vurdering om det vil være hensiktsmessig å snakke med flere personer i selskapet.

### **3.5 Evaluering av metode**

Det er viktig å diskutere om de konklusjoner en trekker ut fra undersøkelsen er gyldige og til å stole på for at undersøkelsen skal være nyttig for leserne. Validitet og reliabilitet er to begreper som sier noe om undersøkelsens gyldighet og pålitelighet (Jacobsen, 2005).

Begrepene forklarer kvaliteten på dataene (på det en måler) på ulike måter, og har også en klar sammenheng ved at det vil være vanskelig å ha en høy validitet dersom reliabiliteten er lav.

Validitet og reliabilitet knytter seg i hovedsak til målinger av kvantitative data, hvor en ønsker å gjøre en vurdering av de målinger som er foretatt i undersøkelsen. Dette på grunn av at det er målinger en i hovedsak er opptatt av i en kvantitativ undersøkelse. Likevel kan validitet og reliabilitet også anvendes som et evalueringskriterium for dataen ved kvalitative undersøkelser. LeCompte og Goetz (gjengitt i Bryman og Bell, 2007) omtaler validitet og reliabilitet med en litt annen tilnærming sett i forhold til kvalitative undersøkelser, hvor de deler disse to kvalitetskravene inn i ekstern og intern validitet og reliabilitet. Yin (1989) vurderer også de overnevnte kvalitetskrav som tilfredsstillende for en kvalitativ undersøkelse.

#### **3.5.1 Validitet**

Validitet kan også refereres til som gyldighet. Det handler om datamaterialets gyldighet sett i forhold til problemstillingen en forsøker å belyse. Spørsmålet er hvor godt en klarer å måle det som skal måles, og avhenger i første rekke om hvordan undersøkelsesopplegget er

utformet (Jacobsen, 2005). Validitet knytter seg derfor i hovedsak til kvantitative data, hvor en ønsker å måle gyldigheten på de målinger en har gjort i undersøkelsen.

Ekstern validitet handler om resultatene vil være realistiske og om de kan generaliseres. Ekstern validitet handler også om resultatene man får er gyldige i flere sammenhenger eller kun på et gitt tidspunkt. Her argumenterer LeCompte og Goetz (gjengitt i Bryman og Bell, 2007) for at ekstern validitet representerer et problem i kvalitative undersøkelser. Dette på grunn av at i en kvalitativ undersøkelse anvendes ofte casestudier og små utvalg. På denne måten vil det være vanskelig å generalisere fra det ene tilfellet til det andre.

Intern validitet handler om det er et godt samsvar mellom forskerens observasjoner og de teoretiske ideer som utvikles i løpet av undersøkelsen. Det vil si om de observasjoner forskeren gjør, virkelig avspeiler de fenomener en ønsker å undersøke. Her argumenterer LeCompte og Goetz (gjengitt i Bryman og Bell, 2007) for at intern validitet er en av styrkene til kvalitative undersøkelser. Dette på grunn av at forskeren selv deltar i det sosiale livet til de som undersøkes og kan da sikre seg høy kongruens mellom begreper og observasjoner. I tillegg vil en kunne skille relevant og ikke relevant informasjon. Den interne validiteten kan også styrkes ved at en sender resultatene tilbake til informantene slik at de kan bekrefte de resultater en har kommet frem til.

Validiteten i undersøkelsen vår vil bli styrket gjennom at vi først innhenter dokumentasjon i årsregnskapene, for så å bruke denne informasjonen når vi skal gjennomføre intervjuene. Dersom resultatene vi finner i studien kan benyttes for bedrifter andre steder i landet, kunne vi konkludert med at den eksterne validiteten i studien er høy. I denne studien vil vi undersøke avskrivningspraksis i nordnorske eiendomsselskaper, og det er derfor noe usikkert om resultatene vi kommer frem til kan overføres til lignende bedrifter andre steder i landet. På den annen side er det ingenting som tyder på at en slik studie ikke kan la seg overføre. Validiteten i undersøkelsen vår vil også avhenge av hvor stor kunnskap informantene har om det fenomenet vi undersøker. Dersom informantene ikke har det rette utgangspunktet, vil de svarene vi får kunne trekke ned undersøkelsens validitet, da svarene enten vil være urelevant eller inneholde ukorrekte svar.

### 3.5.2 Reliabilitet

Reliabilitet er forbundet med målesikkerhet, som igjen kan deles inn i intern og ekstern reliabilitet.

Ekstern reliabilitet sier noe om i hvilken grad studien kan repliseres eller anvendes i liknende studier. Her understreker LeCompte og Goetz (gjengitt i Bryman og Bell, 2007) at dette kriterium kan være vanskelig å møte ettersom det vil være umulig å ”fryse” en situasjon for så å kunne replisere situasjonen til en annen setting. Dersom forskeren(e) som ønsker å replisere studien derimot adopterer samme rolle som forskeren i den originale studien har, vil dette kunne styrke studiens eksterne reliabilitet. Dersom en utfører de samme målingene flere ganger med de samme resultatene, vil også dataens reliabilitet kunne øke.

Intern reliabilitet sier noe om hvorvidt en kan stole på de resultater som fremkommer av undersøkelsen. Dersom det er flere observatører/ intervjuere og alle er enige om hva en ser og hører, vil dette gi grunnlag for intern reliabilitet (LeCompte og Goetz, 1982).

Når det gjelder oppgaven vår vil usikkerheten omhandle innsamlingen av den kvalitative dataen. Innsamlingen av primærdata gjennom intervju vil ofte inneholde mange variabler og dataene vil kunne bli påvirket av hvem som utfører intervjuene og hvem informantene er. Når det gjelder den interne reliabiliteten vil vi ha en fordel, ettersom vi er to personer som skal utføre intervjuene. På den måten vil ikke svarene kun avhenge av vår egen subjektive mening. Sekundærdata vi innhenter i form av avlagte årsregnskap vil gi samme vurderinger dersom en senere skal gjøre en identisk undersøkelse. Dette styrker reliabiliteten, men her kan også subjektive tolkninger spille inn. Da de avlagte årsregnskapene skal følge regnskapslovens oppstillings-, innhold- og notekrav, vil feilmarginen knyttet til tolkningen av disse dataene begrenses.

Påliteligheten i undersøkelsen kan videre styrkes ved at forskeren gir leserne en inngående beskrivelse av konteksten, hvor en gir en åpen og detaljert beskrivelse av hele forskningsprosessen. Dette gir leseren mulighet til å spore forskerens avgjørelser og valg gjennom hele prosessen (Johannessen et al., 2004). I den grad det lar seg gjøre, vil vi forsøke å beskrive vår forskningsprosess så godt som mulig. På den måten kan leseren følge alle steg i prosessen.

### 3.6 Begrensninger

Resultatene av studien kan bli begrenset av flere årsaker. For det første kan innsamlet data fra intervjuene være preget av informantenes egne kunnskaper, subjektive meninger, og informasjon som allerede foreligger på det aktuelle området. Utvelgelsen av intervjuobjektene kan derfor være avgjørende for hvilken informasjon vi får, og det kan også påvirke resultatet av undersøkelsen. I tillegg kan våre egne kunnskaper og erfaringer påvirke hvilken informasjon som samles inn, og hvordan empirien vektlegges.

En annen begrensning vil være hvor villig selskaper er til å la seg intervju. Mange selskaper er i perioden januar til juni meget opptatt, da årsoppgjøret for forrige regnskapsår skal ferdigstilles, noe som kan føre til bortfall i utvalget. Dette har vi tatt høyde for, da vi vil være fleksible i forhold til hvilke selskap vi vil intervju. I tillegg vil det være avgjørende hvor villige informantene er til å gi fra seg informasjon som ikke er offentlig tilgjengelig. Dette knytter seg opp mot de vurderinger som ligger bak det offisielle regnskapet. Vi kan dermed risikere at vi ikke får tilstrekkelig med informasjon for å kunne besvare våre problemstillinger slik vi ønsker.

Som nevnt er også tiden og våre ressurser årsak til begrensning. På bakgrunn av dette kan ikke alle ønskelige metoder anvendes for innhenting og tolkning av informasjon og data. For å gi mer utfyllende svar kunne for eksempel et intervju med et børsnotert konsernselskap som rapporterer i samsvar med IFRS også vært hensiktsmessig. Da det er et krav om dekomponering av bygg for disse selskapene, kunne vi sammenlignet opp mot ”best practice”. Grunnet tidsperspektivet og oppgavens omfang vil vi ikke ha anledning til et slikt intervju.

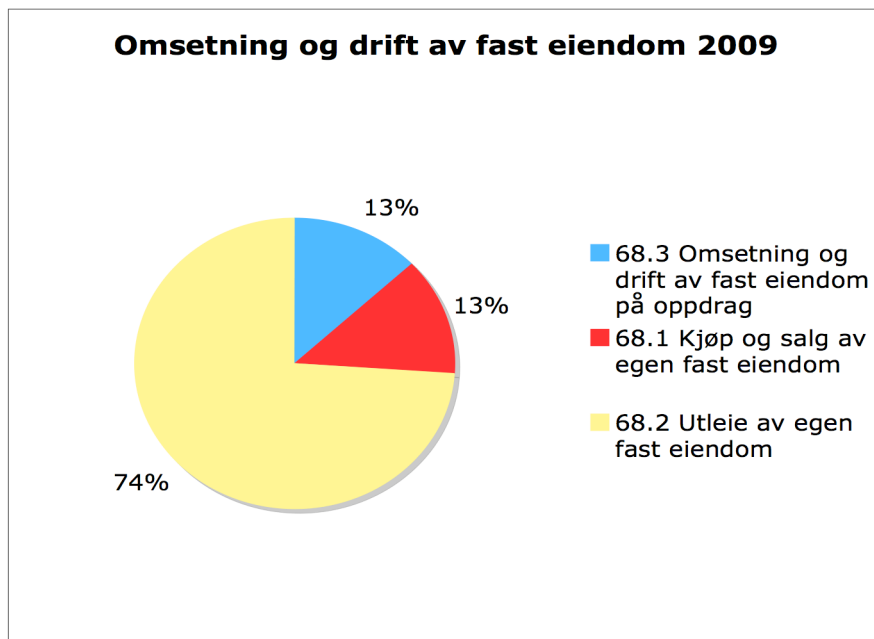
## 4.0 Eiendomsbransjen

I dette kapitlet vil gi en kort presentasjon av eiendomsbransjen i Norge, samt en presentasjon av hvordan utviklingen i denne bransjen har vært. I tillegg vil vi redegjøre for hvordan sammensetningen av komponenter i bygninger har utviklet seg over tid. Vi vil med dette vise hvorfor vi i Norge de senere år har fått økt fokus på dekomponering av bygg, både skatte- og regnskapsmessig.

### 4.1 Statistikk fra eiendoms- og byggebransjen

Ut i fra Statistisk Sentralbyrås statistikkdatabase var det i år 2008 totalt 33 581 bedrifter som sysselsatt 16 713 personer innenfor bransjen ”utleie av egen eller fast eiendom ellers” (NACE 68.209). Omsetningen i denne bransjen var i 2008 totalt på 80 168,5 millioner kroner [6].

I 2009 utgjorde omsetningen og drift av utleie av egen fast eiendom 74 % av total omsetning og drift av fast eiendom for hele Norge [7] (se figur 7).

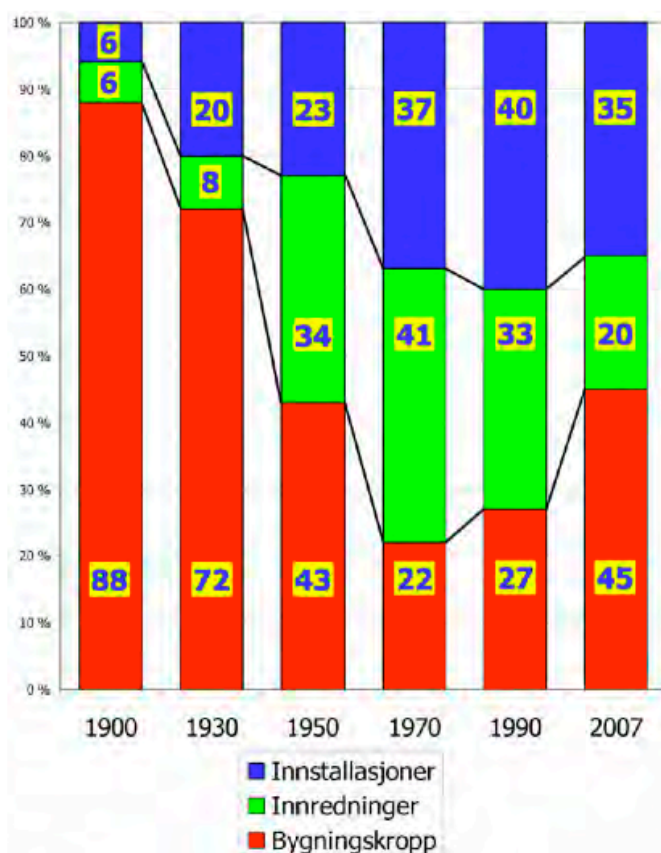


**Figur 7: Omsetning og drift av fast eiendom (i prosent) etter næringshovedgruppe [7]**

Ut fra statistikkene utgitt av Statistisk Sentralbyrå kan vi slå fast at eiendomsbransjen er en stor næring i Norge. I følge Fellesforbundet representerte byggbransjen hele 10,4 % av EUs BNP i 2008. I tillegg står byggebransjen for 7,6 % av EUs totale sysselsetting [8].

## 4.2 Bygningers sammensetning

De siste 30-40 år har omfanget av tekniske installasjoner i bygg økt vesentlig, det vil si at en større andel av de totale byggekostnadene (investeringsutgiften) består av kostnader tilknyttet de tekniske installasjonene i bygget. Dette har sammenheng med teknologisk utvikling og økte krav til tekniske installasjoner i nye bygninger de siste tiårene. Det innebærer at nye bygg har en høyere andel av investeringen tilknyttet bygningsdeler med kortere levetid enn selve råbygget (Bjørberg et al., 2005). Figur 8 viser kostnadene til tekniske installasjoner, innredninger og bygningskroppen i prosent av total byggekostnad i perioden 1900- 1990, samt i 2007.



**Figur 8: Utviklingen i andel av tekniske installasjoner og innredning (Mørk et al., 2008:8)**

Som det fremkommer av figur 8 var det i 2007 vanlig med en fordeling av investeringskostnaden for kontorbygg på omtrent 1/3 på hver av de tre hovedkomponentene. For over 100 år siden var imidlertid hele 88 % av investeringskostnaden tilknyttet bygningskroppen alene. Økningen i tekniske installasjoner skyldes blant annet økte krav til energiøkonomisering, innemiljø og innføring av datateknologi. I tillegg er det innført økte

krav til driftssikkerhet som igjen har ført til behov for nye anlegg for styring av disse tekniske systemene (Bjørberg et al., 2005). Fordelingen av byggekostnaden på de tre hovedkomponentene vil variere ut ifra bygningstype og dens funksjon. I følge NRS 8 *GRS for små foretak* er også tekniske installasjoner å anse som en vesentlig del av bygget. I følge Huneide (2010) er som nevnt en komponent antakelig å anse som vesentlig, dersom den overstiger 15 % av samlet kostpris for driftsmidlet. Som figur 8 illustrerer er alle tre bygningskomponentene å anse som vesentlig, og bør derfor anses som egne driftsmidler.

For ordens skyld vil vi her også kommentere hvorfor størrelsen på bygningskroppen stiger i forhold til de andre komponentene på 1990- tallet. I følge Mørk et al. (2008) kommer dette i hovedsak av en overgang til åpne løsninger i bygg. Dette fører til en økning i bygningskropp, en reduksjon i innredninger på grunn av mindre omfang vegger per m<sup>2</sup> gulvflate, samt en økning av tekniske anlegg (IKT, innemiljø osv.). I tillegg har det vært en prisstigning på materialer de siste årene. Dette vil totalt sett føre til en større prosentandel på bygningskroppen og de tekniske installasjonene.

Nelfo (foreningen for EL- og IT bedriftene) har i sin markedsrapport for 2008 sett nærmere på hvor stor andel de tekniske installasjonene representerer av de totale byggekostnadene for kontorbygg i årene 1998 og 2007. I 1998 utgjorde bygningen 66 % og de tekniske installasjonene 34 %. I 2007 utgjorde bygningen 62 % og de tekniske installasjonene 38 % (Nelfo Markedsrapport, 2008). Det har i perioden vært en liten økning (4 %) i andel tekniske installasjoner av totale byggekostnader. Det kan på bakgrunn av dagens teknologiske utvikling være rimelig å anta at tekniske installasjoner vil opprettholde en høy andel av investeringene også i årene fremover. Noe som tilsier at en bør skille ut tekniske installasjoner fra selve bygget, altså gjennomføre en dekomponering av bygg.

### **4.3 Eiendomsbransjen og fokus på dekomponering**

Som nevnt ovenfor står tekniske installasjoner for en stadig større del av kostprisen for bygg. De nye avskrivningsreglene (skattemessig) gjør det mer lønnsomt for byggeherrene å velge tekniske løsninger med høy standard. Dette på grunn av den positive skatteeffekten gjennom høyere avskrivninger (nå 10 % mot tidligere 2 %), samt fordi gode tekniske installasjoner vil gi byggeherren en rekke fordeler i fremtiden (Norsk Teknologi, 2009).

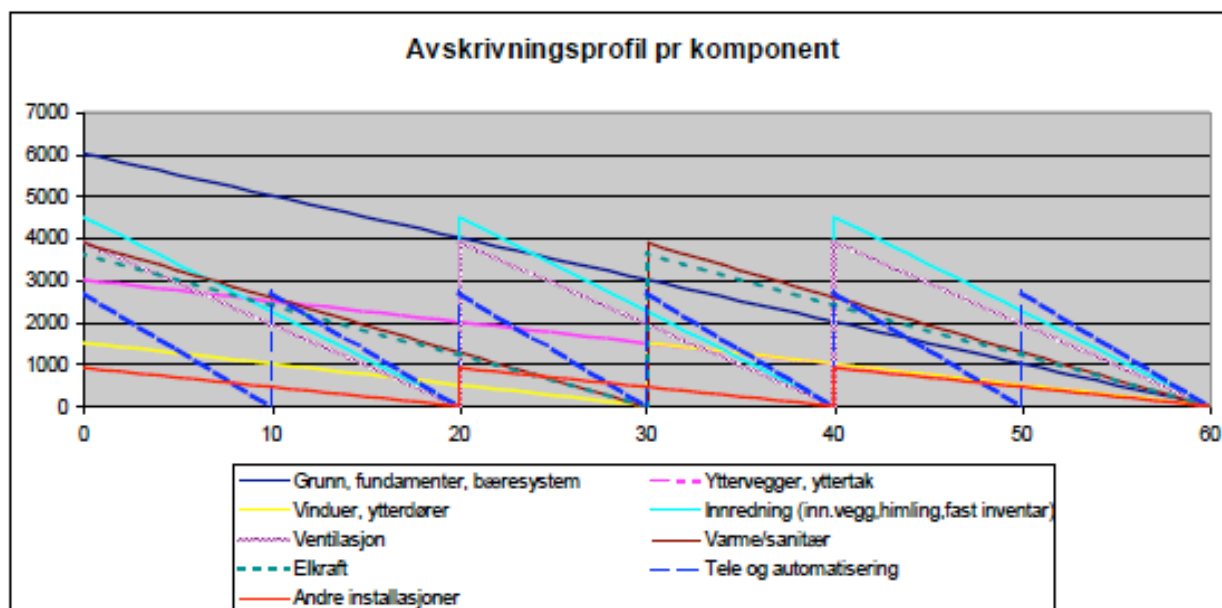
Foreningen Norsk Teknologi slår fast i et faktahefte fra 2009 at ettersom tekniske installasjoner skilles ut i egen saldogruppe, må også foretakenes anleggskartotek utvides med en slik gruppe (Norsk Teknologi, 2009). Foretakene bør altså gjennomføre denne typen dekomponering også for avskrivningsformål. Videre fremkommer det i faktaheftet til Norsk Teknologi (2009) at norske takseringsforetak har gjort betydelige systemarbeid for å tilpasse seg nye regler. I følge Norsk Teknologi (2009) er en slik fordeling av omsetningsverdi mellom ulike komponenter vanlig ved overdragelse av virksomheter. Imidlertid kan det være slik at enkelte byggeherrer kan komme i den situasjonen at totalentreprenøren ikke ønsker å spesifisere hvor mye de faste tekniske installasjonene utgjør av totalentreprisen, grunnet konkurransemessige hensyn. Likevel forstår vi det slik, at etter den nye skatteregelen om saldogruppe j ble innført, er det vanligere for byggeherren å be om spesifiserte kostpriser for hver komponent i entreprenørkontrakten.

Juni 2006 utgav Multiconsult på oppdrag fra Byggemiljø (byggenæringens miljøsekretariat) en veiledning til praktisk bruk av livssyklus kostnader i byggeprosjekter og i bygg- og eiendomsforvaltning. I denne veiledningen tar Multiconsult for seg avskrivninger hvor de presenterer dekomponeringsløsningen. Det kommer frem av veiledningen at ”grunnet prinsippet om at avskrivninger i størst mulig grad skal samsvare med reell verdiutvikling (kapitalslit), har det i det senere år blitt mer vanlig og høyst aktuelt å foreta dekomponerte avskrivninger.” (Multiconsult, 2006:22). Multiconsult presiserer at dersom en dekomponerer en bygning for avskrivningsformål, bør følgende punkter ved fordeling vektlegges (Multiconsult, 2006):

- Et praktisk håndterbart antall komponenter
- Gruppering av bygningsdeler som forventes å ha tilnærmet lik levetid
- Gruppering av bygningsdeler som muliggjør ”uttrekk” av andel investeringskostnader
- Gruppering av bygningsdeler som har tilhørighet i form, funksjon eller benevnelse

Multikonsult (2006) presiserer at ved å bruke en dekomponert avskrivningsmodell, vil en kunne ta hensyn til bygningskomponentenes ulike levetid. Konsekvensen er i sum en brattere avskrivning, men med aktivering av nyinvesteringer over livsløpet. I figur 9 under er det vist hvordan avskrivningsprofilen (avskrivningsplanen) per komponent kan se ut.





**Figur 9: Avskrivningsprofil per komponent (Multiconsult, 2006:22)**

Som det fremkommer av det ovenstående, har bygge- og eiendomsbransjen også selv sett hensikten av å dekomponere bygg for avskrivningsformål. For nye bygg under oppføring, vil det spesielt være aktuelt ettersom en kan be om spesifisert kostpris i entreprenørkontrakten. I tillegg vil en kunne benytte taksmenn, for eksempel via Norges Takseringsforbund, for å taksere kostpris på de forskjellige komponentene i byggene.

## **5.0 Avskrivningspraksis i den nordnorske eiendomsbransjen**

I dette kapittelet vil vi gi en kort presentasjon av de 20 selskapene i utvalget vårt (se vedlegg 1 og 2 for oversikt over samtlige selskaper). Vi vil gjennomgå årsregnskapene for regnskapsåret 2009 og presentere resultatene av de intervjuene som er gjennomført. På bakgrunn av oppgavenes problemstilling og underproblemstillinger vil vi drøfte funnene opp mot teorien som er presentert i kapittel 2. Vi vil gjennomgå og drøfte de vurderingene selskapene legger til grunn ved behandlingen av bygg i regnskapet, og vurdere selskapenes etterlevelse av pålagte regnskapsregler. Dette vil også relateres opp mot avlagte årsregnskap i selskapene.

I utgangspunktet ønsket vi å intervju samtlige 20 selskap i utvalget. Da selskapene var inne i en hektisk periode med årsoppgjør, har flere av selskapene ikke hatt tid til å la seg intervju. Dette har resultert i et bortfall på 9 selskaper. Vi har da intervjuet 11 selskaper, hvor enkelte av disse gav tilbakemelding per mail grunnet tidspress. For øvrig er Coop Nord SA det eneste selskapet som ikke er holdt anonym, resterende av selskapene vi intervjuet ønsket at svarene ble anonymisert.

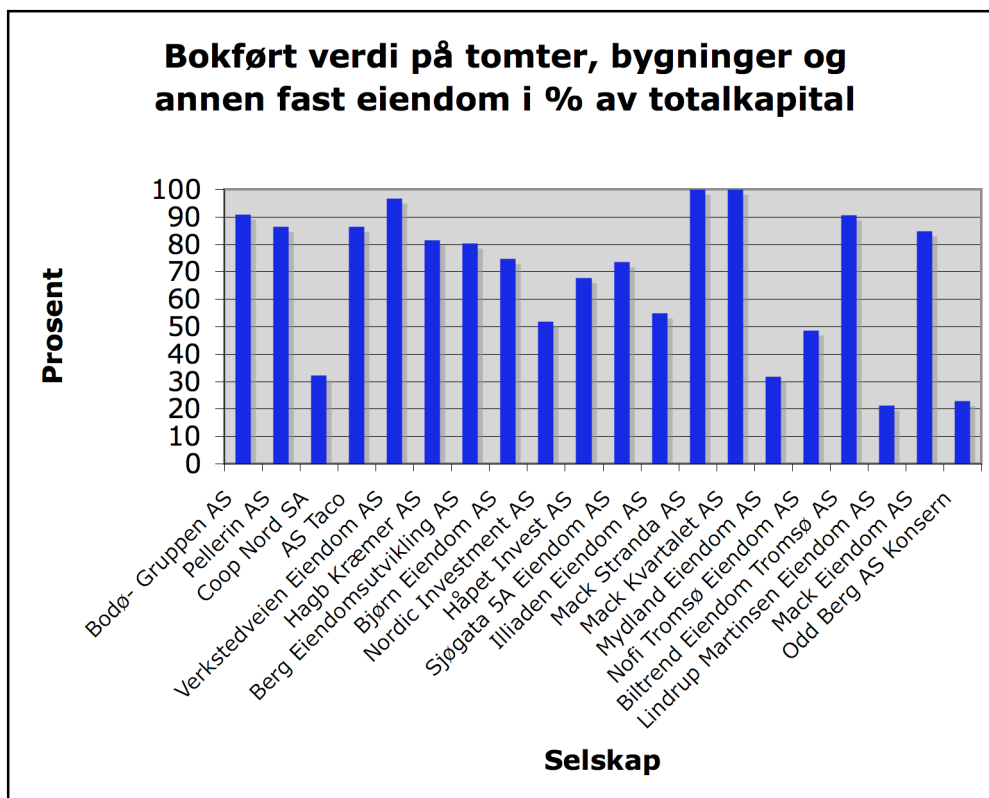
Med utgangspunkt i studiens problemstillinger, samt de observasjoner som er gjort ut ifra gjennomgangen av teori, ønsker vi å belyse og drøfte følgende vurderinger gjort av selskapene (se vedlegg 3 for fullstendig intervjuguide):

- Anvendelsen av dekomponering i selskapene og holdninger rundt dekomponeringsløsningen
- Behandling av skillet mellom vedlikehold og påkostning på bygg
- Vurderinger rundt valg av avskrivningstid- og metode
- Hyppigheten av revurdering av økonomiske levetid for bygg

### **5.1 Presentasjon av selskapene i utvalget**

Majoriteten av selskapene i utvalget vårt har forretningsadresse i Tromsø, med unntak av ett selskap i Mo i Rana, ett i Bodø og ett i Harstad. Alle selskapene har sitt forretningsområde innenfor eiendomsbransjen, med unntak av Coop Nord SA som driver butikker innenfor kjedekonsepter innenfor dagligvare og bygg. Coop Nord SA eier Jekta Storsenter, et nytt kjøpesenter i Tromsø, planlagt ferdigstilt våren 2013. Jekta Storsenter vil bli på 60 000 kvm, hvor Coop Nord SA investerer kroner 900 millioner [9]. I tillegg eier Coop Nord SA en rekke eiendommer. Vi finner det derfor interessant å inkludere selskapet i utvalget, da Coop Nord SA står ovenfor store investeringer i bygg.

Innledningsvis nevnte vi at behandlingen av varige driftsmidler kan ha stor betydning for eiendomsselskaper, da avskrivningene vil utgjøre store deler av det totale kostnadsbildet i eiendomsselskaper. I figur 10 har vi oppgitt den prosentvise andelen av bokført verdi i forhold til totalkapitalen i selskapene (se vedlegg 4 for eksakte tall).



**Figur 10: Bokført verdi på tomter, bygninger og annen fast eiendom i % av totalkapitalen**

Den prosentvise andelen er varierende i selskapene i utvalget, men vi vil likevel hevde at behandlingen av varige driftsmidler har stor betydning for selskapene. Mack Stranda AS har den største prosentandelen, på hele 100 %. Dette kommer av at selskapet kun eier et forretningsbygg som de leier ut og driver ingen annen virksomhet.

## 5.2 Anvendes dekomponering i selskapene?

I følge regnskapslovens oppstillings- og notekrav, kreves det ikke at selskapet må foreta dekomponering ved presentasjon av driftsmidlet i balanse og note. Det vil si at en ikke kan lese av årsregnskapet om et selskap dekomponere eller ikke. Dette gjelder for både eksisterende og nyanskaffede bygg (tilgang på bygg).

Når det gjelder dekomponering er det kun i årsregnskapet til selskapet Bodø- Gruppen AS vi finner opplysninger om dette. I notene opplyser Bodø- Gruppen AS at de har hatt tilgang på en ny fabrikkhall i 2009, der tekniske installasjoner på kroner 43 845 000 er skilt ut i en egen gruppe med avskrivningstid på 10 år.

<b>Note 2 Driftsmidler</b>	Fabrikkhall	Tekn. Inst.
Anskaffelseskost 1.1	227 366 559	
+ Tilgang	35 975 260	43 845 000
- Avgang		
- Samlede avskr. 31.12	7 778 819	2 192 000
<b>Bokført verdi 31.12</b>	<b>255 563 000</b>	<b>41 653 000</b>
Avskrivningstid		* 10 år
Årets avskrivninger	5 885 173	2 192 000

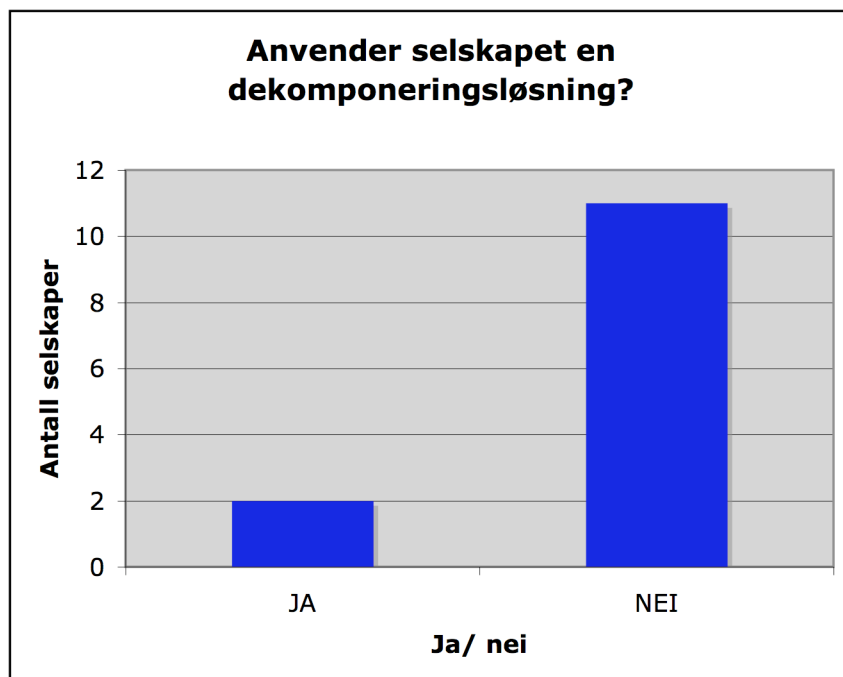
**Figur 11: Note for varige driftsmidler for Bodø- Gruppen AS (Årsregnskapet for regnskapsåret 2009, Bodø Gruppen AS)**

I årsregnskapet til Bodø- Gruppen opplyses det om at selskapets virksomhet er utleie av fabrikkhall. Det vil derfor være rimelig å anta at tekniske installasjoner utgjør såpass store deler av fabrikkhallen, at noe annet enn å skille disse ut, vil være urimelig. Da vi ikke fikk kontakt med Bodø- Gruppen AS, kan vi ikke kommentere dette ytterligere.

I årsregnskapene finner vi lite informasjon rundt forholdene om en eventuell anvendelse av dekomponering. Bodø- Gruppen AS er det eneste som har opplyst om dette i noter. Formålet med årsregnskapet er å gi regnskapsbrukerne relevant og pålitelig informasjon om selskapets økonomiske stilling. En viktig forutsetning er derfor at årsregnskapet er utarbeidet på en slik måte at brukerne har tilgang til beslutningsrelevant informasjon. En kan derfor stille spørsmål til informasjonens verdi i årsregnskapet på dette området, da det i følge regnskapslovens oppstillings- og notekrav ikke kreves at selskapet må foreta dekomponering ved presentasjon av driftsmidlet i balanse og note.

Da det ikke fremkommer av avlagte årsregnskap om selskapene anvender dekomponering, ble videre opplysninger innhentet ved hjelp av intervju. I figuren under har vi oppsummert hvor mange av de 11 selskapene vi intervjuet som foretar dekomponering i forbindelse med fastsetting av regnskapsmessige avskrivninger av bygg. Fra figuren nedenfor kan en se at kun

2 av de 11 selskapene har valgt en dekomponeringsløsning. Disse selskapene er navngitt som selskap 6 og selskap 8.



**Figur 12: Anvendelsen av dekomponering**

Videre har vi i tabell 5 oppsummert i hvilket år de to selskapene dekomponerer, og om dekomponeringen gjelder eksisterende og/ eller nyanskaffede bygg.

**Tabell 5: Dekomponering i selskapene**

Regnskapsår	Selskap 6	Selskap 8
2008		X
2009		
eksisterende bygg		X
nyanskaffede bygg	X	(X)
2010		
eksisterende bygg	X	X
nyanskaffede bygg	(X)	(X)

### 5.2.1 Dekomponering før regnskapsåret 2009

Selskap 8 er det eneste selskapet vi har intervjuet som dekomponerer regnskapsmessig før 2009. Selskapets økonomisjef forklarte at de dekomponerer et bygg anskaffet i 1987. I 2007 ble det gjennomført betydelig ombygging i to av byggets etasjer. Det var i forbindelse med denne ombyggingen selskapet valgte å dekomponere. Bygget ble da delt opp i følgende grupper med tilhørende avskrivningssats; hovedbygg (1,7 %), lager (0,4 %), ombygging 2. etasje (10 %), ombygging 3. etasje (10 %) og bygningsmessig inventar (10 %). På grunn av at

bygget ble anskaffet i 1987, har det vært utsatt for verdifall, og selskapet har derfor foretatt betydelige nedskrivninger. Grunnet dette har selskapet ikke vurdert å dekomponere bygget tilbake i tid (retroaktivt). Videre forklarte selskapets økonomisjef at det var på bakgrunn av revisors anbefalinger de valgte å dekomponere bygget etter ombyggingen i 2007.

Økonomisjefen sa også at dekomponering helt klart har ført til mer riktige avskrivninger. På grunn av at selskapets revisor har hjulpet til med en slik dekomponering, har det for selskapet vært enkelt å følge dette opp i etterfølgende år. Økonomisjefen i selskapet begrunnet selskapets valg av dekomponeringsløsningen med:

”Dekomponering gjør det mulig å ha en fornuftig avskrivningsplan, og det har heller ikke medført noen ekstra problemer for selskapet.” (Økonomisjef, selskap 8).

Anbefalingene til en dekomponeringsløsning har vært innfelt i god norsk regnskapskikk siden 2007 i NRS (V) *IFRS- løsninger innenfor GRS*. Likevel er det altså bare ett av de 11 selskapene vi har intervjuet som har anvendt en slik løsning fra 2007.

### **5.2.2 Dekomponering av nyanskaffede bygg (2009 og 2010)**

Regnskapsfører i selskap 6 svarte at de dekomponerer regnskapsmessig for nyanskaffede bygg i regnskapsåret 2009. Den regnskapsmessige dekomponeringen gjelder et bygg som stod ferdigstilt i 2009, og følger den skattemessige dekomponeringen. Det vil si at bygget dekomponeres i de to gruppene, tekniske installasjoner og bygg. Regnskapsfører i selskap 6 begrunnet anvendelsen av dekomponering med at bygget stod ferdigstilt i 2009, samt at selskapets revisor anbefalte en slik løsning. Videre uttalte regnskapsfører i selskapet at den regnskapsmessige dekomponeringen har vært forholdsvis lett for selskapet å håndtere.

”Bygget stod ferdigstilt i 2009, og det har derfor ikke medført noe problem å dekomponere også regnskapsmessig. Dekomponeringen viser en bedre oversikt, og vi kan da eventuelt vurdere ulike levetider og avskrivninger.” (Regnskapsfører, selskap 6).

Økonomisjef i selskap 8 uttalte at de ikke hadde tilgang eller nyanskaffelser på bygg i løpet av regnskapsåret 2009 eller 2010. Dersom dette hadde vært tilfellet, ville de selvsagt foretatt en regnskapsmessig dekomponering (dette fremkommer som (X) i tabell 5). Økonomisjefen uttalte videre at de da ville dekomponere byggene i de samme to gruppene som de gjør

skattemessig. Regnskapsfører i selskap 6 hadde også samme forklaring på hvorfor de ikke har dekomponert nyanskaffelser i 2010 (dette fremkommer som (X) i tabell 5).

I 2009 ble det altså lagt opp til en skattemessig dekomponering med utskillelse av faste tekniske installasjoner. For bygg anskaffet i 2009 eller senere vil man da ha kostpris for tekniske installasjoner tilgjengelig, noe som *bør* øke incentivene til å foreta en regnskapsmessig dekomponering for nyanskaffede bygg fra og med regnskapsåret 2009. Med unntak av 4 selskaper, har alle hatt tilgang i balanseposten for tomter, bygninger og annen fast eiendom i 2009. Enkelte av selskapene har også i notene delt inn posten tomter, bygninger og annen fast eiendom i 3 deler, slik at en får opplysninger om tilgangen gjelder tomt, bygning eller annen fast eiendom. En tilgang på et bygg kan gjelde både påkostning og/ eller anskaffelse av et nytt bygg. Selskaper som har hatt nyanskaffelser av bygg i 2009 bør også dekomponert regnskapsmessig ettersom en slik fordeling likevel gjøres skattemessig. På bakgrunn av dette bør en derfor forvente at flere av selskapene hadde valgt å dekomponere nyanskaffede bygg fra og med 2009.

En annen begrunnelse for hvorfor en bør anvende regnskapsmessig dekomponering, spesielt for nyanskaffede bygg fra og med regnskapsåret 2009, er beregningene av de midlertidige forskjellene. I stedet for en felles midlertidig forskjell på bygg med tekniske installasjoner, vil man oppnå to forskjeller ved å dekomponere regnskapsmessig. De midlertidige forskjellene er grunnlaget for innregning av utsatt skatt/utsatt skattefordel i balansen. Reglene for innregning er ikke identiske for positive og negative forskjeller. For positive midlertidige forskjeller er imidlertid reverseringstidspunktet avgjørende for om skattefordelen kan innregnes i regnskapet. Skjer reverseringen langt frem i tid, kan denne fordelingen ikke innregnes i regnskapet (som redusert utsatt skatt på andre midlertidige forskjeller eller utsatt skattefordel). Det er derfor viktig å kunne ”dekomponere” den felles midlertidige forskjellen for å få frem størrelsen på en eventuell negativ midlertidig forskjell som reverseres langt frem i tid (typisk på forretningsbygg). Ved regnskapsmessig dekomponering i overensstemmelse med den skattemessige dekomponeringen vil en få et mer eksakt bilde av de midlertidige forskjellene, og dermed mulighet til en mer korrekt beregning av utsatt skatt/skattefordel i regnskapet.

### **5.2.3 Dekomponering av eksisterende bygg (2009 og 2010)**

To av informantene i selskapene vi intervjuet svarte at de dekomponerer eksisterende bygg. Dekomponeringen gjelder for selskap 6, for bygget de ferdigstilte i 2009. Økonomisjef i

selskap 8 svarte at det eksisterende bygget de dekomponerte i 2009 og 2010, er bygget de gjennomførte ombygging på i 2007.

For eksisterende bygg vil en mest sannsynlig ikke ha kostpris per komponent tilgjengelig. Denne kostprisen må da beregnes ved hjelp av beste estimat. Regnskapsmessig finnes det ikke en egen overgangsregel for hvor mye som en skal skille ut av de tekniske installasjonene (og eventuelt andre komponenter) for eksisterende bygg. En slik overgangsregel regnskapsmessig kan en heller ikke forvente da en må anvende beste estimat. Skattemessig er det som nevnt en egen overgangsregel der en skal skille ut 40 % av bygget som tekniske installasjoner. Dersom balanseført verdi per komponent ikke er lett tilgjengelig for selskapet, må denne beregnes for regnskapsmessige formål. Dette kan nok for enkelte virke tidkrevende, selv om det i NRS 8 er beskrevet en fremgangsmåte. En dekomponering av eksisterende bygg kan derfor være mer arbeidskrevende enn en dekomponering av nyanskaffede bygg (dette vil vi også komme tilbake til i avsnitt 5.2.4). Dette kan være en forklaring på hvorfor det kun er to av selskapene vi intervjuet som har valgt å dekomponere eksisterende bygg.

#### **5.2.4 Er det gode begrunnelser for å unnlate dekomponering regnskapsmessig?**

9 av de 11 selskapene vi intervjuet svarte at de ikke har foretatt en dekomponering i regnskapet. De fleste vi intervjuet begrunnet fraværet av dekomponering med at plikten til dekomponering kun gjelder skattemessig, og at de derfor kun forholder seg til dekomponering i skatteregnskapet. En informant i et selskap uttalte at da skatteregelen om utskillelse av faste tekniske installasjoner i saldogruppe j ble innført, gjorde selskapet en vurdering sammen med selskapets revisor om de skulle dekomponere også regnskapsmessig. Selskapet kom frem til at dette ville være ”en enorm prosess med mye skjønn involvert”. Videre uttalte informanten i selskapet at ”plikten er foreløpig skattemessig, og vi forholder oss til det”. I tillegg var det flere av informantene som sa at en dekomponering av bygg vil føre til merarbeid for selskapet. Økonomisjef i selskap 3 begrunnet fraværet av dekomponering i regnskapet med:

”En kombinasjon av praktiske årsaker, altså merarbeid for oss, samt at dekomponering ikke nødvendigvis ville gitt mer informasjon.” (Økonomisjef, selskap 3).

Gjennomgående for svarene fra informantene i selskapene er at det virker som de ikke har tatt stilling til en regnskapsmessig dekomponering. Det fremstår som om bakgrunnen for dette er manglende kunnskap rundt den nytten dekomponering gir. Alle informantene er kjent med



begrepet dekomponering, men dette relaterer seg i hovedsak til skatteregnskapet. Ut i fra de svarene vi har fått kan det virke som om selskapene kun forholder seg til hva loven eksplisitt *krever* og hva som har vært *vanlig praksis* i Norge. I regnskapsloven er det ikke et krav til dekomponering, slik det er etter skatteloven. I tillegg har det ikke vært vanlig praksis i Norge å foreta en regnskapsmessig dekomponering. Det mest naturlige er derfor regnskapsprodusenten å forholde seg til det de ”alltid har gjort” og til *vanlig praksis*. Etter gjennomførte intervju, fikk vi også forståelsen av at skatte- og regnskapsreglene ofte ”blandes” litt sammen. En informant uttalte at de i fremtiden alltid vil *velge* å dekomponere på grunn av at dette gir høyere skattemessige avskrivninger. Som kjent er jo ikke dette et valg for selskapet skattemessig, men noe de er pålagt å gjøre.

Av resultatene fra intervjuene fremkommer det at årsaken til at det ikke dekomponeres i nordnorske eiendomsselskap er todelt:

- Kost/ nytte betraktninger
- Manglende kunnskap om nytten av /og kravet til dekomponering

Flere av informantene i selskapene uttalte også at de ikke dekomponerer regnskapsmessig på grunn av det er arbeidskrevende og vanskelig. Etter vår vurdering medfører dette ikke riktighet. Dekomponering av bygninger som er anskaffet fra og med 2009, vil ikke føre til merarbeid dersom det kun opprettes to regnskapsmessige komponentgrupper. Begrunnelsen for dette er at ettersom en er pliktig å skille ut faste tekniske installasjoner i saldogruppe j skattemessig, vil det antakelig ikke føre til merarbeid å opprette også to linjer i anleggskartoteket. Et av selskapene har for eksempel hatt en tilgang i løpet av regnskapsåret 2009 på X MNOK på gruppen for bygg. Dette tilsier at selskapet bør ha gjennomført en regnskapsmessig dekomponering av bygget. Økonomisjefen i selskapet begrunnet utelatelsten av dekomponering med:

”En slik oppdeling vil føre til mye mer arbeid i forhold til å bare bruke den avskrivningsplanen vi vanligvis bruker.” (Økonomisjef, selskap 4).

En slik begrunnelse *kan* være berettiget dersom selskapet vurderte en ytterligere dekomponering (flere enn to komponentgrupper). Imidlertid fremkommer det av intervjuet at dette ikke er tilfellet for selskapet.

En dekomponering av bygg anskaffet *før* regnskapsåret 2009 vil også i utgangspunktet kunne føre til merarbeid, ettersom en da må beregne balanseført verdi for hver enkel komponent (retroaktiv dekomponering). Fremgangsmåten for hvordan dette gjøres er beskrevet i NRS 8 (oktober 2010), og er såpass enkel at vi antar at kostnaden tilknyttet et eventuelt merarbeid grunnet dekomponering vil være lav i forhold til den økte nytteverdien. Den økte nytteverdien knytter seg i hovedsak til håndteringen av utskiftninger. Dersom en dekomponerer, vil skillet mellom påkostning og vedlikehold bli betydelig enklere å håndtere. Hver komponent vil da være å anse som et eget driftsmiddel, hvor kun ”utgifter til daglig vedlikehold skal kostnadsføres.” (NRS 8 oktober 2010, punkt 4.3.2.3). Det vil si at dess større grad av oppdeling i anleggskartoteket, jo mer vil balanseføres av utskiftninger. Det vil si at kostnaden tilknyttet en slik utskiftning vil bli fordelt over levetiden, og selskapets resultat vil derfor bli bedre. I tillegg til den nytten dekomponering gir i forhold til hvordan en skal håndtere en utskiftning, vil den også føre til en bedre sammenstilling av kostnadene og til dels betydelig høyere egenkapital. Det vil etter vår vurdering på bakgrunn av dette ikke være kost/ nytte betraktninger som taler for å unnlate dekomponering regnskapsmessig.

Som det fremkommer av oppgavens avsnitt 4.2, består bygninger i dag av en høy andel tekniske installasjoner. Det vil helt klart være kortere levetid på for eksempel en heis i et bygg, enn selve bygningen. Avskriver en hele bygget samlet, vil dette gi feil periodisering av kostnaden. Dette gjelder spesielt dersom kostprisen for tekniske installasjoner utgjør store deler av den totale kostprisen for bygget.

En dekomponeringsløsning vil føre til at en kan beregne bedre estimat på avskrivninger og behandlingen av påkostning og vedlikehold blir enklere. Dette vil derfor føre til at det for regnskapsprodusenten blir mulig å fastsette avskrivninger som representerer det reelle kapitalslitet av driftsmidlet, som igjen vil være med på å øke informasjonsverdien i regnskapsrapporten.

### **5.2.5 Dekomponering i fremtiden**

Da vi spurte informantene i selskapene om de vil vurdere en regnskapsmessig dekomponering i fremtiden, jf. ny og utvidet NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak* fra oktober 2010, var svarene varierte. Enkelte informanter svarte at dette har de ikke tatt stilling til. En informant svarte direkte ”nei” på det samme spørsmålet. Dette med forbehold om at det ikke blir et krav i regnskapsloven om dekomponering. En annen informant sa at selskapet vil praktisere de nye

anbefalingene som tilsier dekomponering regnskapsmessig. De vil da mest sannsynlig velge å dele opp bygget i de samme to gruppene som de gjør skattemessig (tekniske installasjoner og bygget for øvrig).

Gjennomgående svar fra informantene i selskapene var at de mest sannsynlig i fremtiden vil vurdere å dekomponere regnskapsmessig. Det som er verdt å merke seg her er at de fleste selskapene har som nevnt hatt tilgang på bygg i regnskapsåret 2009, noe som bør tilsi dekomponering allerede i 2009. Dette kan virke litt motsigende, da flere av selskapene svarte at de vil dekomponere nye bygg i fremtiden, mens de faktisk har hatt tilgang på bygg i løpet av regnskapsåret 2009.

Coop Nord SA er det eneste selskapet som har konkrete planer om en fremtidig dekomponering. Selskapet driver for øyeblikket med utbygging av Jekta Storsenter (planlagt ferdigstilt våren 2013). Selskapet har derfor gitt klare føringer til entreprenøren og inngått en detaljert avtale der de ber om spesifisert kostpris på de ulike delene i bygningene i entreprenørkontrakten. Det vil derfor føres detaljerte byggeregnskaper. Økonomisjef, Rachel Krane, i Coop Nord SA uttalte at dette vil gjøre det enklere å fordele tekniske installasjoner og selve bygget i balansen. Krane sa de vil skille regnskapsmessig i de samme to gruppene når bygget blir ferdigstilt. Dette vil for øvrig også gjelde for fremtidige nybygg. Videre uttalte Krane at Coop Nord SA er på trappene til en fusjon. I forbindelse med denne fusjonen vil de benytte den skattemessige overgangsregelen for å skille ut 40 % av alle tekniske installasjoner, slik at de kan dekomponere regnskapsmessig. Den skattemessige overgangsregelen på 40 % er i følge Huneide et al. (2010a) i utgangspunktet ikke egnet for regnskapsmessige formål, da denne må estimeres regnskapsmessig. Ut ifra figur 8 i oppgavens avsnitt 4.2, kan det tyde på at kostprisen for tekniske installasjoner utgjør over 40 % av total kostpris. Denne figuren er likevel bare veiledende da fordelingen på de ulike komponentene vil variere ut ifra bygningstype og funksjon. I følge Huneide (2011) skal en ved overgang til dekomponering gå tilbake til anskaffelsen og fordele den totale kostprisen på bygget på de valgte komponentgruppene. Fremgangsmåten finner vi i NRS 8 (også beskrevet i avsnitt 2.4.1 *Spesielt om eksisterende bygg*). En takstmann kan antakelig også i de fleste tilfellene foreta en tilfredsstillende fordeling av kostprisen.

På bakgrunn av de anbefalinger som foreligger fra Norsk RegnskapsStiftelse gjennom regnskapsstandardene NRS 8 og NRS (V), bør selskapene ha foretatt en regnskapsmessig

dekomponering allerede fra året 2007. Dekomponering har likevel ikke vært vanlig praksis i Norge, noe som også kan se ut til å stemme ut fra våre undersøkelser av eiendomsbransjen i Nord- Norge.

### **5.3 Vurdering av skillet mellom påkostning og vedlikehold**

Ikke alle selskapene har beskrevet hvordan de behandler påkostninger og vedlikehold i avlagte årsregnskap. Av de selskapene som har beskrevet dette, ser det ut til at de har lik oppfatning av behandlingen. Iliaden AS skriver for eksempel i sine prinsippnoter at ”direkte vedlikehold av driftsmidler kostnadsføres løpende under driftskostnader. Påkostninger eller forbedringer tillegges driftsmidlets kostpris og avskrives i takt med driftsmidlet. Skillet mellom vedlikehold og påkostning/ forbedring regnes i forhold til driftsmidlets stand ved vårt kjøp av driftsmiddelet”. Den samme beskrivelsen finner vi også i prinsippnotene til de fleste av selskapene i utvalget.

Det skillet som legges til grunn i selskapenes avlagte årsregnskap, bekreftes også under intervjuene. Gjennomgående for de fleste selskapene som beskriver dette området er at det er driftsmidlets stand ved *deres* kjøp som legges til grunn i forhold til hva som regnes som påkostning og hva som regnes som vedlikehold. Ettersom disse selskapene ikke dekomponerer er løsningen de velger i overensstemmelse med anbefalt behandling etter NRS 8 oktober 2010.

Økonomisjef i selskap 8 uttalte at etter de gikk over til en dekomponeringsløsning av bygget i 2007, har de ikke har vært i en situasjon hvor de har foretatt en utskiftning. Grunnet dette har de ikke tatt stilling til hvordan de vil behandle en eventuell utskiftning under en dekomponeringsløsning. Regnskapsfører i selskap 6 svarte derimot at en utskiftning i en dekomponeringsløsning blir behandlet på følgende måte:

”Nyanskaffelser eller utbedring i forhold eksisterende stand er påkostning, mens det resterende regnes som vedlikehold”. (Regnskapsfører, selskap 6)

Regnskapsføreren nevnte altså at nyanskaffelser er å regne som en påkostning. Da regnskapsfører i selskapet ikke hadde anledning til å la seg intervju persolig, kunne vi ikke klargjøre dette utsagnet videre. Vi ser det likevel nærliggende å anta at dersom selskapet skifter ut for eksempel en heis, vil denne anses som en påkostning ettersom de har valgt å

anvende en dekomponeringsløsning. For de øvrige selskapene som ikke dekomponerer, vil nødvendigvis ikke en slik utskiftning bli aktivert, ettersom de kun ”skifter” ut heisen, og ikke øker standen på hovedkomponenten som sådan. En slik utskiftning kan derfor regnes som vedlikehold, dersom en ikke dekomponerer, og det er her hovedforskjellen oppstår. Her vil selskapene som dekomponerer oppnå en høyere balanseført verdi og egenkapital, og kostnaden vil bli fordelt over levetiden ved at nyanskaffelsen avskrives over levetiden. Selskapene som ikke dekomponerer vil derimot kostnadsføre hele summen dette året, og ender derfor opp med et dårligere resultat i inneværende år, og lavere egenkapital i de resterende årene.

Vi bemerker oss også at selskapet som dekomponerer legger eksisterende stand til grunn. God regnskapskikk har i det alt vesentlige vært i samsvar med IAS 16. Selskapet som dekomponerer har, som vi kan se, derfor fulgt anbefalingene fra IAS 16, noe som også gjør at flere utskiftninger vil balanseføres i motsetning til om en ikke velger en dekomponeringsløsning.

### **5.3.1 Selskapenes oppfatning av om den regnskapsmessige behandlingen påvirker den skattemessige behandlingen av en utskiftning**

I dette avsnittet ønsker vi å undersøke om informantene i selskapene er av den oppfatning at den regnskapsmessige behandlingen av påkostninger og vedlikehold i en dekomponeringsløsning vil binde den skattemessige behandlingen. Fra intervjuene kan det virke som om informantene nettopp er av denne oppfatning. Økonomisjef i selskap 3 uttalte:

”Ja, men vi er klar over at regnskapsmessig og skattemessig behandling kan avvike.”  
(Økonomisjef, selskap 3).

Regnskapsfører i selskap 9 uttalte:

”Ja, i forhold til om det aktiveres i regnskapet eller ikke.” (Regnskapsfører, selskap 9)

Selv om en av informantene sa at de er klar over at den regnskapsmessige og skattemessige behandlingen kan avvike, kan det virke som om informantene i begge selskapene er av den oppfatning av at den regnskapsmessige behandlingen vil binde den skattemessige behandlingen. Da skillet behandles ulikt skatte- og regnskapsmessig, vil den

regnskapsmessige behandlingen ikke ha konsekvens for den skattemessige. Ettersom en regnskapsmessig vil balanseføre en utskiftning når en dekomponerer, tror selskapene at de også må balanseføre utskiftningen skattemessig. Dette vil i så fall føre til at selskapet taper skattekreditt. Da det vil være fordelaktig for selskapet å få skattefradraget tidligst mulig, vil de derfor unngå å aktivere regnskapsmessig. Dette er ikke tilfellet da det legges ulike kriterier til grunn for hva som skal regnes som en påkostning regnskapsmessig og skattemessig. Skattemessig vil en utskiftning som nevnt kostnadsføres så fremst en ikke oppgraderer driftsmidlet i forhold til standen det var som nytt. En slik kostnadsføring vil dermed føre til at selskapet får fradrag på det skattepliktige resultatet.

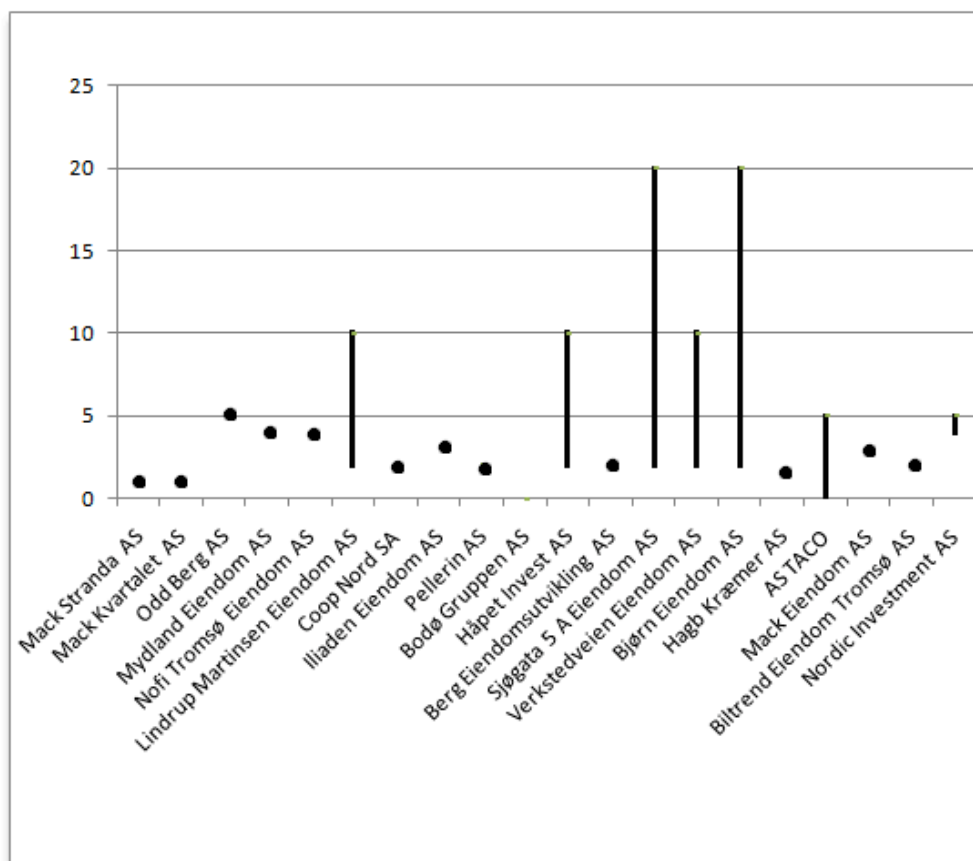
## **5.4 Vurderingen rundt valg av avskrivningsplan**

En avskrivningsplan er som nevnt tidligere en plan for fordeling av anskaffelseskost over anleggsmidlets økonomiske levetid. I følge regnskapsloven § 5-3 (2) skal anleggsmidler avskrives over en *fornuftig avskrivningsplan*. En avskrivningsplan består av både avskrivningstid og avskrivningsmetode, vi vil derfor først drøfte vurderingen rundt valg av avskrivningstid for så å drøfte vurderinger rundt valg av avskrivningsmetode.

### **5.4.1 Avskrivningstid**

De ulike selskapene opererer med ulike prosentsatser på ordinære avskrivninger i avskrivningsgruppen for bygninger og annen fast eiendom. Enkelte av selskapene opplyser om avskrivningssats, mens andre opplyser om avskrivningstid. Vi vil videre kun anvende avskrivningssatsene slik at det blir enklere å sammenligne.

I figuren nedenfor har vi grafisk presentert avskrivningssatsene selskapene legger til grunn for avskrivning av bygninger (enkelte har kun opplyst om avskrivningssats på bygninger, tomter og annen fast eiendom). Satsene er hentet fra årsregnskapene til de respektive, samt intervju. I figuren hvor avskrivningssatsen vises ved en rett strek, er dette fordi selskapet kun har opplyst om avskrivningssats i et intervall, for eksempel 2-10 %.



**Figur 13: Avskrivningssats på bygg for selskapene i utvalget**

Som en kan se ut fra figuren er avskrivningssatsen i de forskjellige selskapene meget varierende. Av de som opplyser om en konkret avskrivningssats i årsregnskapet for bygninger, strekker dette seg fra 2-10 %. I tillegg er det ett selskap som har opplyst om avskrivningssats på 2-20 % på gruppen for tomter og bygninger (se vedlegg 5 for detaljert tabell over avskrivningssatsene).

Mack Kvartalet AS og Mack Stranda AS anvender en avskrivningssats på 1 %, noe som er den laveste satsen blant alle selskapene, mens flertallet av selskapene anvender en sats på mellom 2 og 4 %, hvor flere anvender en avskrivningssats på 4 % på gruppen bygg. Ifølge Huneide (2011) kan dette ha forklaring fra da årsregnskapet var lik skatteregnskapet (før 1984). På daværende tidspunkt var Riksskattestyrets veiledende avskrivningssats 4 % for bygg. En avskrivningssats på mellom 2 og 4 % vil tilsvare en levetid på mellom 25 og 50 år. Normalt vil en kunne legge til grunn en levetid på mellom 50 og 100 år på selve råbygget. Da bygget består av flere deler med kortere levetid (for eksempel en heis), tyder det på at selskapene kompenserer for dette ved at den totale levetiden estimeres mye lavere (mellom 25 og 50 år). Selv om alle informantene vi intervjuet svarte at de avskriver byggene over

hovedkomponentens levetid, kan det tyde på at selskapene likevel legger til grunn en gjennomsnittlig levetid for beregning av avskrivningssats. Hva som er et fornuftig anslag på levetiden for bygg er ikke opplagt. Mest sannsynlig kan en legge til grunn en lavere avskrivningssats for bygg enn 4 %, da en kan forvente at et bygg vil ha en forholdsvis lang levetid. Ved å legge til grunn en for kort levetid (høy avskrivningssats), vil driftsmidler være fullt avskrevet før de er halvveis i sin levetid, og dermed blir stående med null i balansen resten av levetiden.

#### **5.4.2 Avskrivningsmetode**

For øvrige foretak kreves det av regnskapsloven § 7-13 noteopplysninger om varige driftsmidler. I paragrafens første ledd kreves det for hver post under varige driftsmidler at det skal opplyses om valg av avskrivningsplan. I følge regnskapsloven § 7-1 om opplysningsplikt, gjelder dette notekravet ikke for små foretak. For små foretak kreves det, jf. regnskapsloven § 7-39 (1) 4. punkt, kun opplysninger om avskrivninger for varige driftsmidler. Ikke alle selskapene i utvalget opplyser i årsregnskapet om valgt avskrivningsmetode, noe som kommer av at 16 av selskapene anvender reglene for små foretak. Mydland Eiendom AS opplyser at de ikke følger reglene for små foretak, noe som tilsier at de skal opplyse om valgt avskrivningsplan i årsregnskapet. Likevel kan vi ikke finne opplysninger om dette i notene til selskapet, noe som tilsier at de ikke oppfyller regnskapslovens notekrav. De som opplyser om avskrivningsmetode i noter, anvender lineære avskrivninger i sin avskrivningsplan (se vedlegg 6 for detaljert tabell over avskrivningsplan).

Under intervjuene av selskapene kommer det frem at grunnen til at lineære avskrivninger benyttes er at denne metoden er lettest å håndtere og fastslå. Enkelte av informantene i selskapene begrunnet valget av den lineære avskrivningsmetoden med at dette er vurdert som beste alternativ i forhold til byggets størrelse og levetid. Avskrivningsmetode skal som nevnt speile kontantstrømmen, ikke levetiden. En nærliggende forklaring på hvorfor enkelte av selskapene anvender den lineære metode, kan være på grunn av at flere selskap inngår i et konsern. Det kan da være slik at konsernet stiller krav til at alle selskapene som inngår i konsernet må anvende den samme metoden. Dette for at alle selskapene i konsernet skal ha likt sammenligningsgrunnlag.

En teoretisk riktig avskrivning skal ifølge regnskapsutvalgets uttalelser i lovarbeidene tilpasses driftsmidlets kontantstrøm, slik at hver periodes regnskapsmessige rentabilitet blir



lik investeringens internrente. Her vil den lineære metoden tilsvare teoretisk avskrivning når kontantstrømmen avtar med et konstant beløp i hver periode (NOU 1995:30, punkt 4.3.5).

Rent teoretisk kan det være andre avskrivningsmetoder som gir et mer rettviseende bilde av byggenes kontantstrøm. Dette vil være tilfellet dersom eiendelens (byggenes) kontantstrøm ikke er konstant over levetiden. Likevel kan det være slik at ved å anvende en annen avskrivningsmetode enn den lineære, kan dette innebære flere beregninger og bruk av estimater. Da en ikke kan beregne en eiendels kontantstrøm med sikkerhet, må det utøves skjønn i forbindelse med denne vurderingen. Dette kan igjen gi utslag i regnskapsrapportens pålitelighet og relevans. Dersom en må utøve skjønn i beregninger, kan dette gi utslag i feile beregninger, noe som svekker regnskapsrapportens pålitelighet og relevans.

Regnskapsrapporten er som nevnt til for at regnskapsbrukerne skal kunne ta beslutninger ut ifra den informasjonen som foreligger i rapportene. Rapporten må derfor tilfredsstillende de grunnleggende kvalitetskravene for at regnskapsbrukerne skal kunne danne seg et helhetlig og begripelig bilde av selskapet. En må da forsøke å veie nytten opp mot den kostnaden som kan oppstå ved å benytte en avskrivningsmetode som innebærer bruk av skjønn i forbindelse med beregning av eiendelens kontantstrøm.

Om lineære avskrivninger er de mest riktige avskrivningene, og hvilke avskrivningssatser som er mest riktige å bruke, kan derfor diskuteres i hvert enkelt tilfelle. I all hovedsak bærer resultatene våre preg av enkle løsninger. Undersøkelsen vår viser at selskapene ikke har foretatt en konkret vurdering av hvilken avskrivningsmetode som er den mest riktige. Selv om det kan være rimelig å velge en avskrivningsmetode ut fra hva som er enkelt å håndtere og det som er mest praktisk, er det ikke gitt at dette valget vil være det "riktige".

På bakgrunn av det overnevnte mener vi å kunne konkludere med at fastsettelsen av avskrivningsplanen for varige driftsmidler bærer preg av å følge tidligere praksis på det aktuelle området. Selskapene virker å velge det enkle og lett håndterlige, fremfor å foreta en konkret vurdering av hva som gir det riktige bildet. Dette behøver nødvendigvis ikke være ukorrekt, men vurderingen skal foretas ut ifra hva som er "riktig" i hvert enkelt tilfelle. Etter vår vurdering kan det reises spørsmål om valg av avskrivningsmetode er basert ut i fra de rette vurderingene. Ved valg av avskrivningsmetode er det et viktig poeng at denne metoden skal være med på at årsregnskapet gjenspeiler et rettviseende bilde av selskapets resultat og balanse. Etersom avskrivninger utgjør en betydelig del av selskapenes kostnad, er det viktig at den

virkelige verdireduksjonen inngår i kostnadene (avskrivningene) når periodens resultat skal regnes ut.

### **5.5 Foretas det en revurdering av avskrivningsplanen?**

Basert på regnskapsloven § 4-2 (1) om regnskapsestimater, bør en ved hver årsavslutning gjøre en vurdering av den gjenværende levetiden på driftsmidler. Likevel er det ikke et krav om en årlig revurdering. I følge regnskapsloven § 7-13 (2) skal det i så fall opplyses om eventuell endring av avskrivningsplanen i årsregnskapets noter. Gjennomgangen av årsregnskapene gav ingen indikasjoner på at selskapene hadde foretatt en revurdering av avskrivningsplanen i regnskapsåret 2009. Under intervjuene valgte vi også å spørre informantene i selskapene om de normalt foretar en revurdering av avskrivningsplanen. Svarene var rimelig samstemte. Flere av informantene svarte nei på dette spørsmålet. I tillegg svarte noen av informantene at selskapet vanligvis ikke foretok en revurdering, med mindre noe ekstraordinært oppstod i løpet av regnskapsåret. En annen informant svarte at revisor tok seg av dette. På samme spørsmål svarte regnskapssjef i Coop Nord SA:

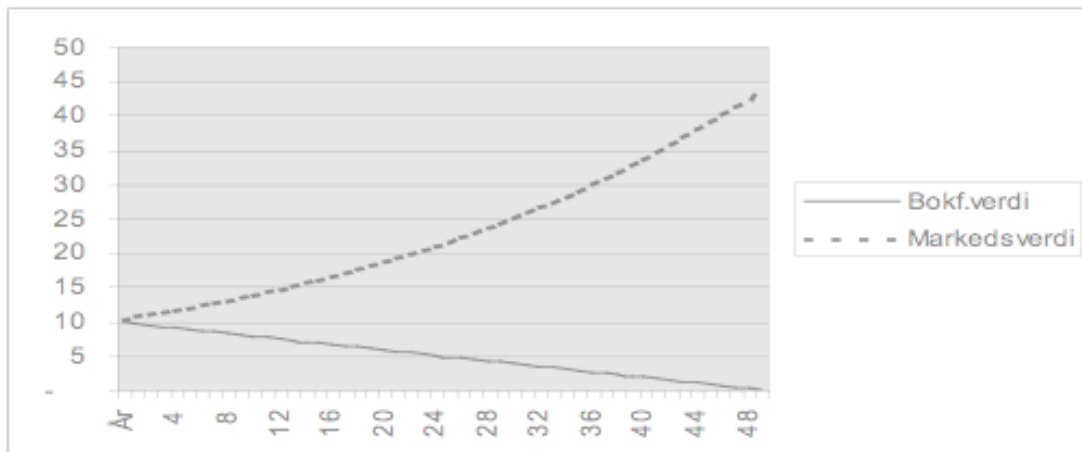
”Ja, men det er avhengig av status på bygget.” (Rachel Krane, Coop Nord SA).

Krane la også til at de for noen år tilbake eide et eldre bygg hvor kostprisen var avskrevet i 25 år, og hvor de gjorde en oppgradering der de la en ny levetid på 50 år til grunn. En nærliggende forklaring på hvorfor flertallet av informantene vi intervjuet svarte at de ikke hadde endret avskrivningsplanen, kan ha en sammenheng med den langvarige prisstigningen på fast eiendom og den etterfølgende finanskrisen. Før finanskrisen, opplevde eiendomsmarkedet i Norge en kraftig prisstigning på fast eiendom. Da finanskrisen spredte seg, og prisene på eiendom sank, var likevel bokført verdi lavere enn virkelig verdi. Finanskrisen nødvendiggjorde kanskje derfor ikke en nedskrivning for selskapene, og følgelig ble avskrivningsplanen ikke endret.

Ettersom 9 av 11 informanter i selskapene vi intervjuet opplyste at de ikke benytter regnskapsmessig dekomponering, bør etter vår vurdering avskrivningsplanen for bygg revurderes hvert år. Ved fastsetting av avskrivningstid, kan en som nevnt velge mellom å avskrive bygget over hovedkomponentens levetid, eller over en veid gjennomsnittssats for råbygget og de delene med kortere avskrivningstid. NRS 8 anbefaler å avskrive over hovedkomponentens levetid. Det vil da være naturlig å anslå at levetiden på

hovedkomponenten (råbygget) vil ligge en plass mellom 50 og 100 år. I dag anvendes det vanligvis en langt kortere avskrivningsperiode. Som det fremkommer av gjennomgangen av årsregnskapene, ligger avskrivningstiden for bygg på mellom 25 og 50 år for selskapene i utvalget. Dersom selskapet foretar en utskiftning, vil denne måtte kostnadsføres dersom standarden på bygget ikke øker. Dette vil føre til at den balanseførte verdien blir lavere enn ved en dekomponeringsløsning, spesielt når store utskiftninger foretas (Huneide, 2010).

Det at flertallet av selskapene i utvalget opererer med en relativt kort levetid på byggene, fører til at den bokførte verdien på byggene synker svært raskt (bokført verdi= anskaffelseskost - akkumulerte avskrivninger). Markedsverdien på byggene vil på den annen side som regel øke etter hvert som tiden går. Den bokførte verdien blir da svært lav i forhold til den virkelige verdien (markedsverdi). Dette fører til et stort sprik mellom verdiene (se figur 14).



**Figur 14: Bokført verdi versus markedsverdi på bygg**

I realiteten har bygg ofte en lengre levetid enn i eksempelet ovenfor (50 år). Da det ikke er lov å oppskrive jf. vurderingsreglene av varige driftsmidler i regnskapsloven § 5-3, kan en da endre avskrivningsplanen og legge til grunn en lengre forventet økonomisk levetid. Den bokførte verdien reduseres da med lavere hastighet. Tilsvarende vil spriket mellom bokført verdi og markedsverdi reduseres. Dette vil være med på å bidra til at den bokførte verdien kommer nærmere den virkelige verdien, og årsregnskapet vil da gi et mer rettvise bilde. Elling og Sørensen (2006) kommenterer dette med at:

”Jo bedre regnskapspraksis er i stand til å indregne ... (bl.a anleggsmidlenes verdi) ..., desto bedre forventes eksterne brukeres mulighet at være for at bedømme virksomhetens indtjenings- potensiale.” (Elling og Sørensen, 2006:195).

Da den bokførte verdien kommer nærmere markedsverdien, vil regnskapsbrukernes nytte av årsregnskapet øke, da de har et bedre grunnlag for å ta beslutninger. En økning av levetiden på bygg vil derfor bidra til at regnskapsrapporten blir mer pålitelig og relevant i samsvar med kvalitetskravene til rapporten. Ved utarbeidelsen av årsregnskapet, må en i en slik situasjon vurdere nytteverdien av relevant regnskapsinformasjon mot de kostnadene som påløper og de ressursene som kreves ved utarbeidelsen.

Ved hver årsavslutning bør en vurdere gjenværende levetid på driftsmidlet, noe flertallet av selskapene altså ikke gjør. Det virker som flertallet av selskapene fastsetter en avskrivningsplan når de kjøper et bygg, og nærmest antar at levetiden som er lagt til grunn ikke vil kunne endre seg. Dette kan man anta til dels er på grunn kost/ nytte betraktninger. Av den Internasjonale regnskapsstandarden IAS 16 punkt 51 *skal* en ved hvert regnskapsår revurdere avskrivningstiden. Dett bør også følge av *god regnskapskikk*, jf. regnskapsloven § 4-2 om regnskapsestimater. Det følger også av NRS 8 punkt 4.3.2.1 at dersom estimatet på forventet levetid endrer seg, bør avskrivningsplanen revurderes.

Ut fra funnene vi har gjort i vår undersøkelse, kan vi slå fast at revurdering av avskrivningsplanen vanligvis ikke foretas blant selskapene vi intervjuet. Revurdering gjøres kun dersom noe ekstraordinært skulle oppstå. Dette er ikke overraskende funn, da det i følge Huneide (2011) er slik at de fleste norske foretak har fulgt den opprinnelige avskrivningsplanen, uavhengig av om ny informasjon foreligger.

## 6.0 Avslutning

Dette kapitlet utgjør den avsluttende delen av vår undersøkelse. Vi vil derfor presentere en konklusjon på oppgavens overordnede problemstilling, samt underproblemstillinger. Til slutt vil vi presentere områder som kan være interessant for en videre forskning.

### 6.1 Konklusjon

Formålet med denne oppgaven var å undersøke om dekomponeringsløsningen anvendes i eiendomsbransjen i Nord- Norge, samt hvilke vurderinger som gjøres rundt valg av avskrivningsplan og en eventuell revurdering av avskrivningsplanen. Til slutt ønsket vi også å undersøke hvordan en utskiftning blir behandlet i regnskapet.

Grunnet bortfall i utvalget vårt, har vi kun intervjuet 11 selskaper. De resultatene som fremkommer av vår undersøkelse ville helt klart vært styrket dersom vi hadde intervjuet alle 20 selskapene i utvalget. På grunn av det begrensede antall informanter, vil det derfor være vanskelig å generalisere. På den annen side er som nevnt ikke dette hovedformålet med undersøkelsen, men snarere å generere overførbar kunnskap.

Innledningsvis kan vi slå fast at alle selskapene i utvalget ligger innenfor de anbefalinger som følger av god norsk regnskapsskikk. Ut fra funnene våre kan vi slå fast at behandlingen av bygg i regnskapet hos selskapene i utvalget vårt bærer preg av enkle løsninger og tidligere praksis på området. Det kan derfor tyde på at de fleste selskapene ikke har fulgt (og satt seg inn i) de nyeste anbefalingene som omhandler behandlingen av varige driftsmidler.

Den første, og overordnede, problemstillingen vi da ønsket å besvare var følgende:

***Anvendes regnskapsmessig dekomponering for avskrivningsformål i nordnorske eiendomsselskaper, og hva er holdningen til en slik løsning?***

Undersøkelsen vår viser at kun 2 av de 11 selskapene vi har intervjuet anvender en dekomponeringsløsning i dag (mai 2011). I tillegg er det ett selskap som har konkrete planer om å foreta en dekomponering av et større bygg som vil ferdigstilles våren 2013. Vi kan derfor fastslå at dekomponering normalt ikke anvendes i den nordnorske eiendomsbransjen.

Begrunnelsen for å unnlate å dekomponere er gjennomgående den samme hos alle selskapene. Vi er av den oppfatning av at informantene vi har intervjuet ikke har tenkt i retningen av en dekomponeringsløsning. Det kan virke som om de ikke er klar over de anbefalinger som foreligger fra Norsk RegnskapsStiftelse og *god regnskapskikk*. I tillegg er det flere av informantene som begrunner fraværet av dekomponering med kost/ nytte betraktninger. Undersøkelsen gav oss derfor indikasjoner på at dekomponering ikke anvendes på grunn av manglende kunnskap om den nytten en dekomponeringsløsning fører med seg.

Likevel gir informantene i selskapene uttrykk for at de i fremtiden vil foreta en regnskapsmessig dekomponering av bygg, noe som tilser at de har en positiv holdning til en slik løsning.

### ***Hvordan behandles skillet mellom påkostning og vedlikehold?***

Selskapene som ikke dekomponerer har valgt å følge den anbefalingen NRS 8 (oktober 2010) legger til grunn ved behandlingen av en utskiftning når en ikke dekomponerer. Skillet mellom påkostning og vedlikehold skal avgjøres ut i fra i hvilken stand driftsmidlet var ved anskaffelsen. Av de to selskapene som dekomponerer, svarte den ene informanten at nyanskaffelser eller utbedring i forhold eksisterende stand er påkostning, mens det resterende regnes som vedlikehold. Selskapene som har valgt å anvende dekomponeringsløsningen vil derfor regnskapsføre nyanskaffelser som påkostning. Selskapet får derfor mulighet å lage et riktigere regnskap, og de vil mest sannsynlig oppnå en høyere egenkapital og høyere balanseverdier. Dette gjelder særlig etter vesentlige utskiftninger i forhold til de selskapene som ikke velger en dekomponeringsløsning.

Vedrørende behandlingen av en utskiftning, bemerker vi oss også at enkelte av selskapene er av den oppfatning at den regnskapsmessige behandlingen vil kunne påvirke den skattemessige. For oss virker det som om informantene i selskapene vi intervjuet er av den oppfatning, at dersom en regnskapsmessig balansefører en utskiftning når en dekomponerer, må en også balanseføre utskiftningen skattemessig. Dette er ikke tilfellet, da skatteregnskapet utelukkende skal bedømmes ut fra skattereglene.

### ***Hvilke vurderinger gjøres rundt valg av avskrivningstid- og metode?***

Flertallet av selskapene i utvalget vårt har en avskrivningssats på mellom 2 % og 4 %, noe som tilsvarer en forventet levetid på mellom 25 og 50 år på byggene. Det vil si at i realiteten underestimeres levetiden på byggene. Dette fører til for høye avskrivninger i regnskapet, og balanseført verdi reduseres langt raskere enn ønskelig. Selskapets egenkapital vil da bli lavere enn hva som er riktig. Alle informantene opplyste at de beregner avskrivningssatsen ut ifra den forventede levetiden på hovedkomponenten. Likevel kan en avskrivningstid på 25 til 50 år tyde på at selskapene benytter en gjennomsnittlig avskrivningstid, da en bør kunne legge til grunn en langt høyere levetid på byggene.

Alle 20 selskapene i utvalget (unntatt ett selskap som ikke gir opplysninger om dette), anvender den lineære avskrivningsmetoden. Informantene vi har intervjuet begrunner valget av metoden med at den er enkel å anvende, samt at metoden er det alternativet som best reflekterer byggets levetid og størrelse. Den lineære metoden er også i tråd med anbefalingen i NRS 8 og lovforarbeidene. Det er mye mulig det vil være slik at dersom en anvender en annen metode, vil dette involvere høyere grad av skjønn, da en må estimere kontantstrømmene. Dess høyere skjønn involvert, jo større sannsynlighet vil det være for at regnskapet blir upålitelig.

Basert på den levetiden og avskrivningsmetoden selskapene opplyser de anvender, kan det virke som om praksisen på det aktuelle området i selskapene bærer preg av enkle løsninger og det som har blitt gjort tidligere i selskapet. Da lovteksten ikke kommer med ytterligere utdypning av hva en *fornuftig avskrivningsplan* innebærer, bør etter vår mening kanskje omtalen av dette utvides i en av regnskapsstandardene.

### ***Praktiseres revurdering av avskrivningsplanen?***

Basert på resultatene fra denne undersøkelsen kan det tyde på at det ikke er vanlig å foreta en revurdering av avskrivningsplanen med mindre noe ekstraordinært skjer i løpet av året. Flertallet av informantene i selskapene sa at de ikke foretar en revurdering.

Et bygg vil gjerne ha en levetid på mellom 50 og 100 år. Ved å foreta en revurdering av den estimerte avskrivningstiden på byggene, vil selskapets resultat og egenkapital mest sannsynlig

forbedres. I tillegg vil bokført verdi på byggene øke, noe som fører til at spriket mellom markedsverdi og bokført verdi blir lavere. Regnskapsrapporten vil da bli mer pålitelig og relevant, og følgelig vil informasjonsverdien øke. På bakgrunn av dette bør avskrivningsplanen revurderes hvert regnskapsår, noe som også er i overensstemmelse med IAS 16.51, hvor det er et krav om å revurdere avskrivningsplanen hvert år.

## 6.2 Forslag til videre forskning

Med utgangspunkt i denne studien, er det flere områder som kan være interessante for videre forskning. Vi vil i det følgende punktvis presentere forslag til videre forskning.

- Grunnet undersøkelsens omfang har vi ikke gjennomført en konkret analyse av de virkningene dekomponering kan ha på selskapets resultat og egenkapital. Det kan derfor være interessant å gjennomføre en ren analyse av de regnskapsmessige konsekvensene ved å foreta dekomponering av bygg for avskrivningsformål.
- Vi mener også at det vil være interessant å sammenligne selskaper som anvender dekomponering opp mot selskaper som ikke dekomponerer. På denne måten kan en sammenligne opp mot ”best practice”.
- Videre forskning kan også dreie seg om å analysere praksis for de selskapene som har anvendt dekomponeringsløsningen over flere år. Dette vil kanskje i hovedsak gjelde børsnoterte selskaper som avlegger konsernregnskap, som da er pliktige til å dekomponere i konsernregnskapet.
- Med utgangspunkt i denne oppgaven kan det vært interessant å undersøke om de selskapene som uttaler at de i fremtiden vil velge å dekomponere, faktisk gjør det. I den sammenhengen kan en også undersøke hvordan selskapene håndterer overgangen, og deres vurderinger rundt dette.
- Grunnet finanskrisen, er det kanskje flere selskaper i dag som ikke har vært i en økonomisk situasjon der de har hatt mulighet til å foreta investeringer av bygg, og derfor ikke vært i en situasjon hvor dekomponering har vært aktuelt. Det kan da være interessant å gjennomføre en lignende undersøkelse som vår, om noen år.
- I tillegg kan det være interessant å undersøke hvorvidt resultatene som vi har innhentet i denne studien vil gjelde for andre steder i Norge. Her for å se om



våre funn gjelder for hele eiendomsbransjen, eller om dette kun er praksis for bransjen i Nord- Norge.

## Referanseliste

Bjørberg, S., Kristiansen, B. F. og Larsen, A. (2005), ”Avskrivning av bygninger: prinsipper og anvendelse”. Statsbygg, Forsvarsbygg og Multiconsult 2005

Bryman, A. og Bell, E. (2007), “Business research methods” (2. utgave). Oxford University press

DnR, (2007), ”IFRS på norsk. Forskrift om internasjonal regnskapsstandarder” (3. utgave). Oslo, Den norske Revisorforeningen

Dragvold, P. (2009), ”Avskrivbare bygg og faste tekniske installasjoner: Utskillelse i egen saldogruppe”. Revisjon og Regnskap nr. 7 2009

Dyrkorn, A. og Aastveit, J. (2006), ”Årsoppgjøret 2005- fond for urealiserte gevinster- en udetonert bombe?”. Tilgjengelig (14. mars 2011)

[http://www.kpmg.no/arch/\\_img/9182275.pdf](http://www.kpmg.no/arch/_img/9182275.pdf)

Elling, J.O. og Sørensen, O. (2006), ”Regnskabsanalyse og værdiansættelse- en praktisk tilgang”. Gjellerup

Finansdepartementet 30.01.2009. Høringsnotat om utskillelse av tekniske installasjoner i bygg til egen saldogruppe. Forslag til endring av Finansdepartementets skattelovforskrift (FSFIN) § 14-41

Huneide, J.E. (2010), ”Varige driftsmidler og leasing”. Forelesning holdt ved Handelshøgskolen i Tromsø, dato: 14. oktober 2010

Huneide, J.E. (2010), ”Risikostyring”. Pwc. Mentor Nr. 3 2010

Huneide, J. E. (2011), ”Varige driftsmidler - nye krav og nye muligheter”. Revisjon og Regnskap nr.1 2011

Huneide, J.E., Thrane- Nielsen, D., Moen, S., Tømra, T. og Strandberg, B.E. (2008), "Årsoppgjørveiledning for regnskapsåret 2007". Pwc. Mentor Nr. 1 Januar 2008. Tilgjengelig (1. april 2011) [http://www.pwc.com/no\\_NO/no/mentor/mentor-2008-1.pdf](http://www.pwc.com/no_NO/no/mentor/mentor-2008-1.pdf)

Huneide, J.E., Pedersen, K., Schwencke, H.R. og Haugen, D.O. (2010a), "Årsregnskapet i teori og praksis 2009". Oslo, Gyldendal akademisk

Huneide, J.E., Thrane- Nielsen, D., Moen, S., Tømra, T. og Strandberg, B.E. (2010b), "God regnskapsskikk. Årsoppgjørveiledning 2010". Pwc 2010. Tilgjengelig (1. april 2011) <http://www.pwc.com/no/no/publikasjoner/aars-veiledningen2011.pdf>

Innst. O. nr. 61 (1997-1998). Innstilling fra finanskomiteen om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

Jacobsen, D. I. (2005), "Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode" (2. utgave). Kristiansand: Høgskoleforlaget AS

Johannessen, A., Kristoffersen, L., og Tuft, P.A. (2004), "Forskningsmetode for økonomiske og administrative fag" (2.utgave). Oslo, Absrakt forlag AS

Johnsen, A. og Kvaal, E. (1999), "Regnskapsloven: kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.". Oslo, Cappelen akademisk

Kristoffersen, T. (2005), "Årsregnskapet- en grunnleggende innføring." (2. utgave). Bergen, Fagbokforlaget

Kvifte, S.S. (2004), "Konseptuelle rammeverk for regnskap". Oslo, Den norske Revisorforening

Kvifte, S.S. (2007), "Høringssvar notat om anvendelse av IFRS- løsninger innenfor god regnskapsskikk." Ernst & Young, 2007. Tilgjengelig (12.03.2011) [http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/\\_img/9316120.pdf](http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/_img/9316120.pdf)

Kvifte, S.S. og Tofteland, A. (2008), "Finansregnskap: God regnskapskikk og IFRS". Bergen, Fagbokforlag

Langli, J.C. (2010), "Årsregnskapet". Oslo, Gyldendal akademisk

LeCompte, M.D. og Goetz, J.P. (1982), "Problems of reliability and validity in ethnographic research". Review of Educational Research, 52: 31-60

Mamelund, E. (2007), "IFRS i Norge. Tema- og bransjeartikler" (4. utgave). Ernst & Young 2007, ss 42-55

Mehmetoglu, M. (2004), "Kvalitativ metode for merkantile fag". Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Multiconsult (2006), "Veiledning til praktisk bruk av LCC". Tilgjengelig (12. april 2011) <http://www.byggemiljo.no/getfile.php/Filer/Byggemiljø%20LCC%20med%20energieksempel%2028.10.10.pdf>

Mørk, M.I., Bjørberg, S., Sæbøe, O.E. og Weisæth, O. (2008), "Ord og uttrykk innen eiendomsforvaltning- fasilitetsstyring". Multiconsult, NBEF og NTNU. Tilgjengelig (15. april 2011) <http://www.nbef.no/fileadmin/Dokumenter/orduttrykkef.pdf>

Nelfo (2008), "Markedsrapport for elektromarkedet november 2008" (2. utgave) 2008

Nordlund, B. (2004). "Komponentavskrivning på byggnader- foretak som redovisar enligt IAS/ IFRS". Balans nr 3/ 2004. Tilgjengelig (17. april 2011) <http://www.brec.se/Artiklar/03Nordlund.pdf>

Norsk RegnskapsStiftelse. NRS 5 Spesifikasjon av særlige poster mv, september 2009

Norsk RegnskapsStiftelse. NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, juni 2009

Norsk RegnskapsStiftelse. NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak, oktober 2010

Norsk RegnskapsStiftelse. NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler, juni 2008

Norsk RegnskapsStiftelse. NRS (F) Resultatskatt, juni 2008

Norsk RegnskapsStiftelse. NRS (V) IFRS- løsninger innenfor GRS, august 2007

Norsk RegnskapsStiftelse, Strateginotat (oktober 2005, revidert november 2006 og mai 2008)

Norsk Teknologi (2009), ”Avskrivningsregler for faste tekniske installasjoner”. Faktahefte nr. 10. Tilgjengelig (14. april 2011)

[http://www.elmont.no/userfiles/Site\\_1/file/Faktahefte\\_10\\_\\_Avskrivningsregler\\_for\\_faste\\_tekniske\\_installasjoner%5B1%5D.pdf](http://www.elmont.no/userfiles/Site_1/file/Faktahefte_10__Avskrivningsregler_for_faste_tekniske_installasjoner%5B1%5D.pdf)

NOU 1995:30 Ny regnskapslov. Utredning fra utvalget oppnevnt ved kongelig resolusjon av 16. mars 1990. Avgitt til Finans- og tolldepartementet 27. oktober 1995

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009). Skatte- og avgiftsopplegget 2009- lovendringer.

Ot.prp. nr. 39 (2004-2005). Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover(evaluering av regnskapsloven).

Ot.prp. nr. 42 (1997-1998). Om lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

Ot.prp. nr. 72 (2008-2009). Om lov om endringer i lov 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond og enkelte andre lover (samleproposisjon).

Ot.prp. nr. 89 (2003-2004). Om lov om endringer i lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) og enkelte andre lover (gjennomføring av EØS-regler om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder m.m.).

Regnskapsloven. Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.

Ringdal, K. (2001), ”Enhet og mangfold” (1.utgave). Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS

Skatteloven. Lov av 36. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt

Stenheim, T. og Schølberg, O. (2009), ”Dekomponering av varige driftsmidler- en mulig løsning på klassiske regnskapsproblemer”. Praktisk økonomi og finans nr. 01 2009

Yin, R. K. (1989), “Case Study Research Design and Methods”. Sage Publications

#### **Websider:**

- [1] ”Om NRS”. [regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no). Web- side:  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9018860/Om-NRS> (tilgjengelig 3. mars 2011)
  
- [2] ”Om NRS”. [regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no). Web- side:  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9018860/Om-NRS> (tilgjengelig 3. mars 2011)
  
- [3] ”Endelige standarder”. [regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no). Web- side:  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9018867/Regnskapsstandarder/Endelige-NRS>  
(tilgjengelig 3. mars)
  
- [4] ”Veiledninger”. [regnskapsstiftelsen.no](http://www.regnskapsstiftelsen.no). Web- side:  
<http://www.regnskapsstiftelsen.no/a9131411/Regnskapsstandarder/Veiledninger>  
(tilgjengelig 3. mars)
  
- [5] ”Om Proff Forvalt”. [forvalt.no](http://www.forvalt.no). Web- side: <http://www.forvalt.no/om-forvalt/>  
(tilgjengelig 10. januar 2011)
  
- [6] ”Næringslivstjenester og omsetning og drift av fast eiendom. Hovedtall, etter næringsundergruppe. 2008”. Statistisk sentralbyrå. Web- side:  
<http://www.ssb.no/aarbok/tab/tab-453.html> (tilgjengelig 14. april 2011)
  
- [7] ”Næringslivstjenester og omsetning og drift av fast eiendom, strukturstatistikk. Foreløpige tall. 2009”. Statistisk sentralbyrå. Web- side:  
<http://www.ssb.no/stefu/> (tilgjengelig 14. april 2011)

[8] ”EU må sikre bærekraftig utvikling innen bygg”. Fellesforbundet. Web- side: <http://www.fellesforbundet.no/Internasjonalt/Nyheter/36369/>. Publisert 11. februar 2010 (tilgjengelig 15. april 2011)

[9] ”60 000 kvadratmeter med shopping”. jekta.no. Web- side: <http://www.jekta.no/byggeweb/> (tilgjengelig 5. mai 2011)

### **Intervjuer:**

Coop Nord SA (14. mars 2011). Regnskapssjef, Rachel Krane. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 1 (14. mars 2011). Regnskapssjef. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 2 (14. mars 2011). Økonomisjef. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 3 (14. mars 2011). Økonomisjef. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 4 (22. mars 2011). Økonomisjef. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 5 (22. mars 2011). Regnskapssjef. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 6 (19. april 2011). Regnskapsfører. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 7 (19. april). Daglig leder. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 8 (28. april 2011). Økonomisjef. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 9 (28. april 2011). Regnskapsfører. (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)

Selskap 10 (28. april 2011). Daglig leder (Heimlund, T. og Åsheim, A., personlig kommunikasjon)



## Vedlegg

### Vedlegg 1

#### Utvalgte årsregnskaper

Selskap	Kontorsted	Organisasjonsnr.	Driftsresultat 2009
Nordic Investment AS	Tromsø	931 273 345	5 526 225
Illaden Eiendom AS	Mo I Rana	976 508 211	15 277 624
Pellerin AS	Tromsø	915 171 176	22 360 089
Bodø- gruppen AS	Bodø	990 414 408	29 967 674
AS Taco	Tromsø	810 574 232	3 178 055
Hagb Kræmer AS	Tromsø	982 743 060	8 347 198
Bjørn Eiendom	Tromsø	928 884 791	5 190 144
Verkstedveien Eiendom AS	Harstad	976 628 047	10 263 649
Sjøgata 5A Eiendom AS	Tromsdalen	985 633 983	1 057 679
Berg Eiendomsutvikling AS	Tromsø	880 369 172	6 902 931
Håpet Invest AS	Tromsø	913 255 429	3 280 970
Coop Nord SA	Tromsø	938 497 257	55 431 000
Mack Stranda AS	Tromsø	994 831 259	0
Mack Kvartalet AS	Tromsø	992 421 491	-14 905
Mydland Eiendom AS	Tromsø	931 972 057	2 313 223
Nofi Tromsø Eiendom AS	Kvaløysletta	923 085 120	2 024 041
Biltrend Eiendom Tromsø AS	Tromsdalen	892 009 112	2 224 105
Lindrup Martinsen Eiendom AS	Tromsø	914 192 048	6 169 516
Mack Eiendom AS	Tromsø	941 523 196	-31 150
Odd Berg Konsern AS	Tromsø	939 186 328	-1 924 935

## Vedlegg 2

### Detaljer om selskapene i utvalget (tall fra 2009)

#### **AS Taco**

Selskapets hovedvirksomhet i dag er eiendomsforvaltning med egen portefølje, gjennom datterselskap og gjennom ANS-deltagelse.

Driftsresultat: 3 178 055,-

Varige driftsmidler: 146 653 522,-

Tomter, bygninger og lignende: 145 498 404,-

#### **Berg Eiendomsutvikling AS**

Selskapet driver virksomhet innen kjøp, utvikling, utleie og salg av fast eiendom.

Driftsresultat: 6 902 931,-

Varige driftsmidler: 69 495 620,-

Fast Eiendom: 68 866 123,-

#### **Biltrend Eiendom Tromsø AS**

Biltrend Eiendom AS driver med utleie av forretningseiendom.

Driftsresultat: 2 224 105,-

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 118 714 480,-

#### **Bjørn Eiendom AS**

Selskapet eier eiendom sentralt i Tromsø og leier ut kontorer, produksjons- og lagerlokaler til eksterne leietakere.

Driftsresultat: 5 190 144,-

Varige driftsmidler: 52 851 661,-

Tomter og bygninger: 51 567 664,-

#### **Bodø- Gruppen AS:**

Selskapets virksomhet er investering og utleie av fabrikkanlegg i Glomfjord.

Driftsresultat: 29 967 674,-

Varige driftsmidler 2009: 297 216 000,-

Fabrikkhall: 255 563 000,-

Teknisk Installasjon: 41 653 000,-

#### **Coop Nord SA**

Kjernevirksomheten til Coop Nord er å drive butikker som ligger innenfor kjedekonseptet. Konsernet består av Coop Nord SA (Mor), Polarsenteret Eiendom AS (100 %), Domuskvartalet AS (100%), Verkstedveien Eiendom AS (100%), Iceliving AS (100 %), Samvirkegården AS (75 %) OG Naustet Eiendom AS (51 %)

##### **Selskapet:**

Driftsresultat: 55 431,-

Varige driftsmidler 412 250,-

Bygninger og annen eiendom: 268 054,-

##### **Konsernet:**

Driftsresultat: 75 058

Varige driftsmidler: 675 700,- (Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 525 117,-)

#### **Hagb Kræmer AS**

Selskapets virksomhet er utleie av eiendom, samt eiendomsutvikling.

Driftsresultat: 8 347 198,-

Tomter og bygninger: 80 183 550,-

#### **Håpet Invest AS**

Selskapet driver investering og utleie av fast eiendom, samt investering i aksjer og andre verdipapirer.

Driftsresultat: 3 280 970

Varige driftsmidler: 49 310 657,- (hele posten består av tomter og bygninger)

#### **Iliaden Eiendom AS**

Virksomhetsområdet er oppføring og utleie av fast eiendom, med lokalisering i Mo i Rana.

Driftsresultat: 15 277 624,-

Varige driftsmidler: 15 968 243,- (hele posten består av tomter, bygninger og annen fast eiendom.)

#### **Lindrup Martinsen Eiendom AS**

Lindrup Martinsen Eiendom AS er et eiendomsselskap og investeringsselskap med forretningsadresse i Tromsø.

Driftsresultat: 6 169 516

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 10347490,-

**Mack Eiendom AS**

Mack Eiendom AS eier og driver to forretningseiendommer rundt Mackplassen i Tromsø Sentrum.

Driftsresultat: - 31 150,-

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 16 627 232,- (hele posten består av tomter, bygninger og annen fast eiendom.)

**Mack Kvartalet AS**

Selskapets virksomhetsområde er å eie og forvalte fast eiendom, og all virksomhet som naturlig faller inn under dette.

Driftsresultat: - 14 905,-

Varige driftsmidler: 140 000 000,- (hele posten består av tomter, bygninger og annen fast eiendom.)

**Mack Stranda AS**

Selskapets arbeidsområde er å eie og forvalte fast eiendom, og all virksomhet som naturlig hører inn under dette.

Driftsresultat: 0

Varige driftsmidler: 15 000 000 (hele posten består av tomter, bygninger og annen fast eiendom)

**NOFI Tromsø Eiendom AS**

NOFI Tromsø AS driver selskaps- og eiendomsutvikling.

Driftsresultat: 2 025 041,-

Varige driftsmidler: 27 957 760,- (hele posten består av tomter, bygninger og annen fast eiendom)

**Nordic Investment AS:**

Nordic Investment AS eier Grand Nordic Hotel i Tromsø, samt flere foretningseiendommer i Harstad og Tromsø.

Driftsresultat: 5 526 225,-

Varige driftsmidler: 55 620 851,-

Tomter bygninger og annen fast eiendom: 50 456 621,-

**Mydland Eiendom AS**

Mydland Eiendom driver utleie av eiendom, lokaler og maskiner.

Driftsresultat: 2 313 223,-

Tomter, bygninger og lignende: 11 207 939,-

**ODD BERG Konsern AS**

Konsernet ODD BERG AS har organisert sin virksomhet i tre forretningsområder: Industri, eiendom og finansielle investeringer.

Driftsresultat: - 1 924 035,-

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 577 000,-

**Pellerin AS**

Selskapets virksomhet er utvikling og forvaltning av egne og klienters eiendommer.

Driftsresultat 2009: 22 360 089,-

Varige driftsmidler: 293 393 877,-

Bygninger: 185 662 000,-

**Verkstedveien Eiendom AS**

Selskapets virksomhet er utleie av fast eiendom, hvor hovedaktiviteten er drift av kjøpesenteret "Sjøkanten Senter" i Harstad kommune. I tillegg eier selskapet andre bygninger og tomter i samme området som senteret.

Driftsresultat: 10 263 649,-

Varige driftsmidler: 108 164 488,-

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 107 366 351,-

**Sjøgata 5A Eiendom AS**

Selskapet driver utleie av egen eller leid fast eiendom.

Driftsresultat: 1 057 679,-

Varige driftsmidler: 45 068 692,-

Tomter, bygninger og annen fast eiendom: 44 861 719,-

### Vedlegg 3

#### Intervjuguide

1) Foretas dekomponering av bygg (splittes bygget opp i flere deler) i forbindelse med fastsetting av regnskapsmessige avskrivninger?

Regnskapsåret	Ja	Nei
2008		
2009:		
- eksisterende bygg		
- nyanskaffet bygg		
2010:		
- eksisterende bygg		
- nyanskaffet bygg		

#### 2) Dersom NEI- svar på spørsmål 1:

a) Dersom det ikke foretaes dekomponering på nyanskaffede bygg i 2009 og 2010: Hvorfor foretaes det ikke dekomponering regnskapsmessig når en er pliktig til å gjøre det skattemessig?

b) Har selskapet planer om å dekomponere i fremtiden (regnskapsåret 2011 eller senere), jf. utvidet NRS 8 *God regnskapskikk for små foretak* fra oktober 2010?

	Ja	Nei
Eksisterende bygg		
Nyanskaffet bygg		

Dersom NEI- svar, hvorfor ikke?

c) Hvilken avskrivningssats anvender dere på bygg?

d) Hvordan fastsettes avskrivningstiden på bygg når dere ikke dekomponerer?

- Avskrives bygget over hovedkomponentens levetid?

- Avskrives bygget med en gjennomsnittlig levetid (veid gjennomsnitt)?

e) Hvilken avskrivningsmetode anvendes for bygg, og hvorfor? (lineære metoden, saldometoden etc.)

f) Foretar selskapet en revurdering av avskrivningstiden for bygg?

g) Hvordan avgjøres skillet mellom påkostning og vedlikehold av bygg?

h) Er selskapet under den oppfatning at regnskapsmessig behandling av vedlikehold/påkostning kan få betydning for den skattemessige behandlingen?

### **3) Dersom JA- svar på spørsmål 1:**

a) Hvilken hovedgrupper dekomponeres bygg i?

b) Følger regnskapsmessig dekomponering den skattemessige dekomponeringen for nye bygg fra og med 2009, hvorfor/ hvorfor ikke?

c) Hva er de viktigste grunnene til at selskapet velger å dekomponere?

d) Hvilken avskrivningssats anvender dere på bygg?

e) Hvordan fastsettes avskrivningstid på bygg (de enkelte delene)?

- Avskrives bygget over hovedkomponentens levetid?

- Avskrives bygget med en gjennomsnittlig levetid (veid gjennomsnitt)?

f) Hvilken avskrivningsmetode anvendes for bygg, og hvorfor? (lineære metoden, saldometoden etc.)

g) Foretar selskapet en revurdering av avskrivningstiden for bygg?

h) Hvordan avgjøres skillet mellom påkostning og vedlikehold av bygg?

i) Er selskapet under den oppfatning at regnskapsmessig behandling av vedlikehold/  
påkostning kan få betydning for den skattemessige behandlingen?

## Vedlegg 4

### Bokført verdi på tomter, bygninger og annen fast eiendom i % av total kapital

Selskaper	%- andel
Bodø- Gruppen AS	90,97
Pellerin AS	86,54
Coop Nord SA	32,29
AS Taco	86,49
Verkstedveien Eiendom AS	96,71
Hagb Kræmer AS	81,55
Berg Eiendomsutvikling AS	80,43
Bjørn Eiendom AS	74,8
Nordic Investment AS	51,82
Håpet Invest AS	67,85
Sjøgata 5A Eiendom AS	73,5
Illaden Eiendom AS	54,87
Mack Stranda AS	100
Mack Kvartalet AS	99,93
Mydland Eiendom AS	31,75
Nofi Tromsø Eiendom AS	48,62
Biltrend Eiendom Tromsø AS	90,55
Lindrup Martinsen Eiendom AS	21,22
Mack Eiendom AS	84,88
Odd Berg AS Konsern	22,95

## Vedlegg 5

### Avskrivningssats på bygg for selskapene i utvalget

Selskap	Avskrivningssats	Regler for små foretak benyttet
Mack Stranda AS	1 % (ikke opplyst i regnskap)	Ja
Mack Kvartalet AS	1 % (ikke opplyst i regnskap)	Ja
Odd Berg Konsern AS	5 % på bygning	Nei
Mydland Eiendom AS	4 % på bygning	Nei
Nofi Tromsø Eiendom AS	4 % på bygning	Ja
Lindrup Martinsen Eiendom AS	2-10 % på bygninger og tomter (dekomponere)	Ja
Coop Nord SA	2 % på bygning	Nei
Iliaden Eiendom AS	3 % på bygninger	Ja
Pellerin AS	2 % bygninger	Ja
Bodø- Gruppen AS	Ikke opplyst i regnskapet	Ja
Håpet Invest AS	2-10 % på bygninger	Ja
Berg Eiendomsutvikling AS	2 % på bygg	Ja
Sjøgata 5 A Eiendom AS	2-20 % på tomter, bygninger og annen fast eiendom	Ja
Verkstedveien Eiendom AS	2-10 % på tomter bygninger og annen fast eiendom	Ja
Bjørn Eiendom AS	2-20 % på tomter og bygninger	Ja
Hagb Kræmer AS	Inntil 1,75 % på tomter og bygninger	Ja
AS TACO	0-5 % på tomter, bygninger og lignende	Ja
Mack Eiendom AS	3 % på bygninger	Ja
Biltrend Eiendom Tromsø AS	2 % på bygninger	Nei
Nordic Investment AS	4-5 % på tomter, bygninger og annen fast eiendom	Ja



## Vedlegg 6

### Avskrivningsmetode for bygg for selskapene i utvalget

Selskap	Avskrivningsmetode	Regler for små foretak benyttet
Mack Stranda AS	Lineær (ikke opplyst i regnskapet)	Ja
Mack Kvartalet AS	Lineær (ikke opplyst i regnskapet)	Ja
Odd Berg Konsem AS	Lineær	Nei
Mydland Eiendom AS	Ikke opplyst i regnskapet	Nei
Nofi Tromsø Eiendom AS	Lineær (ikke opplyst i regnskapet)	Ja
Lindrup Martinsen Eiendom AS	Lineær (ikke opplyst i regnskapet)	Ja
Coop Nord SA	Lineær	Nei
Iliaden Eiendom AS	Lineær	Ja
Pellerin AS	Lineær (ikke opplyst i regnskapet)	Ja
Bodø- Gruppen AS	Ikke opplyst i regnskapet	Ja
Håpet Invest AS	Ikke opplyst i regnskapet	Ja
Berg Eiendomsutvikling AS	Ikke opplyst i regnskapet	Ja
Sjøgata 5 A Eiendom AS	Lineær	Ja
Verkstedveien Eiendom AS	Lineær	Ja
Bjøm Eiendom AS	Lineær	Ja
Hagb Kræmer AS	Lineær	Ja
AS TACO	Lineær	Ja
Mack Eiendom AS	Lineær (ikke opplyst i regnskapet)	Ja
Biltrend Eiendom Tromsø AS	Lineær	Nei
Nordic Investment AS	Lineær	Ja