



Uit

NORGES
ARKTISKE
UNIVERSITET

Handelshøgskolen

Blåser norske vindkraftverk i fjerningsutgifter?

En analyse av regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter i landbaserte vindkraftverk

—

Ann-Heidi Nygård

Øyvind Strøm Kleven

Masteroppgave i økonomi og administrasjon – juni 2016



Forord

Denne mastergradsavhandlingen markerer avslutningen av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Handelshøgskolen ved UiT Norges Arktiske Universitet. Arbeidet er utført våren 2016 som en obligatorisk del av studiet, og utgjør 30 studiepoeng. Vi har begge valgt å fordype oss i regnskap både på bachelor- og masternivå. Et naturlig valg ble derfor å skrive masteroppgave innen samme fagfelt.

Avhandlingen tar for seg regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter i landbaserte vindkraftverk. Vi hadde begrenset kunnskap om temaet på forhånd, men har gjennom arbeidet med denne avhandlingen tilegnet oss dybdekunnskap om regnskapsmessig behandling av usikre forpliktelser. Vi har i tillegg fått god kjennskap til vindkraftbransjen. Vi håper at oppgaven vil være nyttig og interessant for både regnskapsprodusenter og regnskapsbrukere tilknyttet vindkraftbransjen.

I denne anledningen vil vi rette en stor takk til våre dyktige veiledere universitetslektor II Bjørn Sælen og førstelektor Henning Sollid. Deres engasjement og faglige kunnskap har vært til stor hjelp, og vi setter pris på den gode oppfølgingen og de konstruktive tilbakemeldingene vi har fått underveis i prosessen. Vi ønsker i tillegg å rette en takk til Kjell-Ole Straumsnes som har bidratt i prosessen med valg av tema, og har gitt oss gode innspill til faglig innhold i undersøkelsen.

Avslutningsvis ønsker vi å takke familie, venner og medstudenter for oppmuntring og støtte gjennom hele studietiden.

Sammendrag

Som en del av EUs fornybardirektiv har Norge et mål om å øke fornybar kraftproduksjon frem mot år 2020. Økt fokus på fornybar energi globalt er en av årsakene til at vindkraft er en bransje i vekst i Norge. Vindkraft regnes som miljøvennlig energi, men i likhet med andre typer kraftverk gjør vindkraftverk betydelige inngrep på naturen. I henhold til energilovforskriftens § 3-5 skal alle konsesjonspliktige elektriske anlegg fjerne anlegget etter endt konsesjonstid. I tillegg skal landskapet tilbakeføres til naturlig tilstand så langt det er mulig. Fremtidige utgifter til fjerning og opprydding er pådratt ved å drive virksomhet, og skal etter sammenstillingsprinsippet kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Men blir egentlig fjerningsutgifter hensyntatt i årsregnskapene til norske vindkraftverk?

Med bakgrunn i usikkerheten rundt regnskapspraksisen i en stadig voksende bransje har vi formulert følgende problemstilling:

Gis det tilstrekkelig informasjon om fjerningsforpliktelse i årsregnskapet i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?

Formålet med denne studien er å kartlegge hvordan norske landbaserte vindkraftverk behandler fjerningsutgifter i årsregnskapet. Vi ønsker å gjøre en vurdering på om den gjeldende regnskapspraksisen er tilfredsstillende i henhold til lover og god regnskapsskikk. Vi vil i tillegg gi en anbefaling om hva beste praksis bør være på dette området. Målet er at vindkraftbransjen i Norge skal utvikle en felles regnskapspraksis vedrørende regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter.

Det teoretiske rammeverket bygger på aktuell lovgivning og relevante regnskapsstandarder. Vi har utarbeidet en teoretisk modell som oppsummerer teorien, og denne er også benyttet for å gi et oversiktlig bilde av resultatene.

Studien er utført som en tverrsnittsundersøkelse. Vi har analysert årsregnskapene til alle landbaserte vindkraftselskaper som var i normal drift i begynnelsen av 2015. Dette utgjorde 19 selskap. Deretter gjennomførte vi en spørreundersøkelse på internett ved bruk av Questback. De samme 19 selskapene ble kontaktet via telefon eller e-post, og vi endte opp med svar fra 16 selskaper.

Resultatene fra analysen av årsregnskapene fastslår at regnskapspraksisen til norske vindkraftselskaper er uklar når det kommer til behandling av fjerningsutgifter. Flertallet av

selskapene har valgt å ikke gi noen informasjon om fjerningsforpliktelsen i årsregnskapet. Selskapenes mulighet for å benytte seg av unntaksregler for små foretak synes ikke å være forklarende faktor.

Ut ifra svar på spørreundersøkelsen synes hovedårsaken til ulik praksis å være selskapenes vurdering av turbinens skrapverdi/restverdi. Det synes å være en etablert praksis i bransjen at denne fremtidige, potensielle verdien skal dekke fjerningsutgiften. Og at dette igjen bidrar til at forpliktelsen ikke kommer til oppgjør for selskapet. Vi mener imidlertid at skrapverdi/restverdi ikke har noe å gjøre med betraktningen av hvorvidt forpliktelsen kommer til oppgjør eller ikke. Ulikt regnskapsspråk kan også være en kilde til ulik praksis. Alle selskapene som oppga å legge IAS 16 til grunn ved behandling av fjerningsutgiftene, avsetter for forpliktelsen i balansen og gir god informasjon i noter.

Studien konkluderer med at regnskapspraksisen ikke er tilfredsstillende i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk. Informasjon om fjerningsutgifter er nødvendig for å gi et rettvise bilde av selskapets finansielle stilling, eiendeler og gjeld. Vår anbefaling er at informasjon om forpliktelsen må komme frem, selv om det ikke er foretatt en avsetning i balansen. Uavhengig av selskapets størrelse eller valg av regnskapsspråk er denne informasjonen av betydning for brukerne av årsregnskapet.

Nøkkelord: Vindkraft, fjerningsutgift, fjerningsforpliktelse, NRS 13, sammenstillingsprinsippet

Innholdsfortegnelse

Forord	iii
Sammendrag	v
Innholdsfortegnelse	vii
Figuroversikt	x
Tabelloversikt	xi
Forkortelser og begrepsavklaringer	xii
1.0 Innledning	1
1.1 Aktualisering	1
1.2 Problemstilling	2
1.3 Avgrensning	2
1.4 Oppbygging	3
2.0 Teori.....	5
2.1 Bransjebeskrivelse	5
2.1.1 Fornybardirektivet	5
2.1.2 Konsesjoner	6
2.1.3 Miljøkonsekvenser	6
2.1.4 Lønnsomhet	7
2.1.5 Myndighetenes krav til fjerning	11
2.1.6 Praksis i Sverige	14
2.2 Regnskapsteoretisk fundament	16
2.2.1 Norsk regnskapslovgivning	16
2.2.2 Regnskapets kvalitetskrav	17
2.2.3 Brukernes informasjonsbehov	18
2.3 Regnskapsloven og grunnleggende regnskapsprinsipper	21
2.3.1 Rettvisende bilde	21
2.3.2 Opplysningsplikt	21
2.3.3 Sammenstillingsprinsippet	22
2.3.4 Forsiktighetsprinsippet	23
2.3.5 Beste estimat.....	23
2.3.6 Vesentlighetsprinsippet	24
2.4 Norske regnskapsstandarder	24
2.4.1 NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler	24
2.4.2 NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak	28
2.4.3 NRS (HU) Ny norsk regnskapsstandard, april 2014	30

2.4.4 NRS (V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS.....	32
2.5 IFRS i Norge	33
2.5.1 IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr	33
2.5.2 IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler.....	35
2.6 Studiens teoretiske modell.....	36
3.0 Metode	39
3.1 Forskningsprosessen.....	39
3.2 Forberedelse	39
3.2.1 Fra tema til problemstilling	39
3.2.2 Formål og forskningsdesign	40
3.3 Datainnsamling og analyse.....	41
3.3.1 Metodevalg.....	41
3.3.2 Populasjon	42
3.3.3 Datakilder og analyse av data.....	42
3.5 Evaluering	45
3.5.1 Reliabilitet / Pålitelighet.....	46
3.5.2 Intern validitet / Troverdighet	47
3.5.3 Ekstern validitet / Overførbarhet	49
3.5.4 Objektivitet (bekreftbarhet).....	50
3.6 Svakheter og begrensninger	50
4.0 Empiri.....	51
4.1 Resultater fra årsregnskap, 2014	51
4.2 Resultater fra spørreundersøkelsen	53
4.2.1 Respondenter og årsregnskap.....	54
4.2.2 Regnskapets brukere.....	54
4.2.3 Vurdering av fjerningsforpliktelsen	56
4.2.4 Regnskapsmessig behandling.....	60
4.2.5 Erfaring med fjerning av vindmøller.....	65
4.2.6 Noteopplysning om fjerningsforpliktelse	66
5.0 Analyse	71
5.1 Forskningsspørsmål 1	71
5.2 Forskningsspørsmål 2.....	72
5.2.1 Regnskapsføring.....	73
5.2.2 Ikke regnskapsføring	74
5.3 Forskningsspørsmål 3.....	79

5.3.1 Beste praksis - øvrige foretak	79
5.3.2 Beste praksis - små foretak	81
5.3.3 Beste praksis - garantistillelse	83
6.0 Konklusjon	85
6.1 Konklusjon på studiens problemstilling	85
6.2 Forslag til videre forskning	87
Litteraturliste	89
Vedlegg	95
Vedlegg 1: E-post korrespondanse med NVEs konsesjonsavdeling	95
Vedlegg 2: Utdrag anleggskonsesjon Sarepta Energi AS	99
Vedlegg 3: E-post fra Norsk Vindkraftforening	100
Vedlegg 4: Opplysninger fra årsregnskap	101
Vedlegg 5: Spørreundersøkelse	102
Vedlegg 6: Resultater fra spørreundersøkelse	109

Figuroversikt

Figur 1: Installert vindkraft i Norge	5
Figur 2: Saksgang for vindkraftutbygging	6
Figur 3: Elsertifikatorordningen	9
Figur 4: Installert effekt (MW) i Sverige de siste 14 årene	14
Figur 5: Oversikt over regnskapsbrukere	18
Figur 6: Eierstruktur i populasjon, vindkraftverk.....	19
Figur 7: Anvendelse av IFRS i norsk regnskapslovgivning.....	33
Figur 8: Studiens teoretiske modell.....	37
Figur 9: Grad av delaktighet ved utarbeidelsen av årsregnskapet.....	49
Figur 10: Foretak som benytter regnskapsregler for små/øvrige foretak	51
Figur 11: Størrelse vindkraftverk	52
Figur 12: Fjerningsforpliktelsens størrelse.....	52
Figur 13: Fjerningsutgifter som tema for diskusjon.....	54
Figur 14: Regnskapets primærbrukere	55
Figur 15: Fjerningsutgiftens relevans for brukerne.....	56
Figur 16: Fjerningsutgifter i investeringskalkyle	57
Figur 17: Antall foretak som har gjort en sannsynlighetsvurdering.....	58
Figur 18: Mulighetene for å utarbeide et pålitelig estimat	59
Figur 19: Årlig vurdering av forpliktelsen	60
Figur 20: Behandling av fjerningsutgifter diskutert med revisor	61
Figur 21: Antall selskap som regnskapsfører fjerningsforpliktelsen.....	62
Figur 22: Valg av metode for regnskapsføring	62
Figur 23: Ikke regnskapsføring av fjerningsforpliktelse, begrunnelse.....	64
Figur 24: Noteopplysninger, betydning ved bedømming av stilling og resultat	66
Figur 25: Noteopplysninger, betydning for å gi et rettviseende bilde av eiendeler og gjeld	67
Figur 26: Noteopplysninger, nødvendig for å gi et rettviseende bilde av stilling og resultat	68
Figur 27: Regnskapspraksis, noteopplysninger.....	68
Figur 28: Resultater spørreundersøkelse, fremstilt i teoretisk modell.....	73

Tabelloversikt

Tabell 1: Scrap prices index	10
Tabell 2: Nedmonteringskostnad med ulik etterbehandlingsgrad av fundament	15
Tabell 3: Respondentenes stilling i selskapet	45
Tabell 4: Kvalitative og kvantitative kvalitetsbegreper	46
Tabell 5: Respondentenes stilling i selskapet, oppsummert	49
Tabell 6: Oppsummering noteopplysninger	53
Tabell 7: Sannsynlighetsnivå for oppgjør av forpliktelse	58
Tabell 8: Foretak som har utarbeidet et estimat på forpliktelsen	59
Tabell 9: Vindkraftselskapenes erfaring med fjerning / demontering	65
Tabell 10: Noteopplysninger ikke gitt, begrunnelse	69
Tabell 11: Informasjon om fjerningsforpliktelser i små og øvrige foretak	71

Forkortelser og begrepsavklaringer

IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
Kwh	Kilowatttime, Enhet for energi
MTA	Miljø-, transport- og anleggsplan
MW	Megawatt. Enhet for effekt
MWh	Megawatttime. Enhet for energi
NOU	Norges Offentlige Utredninger
NRS	Norsk RegnskapsStiftelse
NRS (F)	Foreløpig norsk regnskapsstandard fra Norsk Regnskapsstiftelse
NRS (HU)	Høringsutkast fra Norsk Regnskapsstiftelse
NRS (V)	Veiledning fra Norsk Regnskapsstiftelse
NTE	Nord-Trøndelag Elektrisitetsverk
NVE	Norges vassdrags- og energidirektorat
OED	Olje- og Energidepartementet
Rskl.	Lov 17.07.1998 nr. 56 om årsregnskap m.v
SME	Små og mellomstore selskap
TWh	Terrawattimer. Enhet for energi

1.0 Innledning

1.1 Aktualisering

Verdens energiforbruk baserer seg i stor grad på fossile energikilder som fører til store forurensinger. Med bakgrunn i de globale miljøutfordringene kombinert med et stadig økende energibehov ble Fornybardirektivet vedtatt av EU i 2008 (Olje- og energidepartementet, 2012). Målet med direktivet er at EUs fornybarandel skal øke til 20% innen 2020. I 2011 ble også Norge en del av direktivet gjennom EØS-avtalen. Norge har allerede en stor fornybarandel takket være vannkraft, men etter vannkraft er vindkraft den mest aktuelle formen for fornybar energi (Weir, 2016). I et studie utført av Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) og Enova kom det frem at det ville være mulig å bygge ut opp til 7 150 megawatt (MW) vindkraft i perioden 2008 til 2025 (Waagaard, Christophersen, & Slungård, 2008). Ved utgangen av 2015 var installert ytelse 873 MW, så potensialet for vindkraft er stort, og det forventes en videre utbygging i årene som kommer (Weir, 2016).

Selv om vindkraft blir regnet som «grønn energi» innebærer oppføringen av vindkraftverk et inngrep på naturen, og et hvert inngrep på naturen vil kreve en opprydding. I oljesektoren er det eksempelvis et krav om at oljeplattformen må fjernes etter endt driftstid, og det er også en oppryddingsplikt på grunn av den forsøplingen plattformen har gjort på havbunnen (NRS 13, 2003). Slike fjernings- og oppryddingsutgifter er en forpliktelse oljeselskapet pådrar seg ved å drive virksomhet. Etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven må det derfor avsettes for dette i regnskapet.

Utgangspunktet for vår oppgave er at slike forpliktelser vil være aktuelle i alle sammenhenger hvor en enten har tidsbegrensede konsesjoner eller benytter seg av fellesgoder. I vindkraftselskapers tilfelle er dette landareal. I Norge er det lovpålagt for vindkraftselskaper å fjerne produksjonsanlegget etter endt driftstid (Energilovforskriften, 1990), men ut over dette er det NVE som setter vilkårene. Regnskapsmessig behandles fjerningsforpliktelser i NRS 13 som omhandler usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Med bakgrunn i sammenstillingsprinsippet regnes det som god regnskapsskikk å balanseføre nåverdien av de estimerte utgiftene til fjerning av anlegget som en del av anskaffelseskosten til driftsmiddelet. Det samme beløpet bør balanseføres som avsetning til forpliktelser (Huneide, Pedersen, Schwencke, & Haugen, 2014).

Med økt fokus på vindkraft i Norge, øker også interessen i- og rundt norske vindkraftselskaper. Fra et interessent-perspektiv er regnskapet en av de fremste kildene til informasjon om selskapet. Regnskapets formål er å gi brukerne relevant og pålitelig informasjon slik at de kan foreta gode

beslutninger (Huneide et al., 2014). Årsregnskapet er underlagt mange lover og regler, men det åpnes opp for skjønnsmessige vurderinger på flere områder. Det gis i tillegg mange unntak for små foretak i både lover og regnskapsstandarder. Unntaksregler og skjønnsmessige vurderinger er også aktuelle ved behandling av fjerningsutgifter. På bakgrunn av dette kan fjerningsutgifter behandles ulikt blant norske vindkraftverk. Ulik regnskapspraksis blant selskap i samme bransje kan føre til at regnskapene ikke blir sammenlignbare, noe som kan påvirke regnskapets kvalitet.

Med overnevnte som utgangspunkt ønsker vi å undersøke hvordan regnskapspraksisen er hos norske vindkraftselskaper når det kommer til behandling av fremtidige utgifter til fjerning og opprydding. Blir dette hensyntatt, eller blåser norske vindkraftselskaper i å ta med fjerningsutgiftene i årsregnskapet?

1.2 Problemstilling

Formålet med denne oppgaven er å undersøke hvordan fjerningsutgifter behandles i regnskapene til norske vindkraftverk og hvorfor praksisen er som den er. I tillegg ønsker vi å komme med en anbefaling på hva beste praksis bør være på dette området. Formålet med en slik anbefaling er at norske vindkraftverk skal utvikle en lik regnskapspraksis som gjør regnskapsinformasjonen pålitelig og relevant for regnskapsbrukerne. Følgende problemstilling er formulert:

Gis det tilstrekkelig informasjon om fjerningsforpliktelser i årsregnskapet i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?

For å besvare vår hovedproblemstilling finner vi det nødvendig å dele den opp i tre forskningsspørsmål.

1. Hvordan behandles fjerningsutgifter i årsregnskapet til norske vindkraftverk?
2. Hvorfor velger vindkraftselskapene å regnskapsføre, eller lar vær å regnskapsføre, fjerningsforpliktelsen?
3. Hva bør beste praksis være vedrørende behandling av fjerningsutgifter?

1.3 Avgrensning

I hovedsak kan det skilles mellom to typer vindkraft: offshore og landbasert. Denne studien avgrenses til å gjelde norske landbaserte vindkraftverk som er i normal drift i 2015.

Vindkraftverk som har vært i en oppstartsfase i 2015 er holdt utenfor. Det samme gjelder kraftverk som har rapportert om ekstraordinære tekniske problemer. Avgrensningen er nødvendig for å sikre en mest mulig sammenlignbar undersøkelse.

Bakgrunnen for avgrensningen er at landbasert og offshore vindkraft møter ulike utfordringer. De er utsatt for forskjellige typer risiko og ulike kostnader knyttet til både utbygging og drift.

Sammenlignbarheten mellom selskapene vil være mye større når vi velger å fokusere på bare en av disse. I tillegg er landbasert vindkraft mye mer utbredt i Norge i dag enn offshore vindkraft, og vi ønsker å fokusere studien på det området der det finnes mest mulig data tilgjengelig.

1.4 Oppbygging

Denne oppgaven består av seks deler. Første kapittel gir et innblikk i bakgrunn for valg av tema. Samtidig presenteres problemstillingen og studiens avgrensninger.

I kapittel 2 presenteres det teoretiske rammeverket for studien. Her gis det først en beskrivelse av vindkraftbransjen før grunnleggende teori om regnskapet presenteres. Vi vil gå spesifikt inn på lovbestemmelser og standarder som er aktuelle for behandling av fjerningsutgifter. Videre presenteres internasjonale regnskapsregler som kan påvirke den regnskapsmessige behandlingen av fjerningsutgifter. Kapittelet oppsummeres til slutt med en teoretisk modell.

I oppgavens tredje kapittel presenteres studiens metodiske tilnærming. Her vil det gis en forklaring på hvordan vi går frem for å samle inn og analysere data. Deretter blir det en gjennomgang av forskningens kvalitet gjennom en beskrivelse av studiens validitet og reliabilitet. Avslutningsvis gis en beskrivelse av studiens svakheter og begrensninger.

Kapittel 4 beskriver resultatene vi har fått gjennom datainnsamlingen. Her presenteres først funnene basert på en gjennomgang av 19 årsregnskap, og deretter svarene fra spørreundersøkelsen.

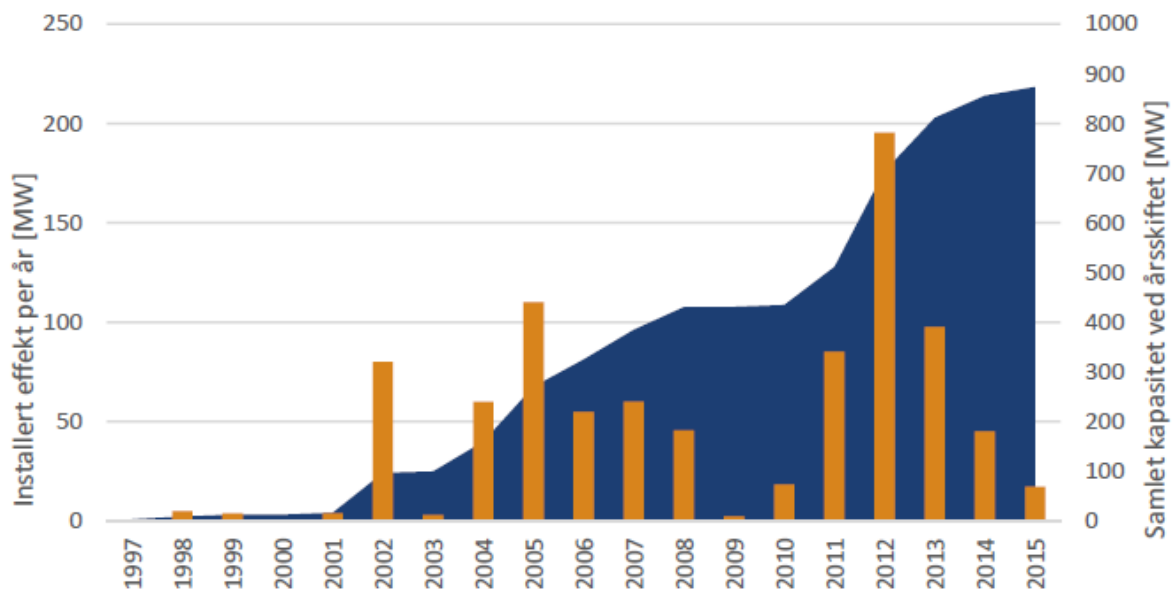
I kapittel 5 diskuteres empiri opp mot teori for å kunne besvare oppgavens forskningsspørsmål.

Avslutningsvis vil vi i konklusjonen oppsummere våre funn og besvare vår hovedproblemstilling.

2.0 Teori

2.1 Bransjebeskrivelse

Vindkraft er en relativt ny energiform i Norge, og i slutten av 2014 utgjorde det kun 1,6% av den totale kraftproduksjonen (Statistisk Sentralbyrå, 2015). Iløpet av de siste 15 årene har vi sett en vekst i både antall vindparker samt mengde energi produsert fra disse kraftverkene. Figuren under viser utviklingen av vindkraftutbygging i Norge fra 1997 til og med 2015. Aksen til høyre og den blå grafen viser samlet installert kapasitet ved årsskiftet hvert år, mens søylene og aksene til venstre viser installert kapasitet hvert år.



Figur 1: Installert vindkraft i Norge (Weir, 2015)

2.1.1 Fornybardirektivet

Med bakgrunn i store CO₂-utslipp og utfordringer rundt fremtidig energiforsyning ble fornybardirektivet vedtatt i EU i 2008 (Olje- og energidepartementet, 2012). Direktivets hensikt er å danne et langvarig samarbeid i Europa, der alle landene i EU jobber sammen mot et mer miljøvennlig energiforbruk. Målet er at fornybar energi skal utgjøre 20% av energiforbruket i EU innen år 2020. Hvert land har egne nasjonale mål som til sammen utgjør den økningen som er nødvendig. I 2005 var bare 8,5% av energiforbruket i EU basert på fornybar energi, så målet er ambisiøst. I 2011 ble fornybardirektivet innlemmet i EØS-avtalen. Dermed ble Norge en del av dette samarbeidet med et nasjonalt mål på 67,5% fornybarandel (Regjeringen.no, 2011).

Når fornybardirektivet ble vedtatt i 2008 var over halvparten av EUs energibehov dekket av importert energi fra land utenfor EU, og en stor del av dette kom fra ustabile regioner. Ett av målene med fornybardirektivet er å gjøre EUs medlemmer mer selvforsynt med energi, slik at de blir mindre sårbare overfor eventuelle forsyningskriser. Norge er en stor eksportør av energi så dette er ikke like aktuelt for oss, men ettersom store deler av energibruken i Europa kommer fra ikke-fornybare kilder vil hele Europa ha godt av at Norge eksporterer fornybar energi til disse landene (Bergh, Blekestad, & Bøeng, 2014).

2.1.2 Konesjoner

En konsesjon er en tillatelse fra offentlige myndigheter til å igangsette visse næringsvirksomheter (Reusch, 2013). For vindkraftverk er en slik tillatelse nødvendig i henhold til Energilovens § 3-1. Bestemmelsen fastslår at ingen elektriske anlegg med spenning på over 1000 volt kan bygges, drives eller eies uten konsesjon. I Norge er det NVE, underlagt olje- og energidepartementet (OED), som har ansvar for forvaltning av energiresurser. Det er også NVE som behandler og tildeler konsesjoner til vindkraftverk (Olje- og energidepartementet, 2014b). Saksgangen frem til en konsesjon for vindkraftutbygging er en omfattende prosess som ifølge Vindportalen (2014a) kan ta opptil 7 år. I tillegg er prosessen svært kostbar, og tiltakshaver kan regne med å betale flere millioner kroner for et prosjekt i størrelsen 50-100 MW (Vindportalen, 2014a). Saksgangen består av seks trinn:



Figur 2: Saksgang for vindkraftutbygging (NVE, 2015d)

2.1.3 Miljøkonsekvenser

Vindkraft er en miljøvennlig måte å produsere energi på, men vindkraftverk kan gjøre store inngrep i naturen samt være skadelig for planter og dyr. Dette er årsaken til at kraftselskaper må utarbeide en detaljert konsekvensutredning før de kan søke om konsesjon. Ofte er visuelle virkninger den fremste årsaken til lokal motstand når det snakkes om utbygging av vindkraftverk (Vindportalen, 2014c). Vindturbinene er svært store, og kan oppleves som et tydelig element i

landskapet, selv fra en avstand på 12 km. Kraftverkene beslaglegger store arealområder og kan blant annet ha innvirkning på friluftsliv, kulturlandskap, turisme og hyttebebyggelse (Fornybar.no, u.å.).

Når vindkraftverket ikke lenger er i drift sier energilovens forskrift at anlegget skal fjernes, og at området rundt skal tilbakeføres til sin naturlige tilstand så langt det er mulig jf.

Energilovforskriften § 3-5 bokstav d. Spørsmålet er da i hvor stor grad området kan tilbakeføres til sin naturlige tilstand. Vindkraftverkene blir ofte bygget på avsidesliggende steder, og det må derfor bygges veier ut til anleggsområdene. Veiene må være brede for at det skal være mulig å transportere vindturbinene til området. I tillegg må det graves ned strømkabler for å frakte den produserte elektrisiteten ut av anleggsområdet. I de fleste land er det fastsatt krav om at selve vindturbinen må fjernes etter endt driftstid. De fleste må også fjerne den øverste delen av turbinfundamentet. Med disse tiltakene elimineres store deler av det visuelle inntrykket. I Frankrike og Tyskland må vindkraftselskapene i tillegg fjerne veier som går ut til anlegget (Aldén, Ansén, Barney, & Ekman, 2013). Det kan være et omfattende arbeid å forsøke å tilbakeføre området til sin opprinnelige tilstand, og Scottish Natural Heritage stiller spørsmål ved om tiltakene vil gagne eller skade miljøet. De mener det kan være mer miljøskadelig å demontere turbinene og tilbakeføre området enn det vil være å la anlegget stå (Welstead, Hirst, Keogh, Robb, & Bainsfair, 2013).

2.1.4 Lønnsomhet

For noen år tilbake ble det innvilget mange vindkraftkonsesjoner årlig, spesielt i årene 2008 til 2010 (Terjesen & Skille, 2016). Allikevel er det slik at ikke alle konsesjoner ender i utbygging. Mange av søknadene har de siste årene blitt trukket av tiltakshaver før de kom så langt som til konsesjonsbehandling. NVE mottok kun én ny konsesjonssøknad i hele 2015, og per 1. april i år har de ikke mottatt noen. En av årsakene til dette kan være at kraftprisene er betydelig lavere nå enn de var i perioden 2008 til 2010 (Terjesen & Skille, 2016).

Investeringskostnader

Utbygging av vindkraftverk krever store investeringer samtidig som inntjeningen er uforutsigbar (Enova SF, 2014). Investeringskostnaden regnes som de totale kostnadene ved planlegging og utbygging av vindparken, og ligger i sjiktet 10-13 millioner kroner per installert MW. Selve turbinen utgjør den desidert største kostnaden, på omtrent 70% av investeringskostnaden. Resterende er kostnader knyttet til infrastruktur og prosjektering (Norwea, 2016).

Allerede i 1999 ble det satt politiske mål rundt utbygging av vindkraft, og for å få i gang utbygginger etablerte NVE støtteordninger til de som ønsket å investere i slike kraftanlegg. Frem til elsertifikatordningen trådte i kraft i 2012 fikk utvalgte investorer 20-40% av investeringssummen i støtte gjennom denne ordningen (Enova SF, 2014).

Troms Kraft Produksjon AS søkte i 2005 om konsesjon for å bygge og drive Fakken Vindpark. I søknaden fremkommer det at investeringskostnadene, for et anlegg på opptil 60 MW installert effekt, beløp seg til om lag kr 520.000.000,- (Troms Kraft Produksjon AS, 2005). Utgifter til fjerning og opprydding er imidlertid ikke inkludert i investeringskostnadene.

Drifts- og produksjonskostnader

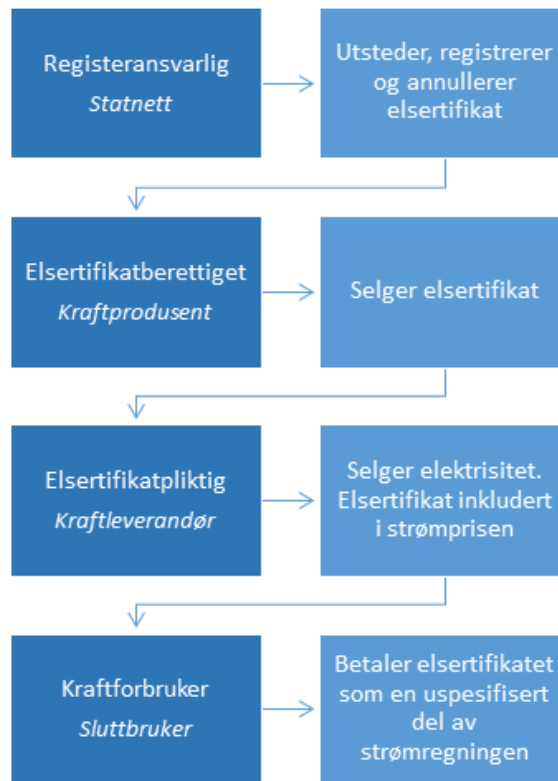
Vind er gratis og driftskostnadene er derfor knyttet til drift- og vedlikehold av turbiner. Normalt er de samlede driftskostnadene for et vindkraftverk rundt 10-15 øre per leverte kilowattime (kWh). Dette er relativt lavt, men produksjonskostnaden for norske vindkraftverk ligger typisk mellom 30-60 øre/kWh. Produksjonskostnaden er summen av drifts- investerings- og kapitalkostnader. Kostandene blir da større enn inntektene, og vindkraft har behov for en høyere elektrisitetspris for å være lønnsom. Selskapene er avhengig av en høyere pris enn dagens for å kunne betjene renter og avdrag, samt få avkastning på egenkapitalen (Norwea, 2016).

Elsertifikater

Elsertifikater er en norsk-svensk støtteordning som har som mål å øke fornybarandelen i Norge og Sverige. Ordningen hadde oppstart 1. januar 2012, og målet er å bygge ut til sammen 26,4 terrawattime (TWh) fornybar kraftproduksjon i tidsrommet 2012-2020 (Bergh et al., 2014). Dette tilsvarer over halvparten av strømforbruket til norske husholdninger (NVE, 2015b). Det er ikke satt individuelle mål for de to landene, men uansett hvor utbyggingen skjer skal Norge og Sverige finansiere halvparten av utbyggingsmålet hver (Bergh et al., 2014). Ordningen blir sett på som et viktig virkemiddel for å nå målet om økning av fornybarandel som er satt i EUs fornybardirektiv (NVE, 2015b). Alle former for fornybar energi har rett på elsertifikat, det være seg vannkraft, vindkraft, solkraft eller bioenergi (Olje- og energidepartementet, 2014a).

Gjennom støtteordningen er det meningen at det skal bli mer lønnsomt å investere i fornybar kraftproduksjon. Ordningen fungerer slik at produsenter som investerer i utbygging av ny fornybar kraftproduksjon får tildelt ett elsertifikat for hver MWh elektrisitet som produseres. Sertifikatet utstedes av staten som et bevis på produksjonen, og de ulike prosjektene kan få tildelt elsertifikater i 15 år fra den første tildelingen jf. Elsertifikatlovens § 3. Disse elsertifikatene kan

så selges videre til kraftleverandører, slik at kraftprodusenten får en ekstra inntekt (Olje- og energidepartementet, 2014a). Under har vi skissert elsertifikatorordningen i en figur:



Figur 3: Elsertifikatorordningen

I dag er vindkraft avhengig av subsidier for å være en lønnsom investering (Vindportalen, 2014b). Per i dag står elsertifikatene for omtrent halvparten av inntektene til norske vindkraftverk, og ordningen gjør at investeringer i vindkraftverk ikke er ulønnsomt. Mange mener imidlertid at utbyggingen vil ta slutt så snart elsertifikatorordningen tar slutt i 2020. Det antas at energiprisen vil holde seg lav, og da kan utbygging av vindkraftverk bli et tapsprosjekt. Norsk Vindkraftforening og Småkraftforeningen mener at myndighetene må innføre nye støtteordninger fra 2020 dersom veksten skal fortsette å øke i vindkraftnæringen (NTB, 2015).

Skrapverdi

Det har etter hvert utviklet seg et relativt stort marked for brukte vindturbiner som fortsatt kan produsere energi (WindTurbines-MarketPlace, 2016). I tillegg er det flere uavhengige leverandører av brukte vindmøller, som blant annet Windbrokers. Teknologit utviklingen har økt i takt med økt fokus på vindkraft, og vindmøllens effektivitet er i stadig utvikling. Repowering er begrepet for utskifting av eldre og mindre vindmøller med en ny generasjon av større og mer effektive vindmøller (Momentum Windtechnik GmbH, 2015). Et godt marked for kjøp- og salg

av brukte turbiner vil kunne være med på å redusere, om ikke dekke hele, kostnaden ved fjerning eller utskifting av vindmøller.

Dersom vindmøllen er ødelagt og ikke kan brukes til å produsere energi lengre, kan en fortsatt selge delene som skrapmetall. Den faktiske kostnaden ved fjerning av en defekt vindmølle vil kunne dekkes helt eller delvis av skrapverdien, avhengig av skrapmetallets verdi. En vindmølles estimerte levetid er ca. 20 år, og svært mye kan skje i markedet i løpet av en så lang periode (Pérez & Rickardsson, 2008). Det vil derfor være risikabelt å basere fjerningsforpliktelsen på en potensielt høy skrappris på gjenvinnbart materiale, som kjent fluktuierer. EUROFER's Skrap Price Index viser gjennomsnittlig skrappris på stål basert på informasjon fra store aktører i Tyskland, Frankrike, Storbritannia, Spania og Italia.

Tabell 1: Scrap prices index

DEMOLITION SCRAP

Index (2001= 100) calculated on the basis of the average price in €/tonne for the following countries: France, Germany, Italy, Spain, UK.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
January	100	133	164	202	182	225	264	206	224	360	326	305	285	246
February	101	139	182	208	187	240	268	178	225	326	319	291	269	228
March	107	143	209	196	204	253	273	153	258	332	329	294	254	228
April	107	139	198	187	218	252	348	162	324	317	329	294	266	239
May	110	126	185	158	220	241	434	180	302	320	324	280	266	244
June	113	105	156	139	228	242	442	157	269	332	305	259	265	242
July	114	110	190	174	228	243	429	177	254	324	289	258	266	224
August	114	121	229	194	218	233	358	191	283	328	300	268	269	204
September	111	139	238	216	217	232	257	204	293	317	297	275	273	187
October	114	136	252	180	220	232	201	181	257	306	273	266	255	153
November	117	136	246	186	222	226	155	175	279	291	291	278	237	153
December	122	147	210	183	220	228	208	198	313	301	299	281	239	159

Fra 2005 til 2015 varierte skrapprisen fra 139 Euro/tonn i juni 2005, til høyeste nivå på 442 Euro/tonn i juni 2008. Valutakursen vil også spille inn for norske aktører ved salg av gjenvinnbart materiale.

Eksempel på fjerning av vindmølle i Norge:

Nord-Trøndelag Elektrisitetsverk (NTE) reiste verdens største vindmølle, demo 1, i 2003 på forsknings- og utviklingsparken Hundhammerfjellet i Nord-Trøndelag. Demo 1 ble fjernet i 2012, altså etter 9 år. I perioden produserte den strøm for 9 mill. kr, mens utgiftene var på 37 mill. kr (J. C. Pedersen & Trana, 2012). Demontering av vindturbinen ved bruk av kran kom på 10 mill. kr, mens ved riving ville det komme på en tredjedel av prisen. NTE valgte riving. Den beregnede kostnaden gjaldt kun fjerning av vindturbinen. Anleggsplass, fundamenter og tilførselsveier i naturen er ikke medregnet. Ansvarlig for drift i NTE sa til Namdalsavisa: ”Ved å sortere vrakdelene og selge dem går kanskje regnskapet i null” (Aarmo, Nordbøe, & Øvrelid, 2012). Det var omtrent 400 tonn gjenvinnbart stål etc. fra Demo 1. For å ”kanskje gå i null” måtte NTE få betalt ca. kr 8400,- pr. tonn. En så høy pris på skrapmetall er ganske utenkelig. Høyeste skrappris fra august 2012 til 2015 var 305 Euro/tonn i januar 2013. Gjennomsnittlig valutakurs på Euro mot NOK i 2013 var 7,8058 (DNB, 2016). Et raskt regnestykke gir en skrapverdi på kr 952 300,- for 400 tonn stål. Det dekte ikke engang 1/3 av fjerningsutgiftene for vindmøllen Demo 1.

2.1.5 Myndighetenes krav til fjerning

Utbyggere av vindkraftverk må forholde seg til en rekke lover og forvaltningsorgan. Det er NVE som har ansvar for å forvalte vann- og energiressursene her til lands.

Energiloven av 29. juni 1990

Bygging og drift av vindkraftverk er omfattet av energilovens § 1-1, og det fremgår av § 3-1 hvor høy spenning eller hvilken effekt som utløser konsesjonsplikt for anlegg for produksjon, omforming og overføring av elektrisk energi.

Krav til utforming og innhold i konsesjonssøknader er hjemlet i energilovens kapittel 2 og er utdypet i forskrift til energiloven av 7. desember 1990. Konsesjonspliktige anlegg behandles av NVE i henhold til energiloven.

Forskrift til energiloven av 7. desember 1990

For landbaserte vindkraftverk setter energilovforskriftens § 3-1 grensen for når anlegg må ha konsesjon til 1 MW installert effekt, eller mer enn 5 vindturbiner. Forskriften utdyper i tillegg krav til utforming og innhold i selve søknadsprosessen, samt plikter som følger ved konsesjon for elektriske anlegg, jf. energilovforskriften § 3-5.

Konsesjonærens plikter vedrørende nedleggelse og opprydding av anlegget fremkommer av energilovforskriften § 3-5 d:

Anlegg med konsesjon etter energiloven § 3-1 kan ikke nedlegges uten tillatelse fra Norges vassdrags- og energidirektorat.

Hvis konsesjonæren ikke lengre vil drive anlegget mens konsesjonen løper, skal det søkes Norges vassdrags- og energidirektorat om nedleggelse.

Senest ett år før konsesjonen utløper skal konsesjonæren søke Norges vassdrags- og energidirektorat om forlengelse av konsesjon eller skriftlig varsle om nedleggelse av elektriske anlegg.

Ved nedleggelse plikter den tidligere konsesjonæren å fjerne det nedlagte anlegget og så langt det er mulig føre landskapet tilbake til naturlig tilstand.

Norges vassdrags- og energidirektorat kan sette frist for arbeidet og treffe bestemmelser med hensyn til tilbakeføring

Vilkår om fjerning og opprydding i konsesjonsprosessen

I konsesjonsprosessen setter NVE en rekke krav til informasjon og utredninger som søknaden skal inneholde (Vedlegg 2). Krav til informasjon og vilkår som følger medgitt anleggskonsesjon pålegger vindkraftselskapene å hensynta både fjerning av vindkraftanlegget og tilbakeføring av naturen forut for utbyggingen.

Utredningsprogram

Flere av kravene er samlet i et utredningsprogram som NVE sender til tiltakshaver etter at prosjektet er meldt. I utredningsprogrammet, som er trinn 2 i konsesjonsprosessen, setter NVE et krav om at «Det skal gis en kortfattet beskrivelse av hvordan området kan tilbakeføres etter endt konsesjonsperiode» (NVE, 2014, s. 3).

Søknaden skal altså inneholde noe informasjon om tilbakeføring av området, men i begrenset omfang.

Anleggskonsesjon

I tillegg til informasjonskrav, setter NVE i alle konsesjoner en rekke vilkår som tiltakshaver er forpliktet til å følge opp. Disse vilkårene fremkommer av anleggskonsesjonen som blir gitt til selskaper som får innvilget og godkjent sine prosjekter. I anleggskonsesjonen medgitt Sarepta Energi AS den 19.06.2015, settes det i punkt 5 vilkår om nedleggelse i henhold til

energilovforskriften § 3-5 d (NVE, 2015a). NVE setter i tillegg et vilkår om garantistillelse i anleggskonsesjonene som skal sikre kostnadsdekning for fjerning av vindturbiner og tilbakeføring av området:

«Konsesjonær skal innen utgangen av det 12. driftsåret for anlegget oversende NVE et konkret forslag til garantistillelse som sikrer kostnadsdekning for fjerning av vindturbinene og tilbakeføring av området ved utløp av driftsperioden» (Vedlegg 2).

Vilkåret om garantistillelse dekkes av energilovforskriften § 3-5 d. femte ledd:

«Norges vassdrags- og energidirektorat kan sette frist for arbeidet og treffe bestemmelser med hensyn til tilbakeføring».

Miljø-, transport- og anleggsplan (MTA)

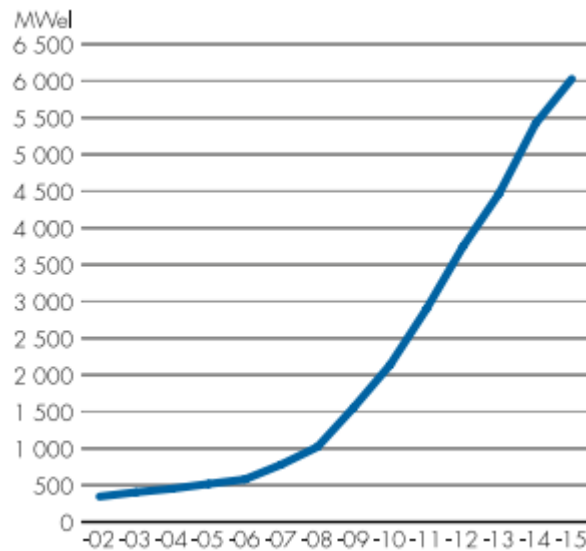
Etter at konsesjon er gitt skal tiltakshaver legge frem planer i henhold til vilkår gitt i konsesjonen. MTA skal beskrive hvordan anlegget skal bygges innenfor den konsesjonen som er gitt og hvordan miljøhensyn som er kommet frem i konsesjonsprosessen skal ivaretas. MTA må godkjennes av NVE før tiltakshaver kan starte utbyggingen (NVE, 2015c).

Vedrørende nedleggelse og opprydding etter vindkraftverk står det følgende i NVE`s veiledning til utarbeiding av MTA:

«I anleggskonsesjonar er det òg sett vilkår som gjeld drift og nedlegging av eit anlegg. Difor skal det òg sendast inn planar for nedlegging som skal godkjennast av NVE før desse arbeida tek til. NVE vil føre tilsyn med nedleggingsarbeidet» (NVE, 2011, s. 9).

2.1.6 Praksis i Sverige

Sverige har samme ordning med subsidier som Norge gjennom elsertifikatorordningen. Allikevel ser vi en kraftigere utbygging av vindkraftverk hos våre naboer i øst. Figuren under viser utbygging av vindkraft i Sverige fra 2002 til 2015. Vi ser at installert effekt har økt med ca 3000 MW fra 2012 til 2015 (Svensk Energi, 2016). I samme periode har Norges installerte effekt økt med ca 300 MW jf. Figur 1.



Figur 4: Installert effekt (MW) i Sverige de siste 14 årene

En av årsakene til denne skjeve utviklingen kan være at sertifikatordningen har hatt lengre tid til å modnes i Sverige enn i Norge.

Fjerning og opprydding av vindkraftverk

Som et resultat av større utbygging av vindkraft i Sverige, har de også flere eksempler på fjerning av vindmøller. Energimyndigheter og naturvernforbundet i Sverige samarbeider om å utarbeide en veiledning for nedmontering og etterbehandling, som skal gjelde for konsesjonspliktige og meldepliktige vindkraftverk. I den forbindelse satte de ned et utvalg som skulle produsere uavhengig kunnskap om nedmontering av vindturbiner og opprydding/tilbakeføring av naturen. Det ble gjort en undersøkelse om utvikling av vindkraftverk i Sverige og Danmark, samt foretatt et kostnadsstudie av nedmonteringer i Sverige, Danmark og USA. Utvalgets rapport ble lagt frem i september 2013, og der konstateres følgende:

- *Nedmonteringskostnad:* For 10 vindkraftverk i studien varierer nedmonteringskostnadene fra 181 SEK/kW - 563 SEK/kW. Variasjonen er altså stor. Kostnaden de ulike landene imellom er imidlertid ikke sammenlignbar, da pris på arbeidskraft, maskiner osv. er svært forskjellig i USA og i Sverige/Danmark.

- *Installert effekt:* Med en fordobling av installert effekt i vindkraftverket, mer enn fordobles nedmonteringskostnaden.
- *Geografi:* Geografisk beliggenhet påvirker alle delmomenter i nedmonteringen i høy grad.
- *Etterbehandling:* Opprydding av anleggsområdet har stor innvirkning på den totale kostnaden. Gjennomsnittskostnad for å fjerne turbinfundament i studien ligger på 85 SEK/kW, noe som gir en kostnad på 170 000 SEK for fjerning av turbinfundament for de vanligste turbinene per dags dato (2 MW installert effekt).

Fjerningskostnaden påvirkes mest av vindkraftverkets installerte effekt, geografiske beliggenhet og grad av etterbehandling. Avslutningsvis konkluderer studien med at fjerningsutgiftene øker mer enn proporsjonalt mot installert effekt for større vindkraftverk (Aldén et al., 2013). Tabellen under viser rapportens anslag på fjerningsutgiftene, med bakgrunn i casene som er undersøkt:

Tabell 2: Nedmonteringskostnad med ulik etterbehandlingsgrad av fundament (Aldén et al., 2013, s. 36)

	Kostnadsstudien, Ingen eller partiell borttagning av fundament	Kostnadsstudien, hel borttagning av fundament
	SEK	SEK
1 MW	250 000	430 000
2 MW	570 000	1 000 000

Garantistillelse

Vindkraftverk i både Norge og Sverige har en lovpålagt forpliktelse om å fjerne vindkraftverket etter endt driftstid, samt et krav om å stille garanti for utgifter knyttet til nedlegging og opprydding. Men i motsetning til i Norge har det i Sverige vært flere rettsaker vedrørende garantistillelse for landbaserte vindkraftverk, som senere har blitt ansett som rettspraksis på området. Svea Hovrätt tilsvare her Norsk lagmannsrett.

Dom av 19-11-2008. Svea Hovrätt, Mark- och Miljööverdomstolen (MÖD)

Vindkraftselskapet rapporterte ikke selv noen beregning eller estimering av kostnadene ved demontering av vindturbinene, men beskrev hva skrapverdi var og hva som i tillegg er nødvendig som sikkerhet.

MÖD vurderte kostnadene ved nedmontering til å være opp mot 300 000 SEK per vindturbin. I tillegg uttalte MÖD at hensikten med garantistillelsen er å beskytte samfunnet mot risikoen for å selv måtte dekke fjerningsutgiftene, i en situasjon der vindkraftselskapet selv ikke er i stand til å

innfri sine forpliktelser. På grunnlag av dette mente MÖD at garantien skal dekke hele kostnaden ved nedmontering, og at eventuell skrapverdi ikke skulle medregnes. Sikkerheten ble satt til 300 000 SEK per vindturbin, og vindkraftselskapet fikk ikke sette i gang driften før garantien var etablert og godkjent av tilsynsmyndighetene. (Vindlov.se, 2015).

Dom av 01-06-2011. Högsta domstolen (HD)

Högsta domstolen er Sveriges svar på vår Høyesterett, og er den øverste instans i Sveriges rettsvesen. Dommen gjelder generell informasjon om finansiell sikkerhet i forhold underlagt svensk miljølovgivning. HD uttaler følgende:

HD fastslår at det ikke er nødvendig å bestemme form for garanti så snart konsesjonen er innvilget. Dette må imidlertid være på plass før driften av vindkraftverket igangsettes. Tilsynsmyndigheten har ikke anledning til å avgjøre hvilken form garantien skal ha, og pant i morselskapet kan ikke utelukkes som et alternativ. Uavhengig av form for garanti må det bevises at sikkerheten er betryggende (Vindlov.se, 2015).

Dom av 27-08-2014. Svea Hovrätt, Mark- och miljööverdomstolen (MÖD)

I en ankesak som kom opp til MÖD i 2014 vedrørende økonomisk sikkerhet, ble utfallet følgende:

Vindkraftselskapet må stille garantier for utgifter knyttet til fjerning og opprydding/restaurering av anleggsområdet på 500 000 SEK per vindturbin som blir oppført. Garantien kan ikke stilles etter driften er satt i gang, men må stilles i sin helhet og godkjennes før anlegget tas i bruk (Vindlov.se, 2015).

2.2 Regnskapsteoretisk fundament

2.2.1 Norsk regnskapslovgivning

Lov om årsregnskap m.v. av 17. juli 1998 (Regnskapsloven) er den viktigste kilden for utarbeidelse av årsregnskap og årsberetning for norske selskaper. Regnskapslovgivningen, i likhet med lovgivning generelt, har den svakheten at lovendringsprosessen er tidskrevende. Den er lite dynamisk og fleksibel overfor nye behov og raske tilpasninger (Huneide et al., 2014). Denne erkjennelsen har ført til at lovgiveren utformet regnskapsloven som et rammelovverk, hvor hovedprinsippet i lovgivningen er det generelle kravet om at regnskapet skal utarbeides i samsvar med god regnskapsskikk. I lovens forarbeider står det at:

«God regnskapsskikk er et dynamisk begrep, som tillater praksis å utvikle seg når økonomiske forhold endres, og foretakene foretar nye typer av transaksjoner eller står overfor nye hendelser som skal regnskapsføres. Rammeloavgivning i stedet for detaljerte regler gir rom for utøvelse av profesjonell bedømming» (NOU 1995: 30, 1995, s. 31).

Den norske regnskapsloven bygger på transaksjonsprinsippet og historisk kost-måling, og regnskapsføringen etter loven er basert på en samling av grunnleggende regnskapsprinsipper (Kristoffersen, 2008). De grunnleggende regnskapsprinsippene kommer til uttrykk i regnskapslovens kapittel 4, og kan betraktes som et implisitt konseptuelt rammeverk som god regnskapsskikk må bygge på. De grunnleggende prinsippene legger et resultatorientert perspektiv til grunn, hvor fokuset er på korrekt resultatmåling og prinsipper for periodisering av inntekter og kostnader. Begrunnelsen for å lovregulere de grunnleggende regnskapsprinsippene er at de skal ivareta kvalitetskravet i god regnskapsskikk. Når det oppstår situasjoner hvor det ikke finnes en klar bestemmelse i loven for hvordan det skal håndteres, skal løsningen være i samsvar med de rammer og prinsipper som loven bygger på. God regnskapsskikk betyr derfor samsvar med rammeloavgivning og grunnleggende regnskapsprinsipper, samt allmenn aksept i praksis.

2.2.2 Regnskapets kvalitetskrav

Regnskapets formål er å kommunisere økonomisk informasjon til regnskapsbrukerne. Denne informasjonen skal benyttes som beslutningsgrunnlag, og med bakgrunn i dette settes det kvalitative krav til regnskapets innhold (Kristoffersen, 2008). Det overordnede kvalitetskravet er at regnskapet skal gi et *rettvisende bilde* av selskapets finansielle situasjon jf. regnskapslovens § 3-2a. Kravet innebærer at informasjonen som formidles skal være korrekt og utfyllende, slik at potensielle investorer samt andre interessenter har et best mulig grunnlag for sine beslutninger. Ifølge Kristoffersen (2008) er de viktigste kvalitetskravene til regnskapet forståelighet, pålitelighet, relevans og sammenlignbarhet.

Forståelighet er kravet om at regnskapsbrukerne lett skal kunne forstå regnskapets innhold. Forståelighet sikres gjennom å fremstille informasjonen på en oversiktlig måte og på et språk som er tilpasset brukerne. Dette kravet settes med den forutsetning at regnskapsbrukerne har et rimelig kunnskapsnivå innen økonomi, eventuelt er villig til å sette seg inn i slik informasjon (Huneide et al., 2014).

Pålitelighet handler om at brukerne må kunne stole på den informasjonen som blir gitt. Dette innebærer at informasjonen er basert på virkelige hendelser, og at disse kan dokumenteres

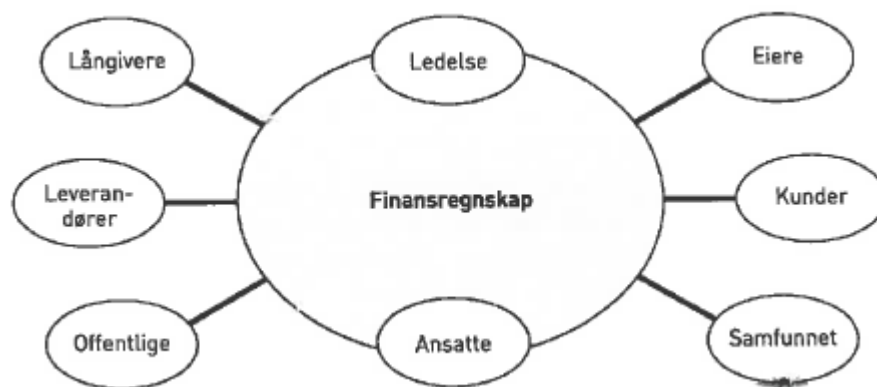
(Huneide et al., 2014). Informasjon anses som pålitelig når den er fullstendig, nøytral og ikke inneholder vesentlige feil. Informasjonen må også være verifiserbar, noe som innebærer at regnskapsbrukerne må kunne forsikres om at informasjonen er korrekt (Kristoffersen, 2008).

At regnskapsinformasjon skal være *relevant* innebærer at innholdet skal ha en nytteverdi for regnskapsbrukeren, slik at den har en innvirkning på brukernes beslutninger. Videre vektlegges det at brukerne skal kunne vurdere selskapets økonomiske situasjon på en korrekt måte ved hjelp av den informasjonen regnskapet gir. Relevant informasjon danner bakgrunnen for vurderingen av tidligere, nåværende og fremtidige hendelser, og har derfor prediksjonsverdi og tilbakemeldingsverdi (Kristoffersen, 2008).

Til slutt skal regnskapet kunne *sammenlignes* både med tidligere perioders regnskap, samt andre selskapers regnskap. Dette er for å kunne vurdere endringer som har skjedd i selskapet fra en periode til en annen, og for å kunne sammenligne ulike selskaper innenfor samme bransje. For å oppnå en god sammenlignbarhet må selskapene praktisere like regnskapsprinsipper og teknikker for hver regnskapsperiode, og det er også et mål at alle selskaper som driver innenfor samme bransje benytter seg av like begreper, teknikker og prinsipper (Huneide et al., 2014).

2.2.3 Brukernes informasjonsbehov

Verdiskapningen som skjer i -og rundt en virksomhet, fordeles mellom ulike interessentgrupper (Kristoffersen, 2008). Interessentgruppene består av alle med direkte økonomiske interesser i virksomheten, og finansregnskapet skal informere interessentene om virksomhetens økonomiske utvikling, finansielle stilling, inntjening og endring i finansielle stilling (Tellefsen & Langli, 2005). Informasjonen skal være til nytte for en bred krets av regnskapsbrukere når de skal foreta økonomiske beslutninger. En oversikt over regnskapsbrukere er gitt i figur 5, og vi vil kort presentere noen av dem:

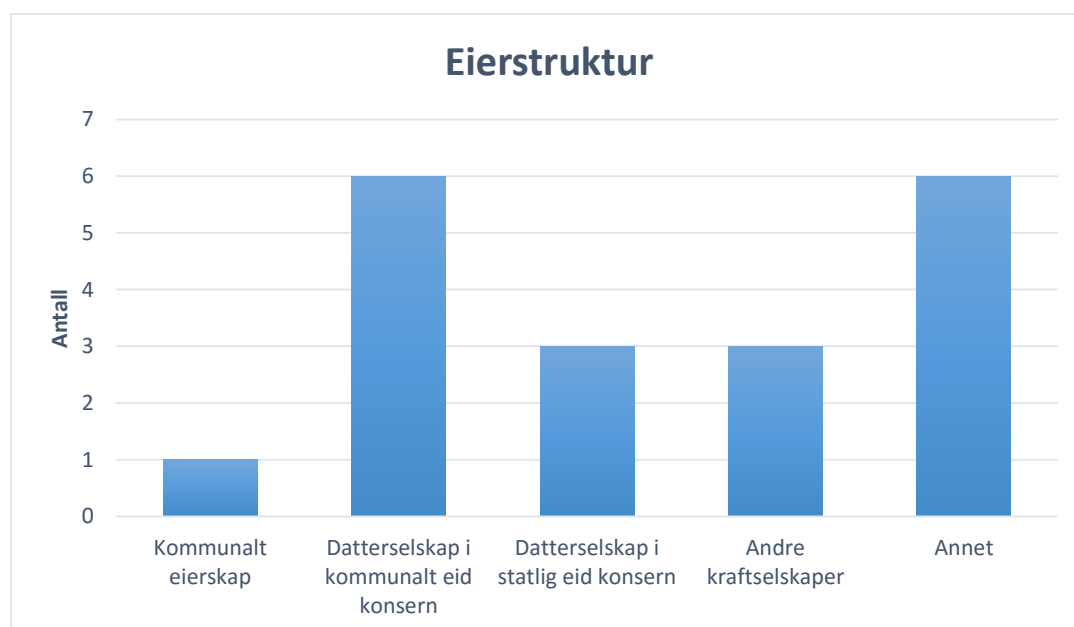


Figur 5: Oversikt over regnskapsbrukere (Kristoffersen, 2008)

Med så mange ulike brukere av finansregnskapet, er også brukernes informasjonsbehov ulikt. Alle kan ikke få tilfredsstilt hele sitt behov gjennom finansregnskapet. En gitt gruppe brukere vil eksempelvis ha nytte av ikke-økonomisk informasjon. Slik informasjon kommer ikke til syne i finansregnskapet. De fleste virksomheter over en viss størrelse utarbeider imidlertid også en årsrapport, som er en brukervennlig presentasjon av finansregnskapet og årsberetningen (Kristoffersen, 2008). Den inneholder i tillegg andre opplysninger om virksomheten ut over det som følger av lov og standard.

Investorer/eiere

En investor innbetaler risikovillig kapital til virksomheten og er av den grunn interessert i å følge med på hvordan investeringen har utviklet seg. Investoren vil også kunne ønske informasjon om verdiutvikling i virksomheten og hvordan avkastningen har vært i form av utbyttepolitikk og verdistigning. Det vil derfor være et stort behov for god informasjon om resultatutvikling og finansiell stilling på både kort og lang sikt (Kristoffersen, 2008). Investorer blir av de ledende standardsetterne sett på som en del av den primære målgruppen for regnskapet (Kvifte & Johnsen, 2008). I norske vindkraftselskaper er investorene i stor grad stat og kommuner. Figur 6 viser eierstrukturen blant de 19 selskapene i oppgavens populasjon. Her ser vi at over halvparten av selskapene direkte eller indirekte eid av kommuner, fylker og stat:



Figur 6: Eierstruktur i populasjon, vindkraftverk

I tillegg er 3 selskaper eid av andre kraftselskaper hvor den lokale kommunen eller fylket har en ikke ubetydelig eierandel. Under «Annet» faller selskaper som har en eiersammensetning

bestående av flere mindre aksjonærer. Dette kan være investeringsselskaper, kommuner og privatpersoner.

For kommuner står budsjett og forutsigbarhet sentralt, og informasjonsbehovet er også deretter. Kommunene vil ha behov om informasjon vedrørende ressursbruk, for å vurdere om disse er brukt effektivt og i samsvar med egne interesser. I tillegg til å kunne motta utbytte, er verdiutvikling og fortsatt drift i vindkraftselskapene også viktig for kommunene. Dette fordi det gir ringvirkninger som vil påvirke inntekten til kommunen i form av salg av eiendom/utmark samt økte skatter og avgifter.

Långivere og kreditorer

Denne brukergruppen benytter regnskapsinformasjonen primært for å vurdere en virksomhets kredittverdighet. Kredittverdighet handler om hvorvidt virksomheten evner å betale renter og avdrag til rett tid. Typisk er banker eksponert for mye kredittrisiko. Som regnskapsbruker har derfor banker behov for utfyllende informasjon om en virksomhets drift, lønnsomhet, kapitalstruktur, betalingsevne m.m, for å kunne vurdere hvorvidt låntaker står i fare for brudd på ulike vilkår og covenants. I tillegg til å søke informasjon om tilbakebetalingsevne, vil det også være av interesse å få informasjon om virksomhetens utviklingsmuligheter. Selskaper i vekst kan gi grunnlag for økte leveranser for leverandører/kreditorer samt opptak av nye lån og kreditter i fremtiden (Tellefsen & Langli, 2005).

Kommune og fylke er også i flere tilfeller långiver til lokale kraftselskaper. Nord-Trøndelag fylkeskommune, som eier og långiver i vindkraftselskapet NTE, budsjetterer årlig med 170 millioner kroner i renteinntekter og utbytte fra NTE (Nord-Trøndelag fylkeskommune, 2015). Det er et eksempel på at informasjonsbehovet er stort og regnskapet skal gi nytteverdi til brukere som fyller flere roller.

Offentlige myndigheter

Myndighetene bruker regnskapsinformasjonen i mange ulike sammenhenger. Eksempelvis benyttes informasjonen som grunnlag for innkreving av skatter og avgifter og til offentlige statistikker. Ved utredninger om utbygging av infrastruktur som veinett, skoler, barnehager osv. vil også virksomhetens regnskapsinformasjon være nyttig.

God eller dårlig lønnsomhet innenfor en sektor vil kunne tvinge myndighetene til å iverksette tiltak i form av tilskudd eller økt regulering. Det å utvikle lønnsomme vindkraftprosjekter i Norge er fortsatt krevende. I perioden 2001 - 2013 investerte vindkraftbransjen 7,5 milliarder kroner,

hvorav 2,6 milliarder kroner var kontraktsfestet investeringstilskudd fra Staten gjennom Enova (Enova SF, 2014).

Øvrige interessenter

Vindkraftselskapene er forvaltere av samfunnets felles ressurser. Det er derfor naturlig at allmennheten får innsyn i hvordan ressursene forvaltes, og til hvilken pris (hva går det på bekostning av). Allmennhetens behov for innsyn, og selskapenes ønske om positivt omdømme, har drevet rapporteringsprosessen innenfor miljø- og verdiskapningregnskap de siste årene (Tellefsen & Langli, 2005).

Vindkraftutbygging medfører store inngrep i naturen, men den gir også grunneiere en betydelig inntekt fra salg og utleie av arealene. Dette gir igjen økt inntekts- og formuesskatt til kommunene. Vederlaget til grunneierne består i hovedsak av et engangsvederlag samt produksjonsavhengig leie (Lunde, 2014). Informasjonsbehovet for grunneierne vil derfor være knyttet til informasjon om produksjon, lønnsomhet og prognoser for fremtiden.

2.3 Regnskapsloven og grunnleggende regnskapsprinsipper

2.3.1 Rettvisende bilde

Regnskapslovens § 3-2a krever at årsregnskapet skal gi et rettvisende bilde av den regnskapspliktiges eiendeler, gjeld, finansielle stilling og resultat. Som rettslig standard framstår kravet om rettvisende bilde som en overordnet bestemmelse i regnskapsloven, og kan i unntakstilfeller også overstyre regnskapslovens bestemmelser i kapittel 4 – 7, jf. rskl. § 3-2a, annet ledd.

Kravet om rettvisende bilde innebærer i praksis at det ikke alltid er tilstrekkelig å avlegge et regnskap etter lovbestemmelser og regnskapsstandarder. Den regnskapspliktige må foreta en grundig vurdering på om det avlagte regnskapet tilfredsstiller de faktiske informasjonsbehovene på en tilstrekkelig måte.

2.3.2 Opplysningsplikt

Noteopplysninger kan sies å være en integrert del av regnskapet. Det er verken hensiktsmessig eller plass til å gi alle opplysninger som regnskapsbrukeren trenger til sin vurdering, i selve resultatregnskapet og balansen. Regnskapslovens kapittel 7 inneholder kravene til hva som skal omtales i noter.

Hovedbestemmelsene i § 7-1 definerer hvilke konkrete krav som gjelder for ulike foretak. § 7-2 til § 7-34 angir hvilke krav som stilles til de foretakene som ikke defineres som små foretak. Små foretak kan i stedet gi opplysninger etter bestemmelsene i §§ 7-35 til 7-45.

I tillegg til opplysningskravene definert i regnskapsloven kapittel 7 skal det gis opplysninger som er nødvendig for å gi et rettviseende bilde av foretaket, og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig, jf. rksl. § 7-1 annet ledd.

Ett av regnskapets formål er knyttet opp mot brukernes informasjonsbehov. De regnskapspliktige må selv foreta skjønnsmessige vurderinger om hvorvidt opplysninger er av betydning eller ikke. § 7-1 tredje ledd gir anledning til at opplysninger kan utelates når de *ikke er av betydning* for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat.

§ 7-34 i regnskapsloven er en bestemmelse som gjelder for regnskapspliktige med betydelig virksomhet innen petroleumsutvinning, kraftproduksjon m.v. Den sier at det skal opplyses særskilt om framtidige utgifter til disponering og opprydding. Hvilket omfang «betydelig virksomhet» innebærer er usikkert. Men det tolkes at bestemmelsens siktemål er foretak som både er store i nasjonal sammenheng og hvis verdi er sterkt påvirket av de aktuelle naturressursene. Det er derfor usikkert hvor aktuell paragrafen er for selskapene i vår undersøkelse.

2.3.3 Sammenstillingsprinsippet

«Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt»

Prinsippet er lovfestet i rskl. § 4-1 nr. 3, og omfatter periodisering av kostnader. Kostnader som er påløpt for å skape inntekt skal sammenstilles med tilhørende inntekt. Sammenstillingen forutsetter en fordeling av kostnader mellom regnskapsperioder. Sammenstillingsprinsippet gjelder nærmest for alt av kostnadsføring, kun begrenset av forsiktighetsprinsippet og bestemmelsen om resultatføring ved sikring. I noen tilfeller vil det være en direkte sammenheng mellom inntekt og kostnad, for eksempel direkte lønnskostnader i produksjon. I andre tilfeller er sammenhengen mer indirekte, for eksempel avskrivning av vindmøllepark, og fordelingen må gjøres mer skjønnsmessig (NOU 1995: 30, 1995).

Prinsippet kommer til uttrykk i flere lover, standarder og anbefalinger til god regnskapsskikk. Et eksempel er at utgifter til fjerning og opprydding skal sammenstilles med tilhørende inntekt, jf. NRS 13.

2.3.4 Forsiktighetsprinsippet

«Urealisert tap skal resultatføres»

Forsiktighetsprinsippet fremkommer av rskl. § 4-1 nr. 4, og er et av de grunnleggende regnskapsprinsippene norsk regnskapslovgivning bygger på. I historisk kost modellen er den største usikkerheten knyttet til sammenstillingen av inntekter og kostnader for måling av periodens resultat. Når det foreligger usikkerhet, skal det vises forsiktighet i estimeringen for å unngå overvurdering av eiendeler eller inntekter og undervurdering av forpliktelser eller kostnader (NOU 1995: 30, 1995). Det skal imidlertid ikke skapes skjulte reserver som følge av bevisst underrapportering av eiendeler eller overrapportering av forpliktelser.

2.3.5 Beste estimat

«Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges»

Når fremtiden er usikker, må man foreta kvalifiserte gjetninger om hva fremtiden vil bringe. Dette kalles *estimater*. Ved usikkerhet skal regnskapsstørrelser verdsettes til en forventet verdi, basert på beste estimat. Størrelsen skal gi uttrykk for det mest realistiske anslaget på hva fremtiden vil bringe. Kravet om bruk av beste estimat fremkommer av rskl. § 4-2 (1).

Det er all tilgjengelig informasjon på det tidspunkt regnskapet avlegges som skal styre forventningene om fremtiden og utarbeidelsen av beste estimat (Tellefsen & Langli, 2005). Dersom det oppstår hendelser etter balansedagen som påvirker estimatet skal altså dette tas hensyn til, jf. NRS 3 *Hendelser etter balansedagen* pkt. 7. I lovens forarbeider står det at regnskapsestimater er skjønnsmessige periodiseringer, og avskrivningstid på varige driftsmidler, avsetninger for tap på fordringer og diskonteringsrente er eksempler på hvor beste estimat må anvendes i praksis (NOU 1995: 30, 1995).

Beste estimat bygger på det selskapsledelsen vet når årsregnskapet avlegges. Som en konsekvens av dette må estimatene revideres regelmessig. Det ikke sikkert estimatene som ble brukt ved foregående regnskapsavslutning kan benyttes igjen. Endring i verdi på eiendeler eller gjeld som følge av estimatendringer må resultatføres, jf. rskl. § 4-2 (2):

«Ved endring av regnskapsestimater skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapsskikk».

Her er hovedregelen umiddelbar resultatføring av virkningen, med mindre utsettelse er i samsvar med god regnskapsskikk.

2.3.6 Vesentlighetsprinsippet

Vesentlighetsprinsippet gjelder generelt i årsregnskapet (Tellefsen & Langli, 2005). Prinsippet setter en grense for hvor detaljerte noteopplysningene skal være. Det innebærer blant annet at uvesentlige forhold ikke tillegges materiell betydning for årsregnskapet (NOU 1995: 30, 1995). Fordi vesentlighetsvurderingen er avhengig av flere forskjellige og situasjonsavhengige faktorer, kan det i praksis være vanskelig å fastsette hvor grensen skal trekkes.

Begrepet *vesentlig* eller *betydelig* blir ofte brukt i regnskapsstandarder, men er da gjerne nærmere kvantifisert (K. Pedersen, Schwencke, Haugen, & Baksaa, 2015). Vesentlighetsprinsippet er også nedfelt i regnskapslovgivningen. Et eksempel er rskl. § 7-1 tredje ledd, som nevnt overfor, som gir anledning til å unnlate å gi noteopplysninger når de *ikke er av betydning* for selskapets stilling og resultat. En slik unntaksbestemmelse er naturlig, da viktige opplysninger kan være vanskelig å se for brukerne i et hav av mindre viktige opplysninger.

Prinsippet om vesentlighet gjelder først og fremst de vurderingene som knytter seg til avleggelsen av årsregnskapet. Det er ikke anledning til å unnlate å bokføre en transaksjon fordi den isolert sett kan framstå som uvesentlig (K. Pedersen et al., 2015).

2.4 Norske regnskapsstandarder

I dette kapittelet presenteres aktuelle norske regnskapsstandarder. I kapittel 2.6 gir vi en skjematisk fremstilling av disse standardene, gjennom oppgavens teoretiske modell.

2.4.1 NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

NRS 13 omhandler regnskapsmessig behandling av usikre forpliktelser og betingede eiendeler. Standarden bygger i hovedsak på internasjonale regnskapsstandarder som omhandler samme problemstillinger. En usikker forpliktelse er en forpliktelse av ukjent størrelse eller ukjent oppgjørstidspunkt, og standarden inneholder generelle prinsipper for regnskapsføring av disse. Når en annen Norsk Regnskapsstandard tillater eller krever regnskapsføring som ikke er i samsvar med prinsippene i NRS 13, er denne standarden ikke til hinder for dette.

Virksomhet kan gi opphav til fremtidige utgifter. Fremtidige utgifter som er forårsaket av virksomheten i en periode, er å betrakte som påløpte kostnader i denne perioden. Forpliktelser

kan være fremtidige utgifter knyttet til inntekter som er resultatført. Etter sammenstillingsprinsippet skal slike utgifter resultatføres i samme periode som inntekten.

NRS 13 pkt. 3: Definisjoner og begreper

Et foretak har en *forpliktelse* hvis det har plikt til å avgi økonomiske ressurser til en annen part på et fremtidig oppgjørstidspunkt. Forpliktelsen gjelder uavhengig om den andre parten er kjent eller ikke.

Med *plikt* menes at foretaket ikke har noe annet realistisk alternativ enn å gjøre opp forpliktelsen. Plikt kan følge av lov eller forskrift eller av en rettslig bindende avtale.

En forpliktelse har alltid utgangspunkt i en inntrådt hendelse, dvs. en hendelse som har funnet sted innen balansedagen. At forpliktelsen har utgangspunkt i en inntrådt hendelse betyr at den på balansedagen ikke er betinget av foretakets fremtidige handlinger. Utgifter knyttet til foretakets fremtidige drift er ikke en forpliktelse.

En *usikker forpliktelse* har ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt.

Sannsynlighetsbegreper

Regnskapsføring av et forhold med usikkert utfall må ta utgangspunkt i en antakelse om sannsynligheten for hvert av de mulige utfallene. Det er vanlig å angi sannsynlighetsnivå i prosent, hvor

- 100% angir absolutt sikkerhet for at et bestemt utfall inntreffer.
- 0% angir absolutt sikkerhet for at det ikke inntreffer.

I mange tilfeller vil ikke usikkerheten kunne tallfestes med presise sannsynlighetsprosent, og en vil i mange situasjoner være nødt til å basere seg på en omtrentlig oppfatning.

Sannsynlighetsnivåene følger av NRS 13 punkt 3.2:

- | | |
|--------------------------------------|----------------|
| - “Så godt som sikkert” | Nær 100% |
| - “Rimelig sikkert” | Over 90% |
| - “Betydelig sannsynlighetsovervekt” | 70% til 90% |
| - “Sannsynlighetsovervekt” | 50% til 70% |
| - “Lite sannsynlig” | 10% til 50% |
| - “Svært lite sannsynlig” | Mindre enn 10% |

NRS 13 pkt. 4: Usikre forpliktelser som skal regnskapsføres

Følgende regler gjelder for regnskapsføring av usikre forpliktelser:

- a) Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, og dersom verdien av oppgjøret kan estimeres pålitelig, skal forpliktelsen regnskapsføres. Beste estimat av oppgjørsverdien skal føres som avsetning for forpliktelser i balansen.
- b) Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Det skal i dette tilfellet gis noteopplysning om forpliktelsen.
- c) Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse vil komme til oppgjør, men det ikke er mulig å estimere verdien av oppgjøret pålitelig, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres. Slike tilfeller forekommer svært sjelden. Det skal også i dette tilfellet gis noteopplysning om forpliktelsen (NRS 13 pkt. 4.1).

Med å *komme til oppgjør* tolkes i standarden som: *føre til avgivelse av økonomiske ressurser*.

Videre i NRS 13 pkt. 4.2 beskrives et prinsipielt skille mellom sannsynligheten for at forpliktelsen kommer til oppgjør og sannsynligheten for ulike utfall på oppgjøret. Videre tolkes standarden som at det eksplisitt er den første typen usikkerhet, dvs. usikkerhet om forpliktelsen kommer til oppgjør, som avgjør spørsmålet om regnskapsføring.

Hvor store ressurser som skal brukes på vurderingen i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskapet, avhenger av hvor vesentlig den usikre forpliktelsen er for foretaket dersom den kommer til oppgjør.

Måling av oppgjørsverdi

Regnskapsloven inneholder bestemmelser som særskilt omhandler usikkerhet. NRS 13 sier at når en usikker forpliktelse regnskapsføres skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen, målt ved beste estimat. Ved utøvelse av skjønn må det utvises aktsomhet slik at kostnader og forpliktelser ikke blir undervurdert.

Oppgjørsverdi avhenger blant annet av hvor lang tid det er mellom balansedagen og oppgjørstidspunktet. Ved vesentlig tidsavstand skal beregning av oppgjørsverdi baseres på nåverditeknikker. Når neddiskontering inngår i beregning av oppgjørsverdi, vil det fra én regnskapsperiode til den neste påløpe en rentekostnad. Denne kostnaden reflekterer at oppgjørsverdien er blitt større, fordi oppgjøret har rykket nærmere i tid. Rentekostnaden kan føres som en driftskostnad eller finanskostnad i resultatregnskapet og tillegges avsetninger i balansen.

Avsetning for usikre forpliktelser balanseføres under «*Avsetning for forpliktelser*» jf. rskl. § 6-2 D I nr. 3. En slik avsetning kan endre karakter fra å være en avsetning under langsiktige poster til å bli «*annen kortsiktig gjeld*» ved at man for eksempel får sikker kunnskap om oppgjørstidspunkt. Avsetning for usikre forpliktelser skal vurderes på hver balansedag. Dersom det ikke lenger er sannsynlighetsovervekt for at foretaket vil avgi ressurser for å gjøre opp forpliktelsen, skal avsetningen reverseres.

NRS 13 pkt. 5: Usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres

For usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres etter reglene i overfor, skal det gis noteopplysninger etter NRS 13 pkt. 5. Spesielt gjelder dette usikre forpliktelser hvor det ikke er mulig å estimere verdien av oppgjøret pålitelig. Noteopplysninger om usikre forpliktelser som ikke regnskapsføres i henhold til denne standardens pkt. 4 skal etter NRS 13 pkt. 5 inneholde:

- a) En kort beskrivelse av hver klasse av usikre forpliktelser på balansedagen.
- b) Et anslag på virkning i resultatregnskap og balanse av at forpliktelsen var blitt regnskapsført og oppgjørsverdien var blitt målt som beskrevet i pkt. 4. Dersom det ikke regnes som praktisk mulig å gi et slikt anslag, skal grunnene til det oppgis.
- c) En indikasjon på usikkerheten i tidspunkt og beløp for oppgjøret.
- d) Muligheten for regress.

Dette gjelder imidlertid kun *store foretak* etter rskl. § 1-5. Øvrige regnskapspliktige kan gi noteopplysninger som små foretak etter NRS 13 pkt. 8.

Muligheten til å unnlate å gi noteopplysninger må likevel sees i sammenheng med hovedbestemmelsen i §7-1 (2) om at det skal gis «*opplysninger som er nødvendige for å bedømme den regnskapspliktiges eller konsernets stilling og resultat og som ikke fremgår av årsregnskapet for øvrig*».

NRS 13 pkt. 7: Anvendelse av standarden

I mange sammenhenger vil økonomisk virksomhet medføre en plikt til å fjerne produksjonsutstyr etter endt driftstid, samt en plikt til å reparere eventuelle naturskader som medfølger produksjonen. Hvordan dette skal behandles i regnskapet fremgår av NRS 13 punkt 7.5. Her fastslås det at fjerningsutgifter er en utgift som er pådratt for å skape inntekter, og at sammenstillingsprinsippet derfor krever at utgiftene periodiseres med tilhørende inntekter.

Sammenstillingen kan ifølge standardens punkt 7.5.2 gjøres på tre ulike måter:

1. Avsetningen resultatføres gradvis i takt med avskrivningen av driftsmiddelet, slik at den er stor nok til å dekke fjerningsutgiften som oppstår når driftsmiddelets levetid er over.
2. Nåverdien av fjerningsutgiften tas med ved valg av avskrivningsplan slik at netto utraneringsverdi er negativ. Avskrivningen her vil skje raskere enn ved metode 1, og fjerningsforpliktelsen vil ikke vises før driftsmiddelets balanseført verdi har nådd null.
3. Nåverdien av fjerningsutgiften legges til den balanseførte verdien til driftsmiddelet, og avskrives sammen med denne.

Alle disse tre metodene tilfredsstillende sammenstilling av utgifter med tilhørende inntekt. Metode 3 er den eneste som er i samsvar med hovedregelen for regnskapsføring av usikre forpliktelser etter standardens punkt 3, og anses som god regnskapsskikk etter NRS 13. Metode 1 er ansett som innarbeidet god regnskapsskikk i Norge, og er i tillegg beskrevet i lovens forarbeider. Metode 1 regnes derfor som en tillatt løsning.

NRS 13 pkt. 8: Små foretak

NRS 13 gjelder i utgangspunktet alle foretak. Små foretak kan imidlertid etter regnskapsloven i en del tilfeller velge en enklere periodisering enn det som følger av de grunnleggende regnskapsprinsippene. Valgene vil ha konsekvenser for regnskapsføring av forpliktelser. Små foretak kan fravike sammenstillingsprinsippet ved utgifter til fjerning og opprydding. Et slikt fravik medfører at utgiftene regnskapsføres i den perioden vedlikehold, fjerning m.v. utføres, jf. NRS 8 kap. 6.1.1.3.3.

Små foretak kan også unnlate å gi noteopplysning om forpliktelser som ikke regnskapsføres. Dersom informasjon om usikre forpliktelser som ikke er regnskapsført er vesentlig for selskapet, skal det allikevel gis noteopplysninger som nevnt ovenfor under punkt 5. Vesentlighet bedømmes her ut fra hvor nødvendig informasjonen er for å kunne bedømme selskapets stilling og resultat. Unntaksregler for små foretak vil bli presentert nærmere under egen standard.

2.4.2 NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak

NRS 8 kap 1: Virkeområde og formål

Regnskapslovens hovedbestemmelser gjelder for alle regnskapspliktige, men små foretak kan velge å benytte forenklingsregler. NRS 8 skal bidra til at små foretak utarbeider årsregnskapet innenfor de rammer loven gir, samtidig som årsregnskapet inneholder relevant og pålitelig informasjon. Reglene for små foretak skal være enkle og lite kostnadskrevende for den

regnskapspliktige, men reglene må samtidig ivareta behovet for informasjon til brukerne av regnskapet.

Definisjonen av små foretak er gitt i rskl. § 1-6 første ledd. Dersom et foretak overskrider grensene for minst to av følgende tre kriteriene kan de ikke regnes som små foretak:

1. salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. balansesum: 35 millioner kroner
3. gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

NRS 8 kap. 2: Gjeldende regler

Regnskapslovens § 3-2a inneholder et overordnet krav om at årsregnskapet hos alle regnskapspliktige skal gi et rettviseende bilde av foretakets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat. Kravet om å gi et rettviseende bilde er likevel ikke til hinder for å anvende forenklingsreglene for små foretak. Anvendelse av forenklingsreglene vil derfor ikke utløse noen vurdering opp mot det overordnede kravet, og dermed heller ingen plikt til å fravike forenklingsreglene eller gi ytterligere angivelse i noter, jf. NRS 8 pkt. 2.1.2.

Små foretak er i rskl. § 4-1 annet ledd gitt unntak fra tre av de grunnleggende regnskapsprinsippene:

- Opptjeningsprinsippet
- Sammenstillingsprinsippet
- Prinsippet om sikring

I tillegg kan små foretak velge å benytte forenklede notekrav etter rskl. §§ 7-35 til 7-45, jf. rskl § 7-1. Opplysninger kan utelates når de ikke er av betydning for å bedømme den regnskapspliktiges stilling og resultat. Opplysninger som nevnt i §§ 7-42 til 7-45 skal imidlertid alltid gis.

Dersom små foretak velger å regnskapsføre etter hovedreglene, må relevante notekrav i §§ 7-2 til 7-34 følges, med mindre annet følger av NRS 8. Dersom små foretak velger å bruke en annen regnskapsstandard enn denne på et bestemt område, kan ikke den regnskapspliktige avvike fra vedkommende standards krav med mindre det fremgår av NRS 8.

NRS 8 kap. 6: Gjeld

Utgifter til fjerning og opprydding

For utgifter til fjerning og opprydding kan små foretak velge å fravike fra sammenstillingsprinsippet ved regnskapsføring. Dette medfører at utgifter til fjerning og opprydding regnskapsføres i den perioden arbeidet faktisk utføres, jf. NRS 8 punkt 6.1.1.3.3. Begrunnelsen for unntaket er at nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av utgiftene ikke vil stå i forhold til kostnadene for små foretak.

En oppsummering av aktuelle forenklinger som påvirker behandlingen av fjerningsutgifter for små foretak følger:

- Små foretak kan fravike sammenstillingsprinsippet hvis det er i samsvar med god regnskapsskikk, jf. rskl. § 4-1 annet ledd.
- Små foretak er unntatt fra kravene i NRS 13 om noteopplysninger for ikke balanseførte usikre forpliktelser, jf. NRS 8 pkt. 6.1.1.3.7
- Små foretak er unntatt plikten til å balanseføre forpliktelser vedrørende utgifter til fjerning og opprydding, jf. NRS 8 pkt. 6.1.1.3.8, og
- Små foretak har enklere notekrav for balanseførte usikre forpliktelser, jf. NRS 8 pkt. 6.1.1.3.8

2.4.3 NRS (HU) Ny norsk regnskapsstandard, april 2014

Norsk RegnskapsStiftelse har utarbeidet et forslag til ny norsk regnskapsstandard som ble publisert 02. april 2014. I høringsutkastet er det foretatt nødvendige tilpasninger til gjeldende norsk regnskapslovgivning, og det er denne vi tar utgangspunkt i. Standarden har fått navnet «norsk regnskapsstandard» og målgruppen for standarden er gruppen øvrige foretak. Dette er alle foretak som ikke er børsnoterte og som ikke er *små foretak* etter rskl. § 1-6. Standarden skal erstatte alle eksisterende norske regnskapsstandarder med unntak av NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak og NRS (F) God regnskapsskikk for ideelle organisasjoner. Bakgrunnen for arbeidet med ny regnskapsstandard er at NRS mener forutsetningene er tilstede for harmonisering mot internasjonale regnskapsstandarder (IFRS) for små og mellomstore foretak (SME) i stedet for full IFRS. En standard så lik som mulig IFRS for SMEs oppfattes som ønskelig fordi internasjonal sammenlignbarhet anses viktig også for øvrige foretak.

Ny NRS er tilpasset slik at det tas hensyn til gjeldende norsk aksje- og regnskapslovgivning. Særlig er det foretatt tilpasninger til regnskapsloven, da flere av bestemmelsene i IFRS for SMEs

er i strid med loven. En sentral problemstilling ved utforming av ny NRS har vært hvorledes det balanseorienterte rammeverket i IFRS kan kombineres med regnskapslovens grunnleggende prinsipper i lovens kapittel 4. I ny NRS er reglene i IFRS for SMEs innført, samtidig som standarden klargjør at regnskapslovens grunnleggende prinsipper skal legges til grunn ved eventuelle konflikter. (Etter at forslaget til ny regnskapsstandard ble lagt ut på høring, ble det oppnevnt et lovutvalg som skulle utrede regnskapsloven. Regnskapsstiftelsen har uttalt at ny norsk regnskapsstandard vil bli tilpasset revidert regnskapslov. Regnskapsstiftelsen vil legge ut et nytt utkast til ny norsk regnskapsstandard på høring før standarden fastsettes. I skrivende stund foreligger ikke det nye utkastet, og vårt utgangspunkt for oppgaven er derfor høringsutkastet fra april 2014).

Kapittel 17 - Eiendom, anlegg og utstyr

Fjernings- og oppryddingsforpliktelser er i utkast til ny NRS inkludert i anskaffelseskost for eiendom, anlegg og utstyr. Kapittel 17.10 (c) fastsetter at anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr omfatter blant annet:

«Førstegangsestimatet på utgiftene til å demontere og fjerne enheten og å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand. Dette er forpliktelser som foretaket pådrar seg enten når enheten anskaffes eller som en følge av at enheten i løpet av en bestemt periode er benyttet til andre formål enn til å produsere beholdninger»

En førstegangsbruker kan velge å måle denne delen av anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr på tidspunktet for overgang til Norsk Regnskapsstandard snarere enn på det tidspunktet/de tidspunktene da plikten først oppstod.

Kapittel 21 - Avsetninger, betingede forpliktelser og betingende eiendeler

Kapittel 21 gjelder alle avsetninger, dvs. forpliktelser med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp.

Førstegangsinnregning:

Et foretak skal bare innregne en avsetning når:

- a) foretaket har en plikt på balansedagen som følge av en tidligere hendelse,
- b) det er sannsynlig (dvs. sannsynlighetsovervekt) at foretaket vil være pliktig til å overføre økonomiske fordeler for å gjøre opp plikten, og
- c) forpliktelsesbeløpet kan estimeres på en pålitelig måte.

Foretaket skal innregne avsetningen som en forpliktelse i balansen og innregne beløpet som en kostnad, med mindre et annet kapittel i standarden krever noe annet. I vårt tilfelle vil standardens

kapittel 17 kreve at kostnaden for fjerning og opprydding innregnes med anskaffelseskostnaden for eiendom, anlegg og utstyr.

Forskjeller mellom nåværende og ny regnskapsstandard

Etter god regnskapsskikk behandles utgifter til fjerning og opprydding av NRS 13. I nåværende standard gis det, som nevnt i kapittel 2.4.1, tre mulige alternativer for regnskapsmessig behandling. Ved overgang til ny regnskapsstandard vil *kapittel 17 - Eiendom, anlegg og utstyr* begrense valgmulighetene for behandling av fjerningsutgifter til alternativet om å aktivere nåverdien av fjerningsutgiftene med anskaffelseskost og avskrive dem over driftsmiddelets levetid. I standardens kapittel 17 gis det en utfyllende liste over hvilke utgifter som skal tillegges anskaffelseskost.

2.4.4 NRS (V) Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS

Regnskapsstiftelsen har utarbeidet en veiledning som omhandler enkelte områder som ikke er regulert av norske regnskapsregler. Det gir en mulighet for samordning av regnskapsmessig løsning mellom regnskaper som avlegges etter regnskapslovens kapittel 3-7, og regnskaper som avlegges etter internasjonale regnskapsregler. Veiledningen fokuserer spesielt på samordningsmuligheter for varige driftsmidler. Som vi har sett er flere av selskapene i vår undersøkelse datterselskaper i et statlig eid konsern, som utarbeider konsernregnskapet etter internasjonale regnskapsregler. Denne veiledningen åpner for en samordning mellom selskapsregnskaper etter regnskapsloven kapittel 3-7 og konsernregnskapet etter IFRS.

Dekomponering

International accounting standard (IASB) nr. 16 kan ha en annen vurderingsenhet for avskrivninger enn regnskapsloven kapittel 4 og 5. Dekomponering er lite utbredt i norsk praksis, men er tillat etter regnskapsloven. Dette innebærer at foretakene kan oppnå en samordnet vurdering etter de to regnskapsregimene.

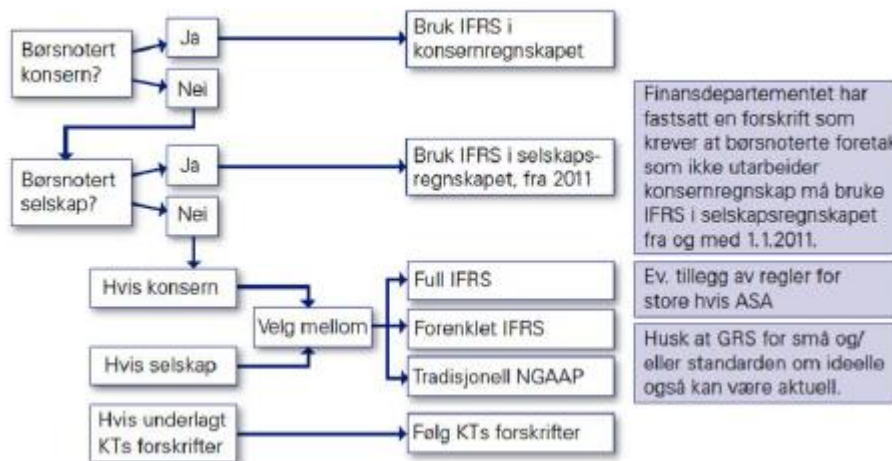
Restverdi

Etter IAS 16 skal restverdi tas hensyn til i avskrivningsplan for driftsmidler, og vurderes årlig. Også restverdien kan samordnes mellom de to regnskapsregimene (Myrbakken & Haakanes, 2015).

2.5 IFRS i Norge

EU vedtok i 2002 at børsnoterte foretak skal anvende internasjonale regnskapsstandarder i konsernregnskapet i stedet for nasjonale regler, og etter EØS-avtalen følger norsk selskapslovgivning de regler som gjelder i EU (Myrbakken & Haakanes, 2015).

Gjennomføringen av IFRS-forordningen i Norge krevde lovteknisk endring i regnskapsloven. Lovhjemmelen for å anvende IFRS i norske årsregnskap finnes i regnskapsloven § 3-9, og det er denne bestemmelsen som regulerer plikt og adgang til å anvende IFRS. Regnskapslovens tosporssystem gir anledning til at norske selskaper som ikke er notert på børs, frivillig kan utarbeide selskaps- og konsernregnskap etter IFRS. For selskaper som vurderer børsnotering vil dette kunne være hensiktsmessig (Myrbakken & Haakanes, 2011). I figur 7 har KPMG skissert hvordan IFRS anvendes i norsk regnskapslovgivning:



Figur 7: Anvendelse av IFRS i norsk regnskapslovgivning (Richardsen, S-T., forelesning 05.11.2015 [Innsikt i IFRS])

2.5.1 IAS 16 Eiendom, anlegg og utstyr

Formålet med standarden er å fastsette regnskapsmessig behandling av eiendom, anlegg og utstyr. Dette fordi brukerne av regnskapet skal kunne skille mellom et foretaks investeringer i disse eiendelene, og endringene i en slik investering. De viktigste spørsmålene ved regnskapsføringen er innregning og beregning av balanseførte verdier (Myrbakken & Haakanes, 2015). Her vil vi kun presentere de bestemmelser i standarden som omfatter fjerningsutgifter. Alle oversettelser av IAS er hentet fra Myrbakken og Haakanes (2015), og henvisninger er videre gitt til standardens punkter.

Virkeområde og definisjoner

IAS 16 skal anvendes ved regnskapsføring av eiendom, anlegg og utstyr. Dette gjelder med mindre en annen standard krever eller tillater en annen regnskapsmessig behandling.

Anskaffelseskost er i standardens punkt 6 definert som det beløpet som er betalt, i kontanter eller kontantekvivalenter, for å anskaffe en eiendel på tidspunktet for anskaffelse eller tilvirkning.

Anskaffelseskosten kan også være den virkelige verdien av annet vederlag som er avgitt.

Eiendom, anlegg og utstyr er i samme punkt definert som: materielle enheter som

- a) holdes av foretaket til bruk i produksjon eller til levering av varer eller tjenester, for utleie til andre eller til administrative formål, og
- b) som er forventet å være i bruk i mer enn én regnskapsperiode.

Innregning

IAS 16.7 sier at: anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr bare skal innregnes som eiendel dersom

- a) det er sannsynlig at framtidige økonomiske fordeler knyttet til eiendelen vil tilflyte foretaket, og
- b) eiendelens anskaffelseskost kan måles på en pålitelig måte.

Måling - bestanddeler av anskaffelseskost

Anskaffelseskost for en enhet av eiendom, anlegg og utstyr omfatter i henhold til IAS 16.16:

- a) eiendelens innkjøpspris,
- b) eventuelle henførbare utgifter som er nødvendige for å frakte eiendelen til riktig sted og sette den i stand,
- c) førstegangsestimat på utgiftene til å demontere og fjerne enheten og å rehabilitere tomten der enheten er plassert til opprinnelig stand.

Som vi ser fremkommer det helt klart at fjerningsutgifter inngår som en bestanddel av anskaffelseskost etter IAS 16. Forpliktelser knyttet til utgifter som er regnskapsført i samsvar med IAS 16, innregnes og måles i samsvar med IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler, jf. IAS 16.18.

Med andre ord, førstegangsestimat av fjerningsutgiftene for en vindturbin skal tillegges anskaffelseskostnaden til selve turbinen. Forpliktelsen dette medfører, skal innregnes og måles etter IAS 37.

2.5.2 IAS 37 Avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler

Formålet med denne standarden er å sikre at egnede inngangskriterier og målegrunnlag anvendes på avsetninger, betingede eiendeler og forpliktelser. I tillegg til at det gis tilstrekkelige opplysninger om dette i notene slik at brukere av regnskapet kan forstå arten av, oppgjørstidspunkt for og beløpet for avsetninger, forpliktelser og betingede eiendeler (Myrbakken & Haakanes, 2015).

Virkeområde og definisjoner

IAS 37 regulerer regnskapsføring av avsetninger, betingede forpliktelser og betingede eiendeler. Standarden skal benyttes av alle foretak, med mindre en annen standard er gjeldende. I standardens punkt 10 fremkommer følgende definisjoner:

- *Avsetning* er en forpliktelse med usikkert oppgjørstidspunkt eller beløp.
- *Forpliktelse* er en eksisterende plikt for foretaket som oppstår av tidligere hendelser. Det forventes at oppgjør av forpliktelser skal føre til en strøm av ressurser ut fra foretaket som omfatter økonomiske fordeler.
- *Forpliktende hendelse* er en hendelse som skaper en juridisk eller underforstått plikt som fører til at et foretak ikke har annet realistisk alternativ enn å gjøre opp denne plikten.

Fra definisjonene fremgår det at en avsetning må oppfylle både forpliktelsesdefinisjonen og ha en ukjent størrelse eller ukjent oppgjørstidspunkt. Ukjent størrelse kan tolkes som en ukjent utfallsverdi (Johnsen, Kvifte, Kvaal, & Gjesdal, 2006). Avsetninger kan skilles fra andre forpliktelser nettopp fordi det er usikkerhet omkring oppgjørstidspunktet eller beløpet for de fremtidige utgiftene som kreves for å gjøre opp avsetningen (Myrbakken & Haakanes, 2015).

Regnskapsføringen avhenger av en sannsynlighetsvurdering. IAS 37 bruker begrepet *probable* med kvantifiseringen mer sannsynlig enn ikke, altså sannsynlighetsovervekt, og bare sannsynlige forpliktelser kan og skal balanseføres.

Innregning

En avsetning skal etter IAS 37.14 innregnes når:

- a) et foretak har en plikt, juridisk eller faktisk, som er resultat av en tidligere hendelse.
- b) det er sannsynlig at en strøm av ressurser som omfatter økonomiske fordeler ut fra foretaket, vil kreves for å gjøre opp plikten, og
- c) det kan foretas et pålitelig estimat av forpliktelsesbeløpet.

Dersom disse vilkårene ikke er oppfylt, skal det ikke innregnes noen avsetning.

Måling

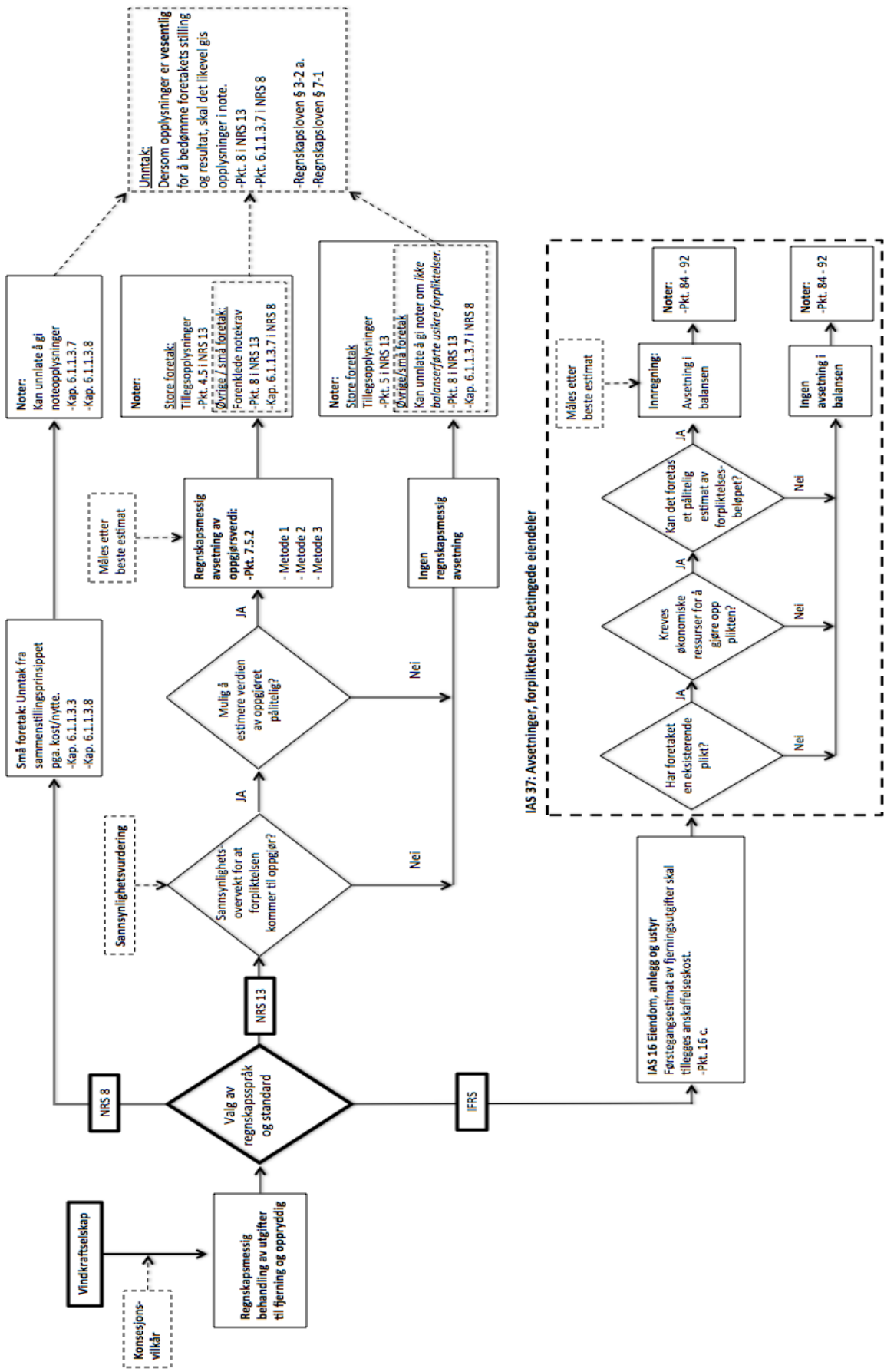
En usikker forpliktelse skal måles til beste estimat av forpliktelsen, jf. IAS 37.36. Standarden beskriver beste estimat som det beløp foretaket ut fra en rasjonell betraktning ville måtte betale for å gjøre opp plikten på balansedagen, eller for å overdra den til tredjemann på samme tidspunkt. På den måten, knytter estimatbegrepet seg direkte til en målestørrelse, nemlig et spesifikt beløp som en rasjonell aktør er villig til å betale for å fri seg fra forpliktelsen (Johnsen et al., 2006). Beste estimat vil således ikke nødvendigvis kunne framstå som entydig hos et utvalg regnskapsprodusenter.

Når virkningen av tidsverdien av penger er vesentlig, skal størrelsen på en avsetning være nåverdien av utgiftene som forventes å bli nødvendig for å gjøre opp plikten. IAS 37.51 presiserer i tillegg at gevinster ved forventet avhending av eiendeler ikke skal tas med i betraktningen ved måling av en avsetning, selv om gevinsten er nært knyttet til hendelsen som er årsak til avhendingen. Slik standarden tolkes skal for eksempel skrapverdien ved avhending av en vindmølleturbin, ikke tas med i betraktningen ved måling av avsetning for fjerning av vindturbinen. Foretaket skal isteden innregne gevinster ved forventet avhending på det tidspunktet som angis av den standard som omhandler eiendelene. Dvs. at en eventuell skrapverdi/restverdi skal tas med i beregningen av eiendelens utrangeringsverdi, og avskrives ned til denne.

2.6 Studiens teoretiske modell

Figuren på neste side er ment som en oppsummering av studiens teori. Det er en skjematisk fremstilling av hvilke valg regnskapsprodusentene har ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding. Samt hvilke krav til regnskapsmessig behandling de ulike valgene medfører.

Det er tre ulike «løp» eller regnskapsspråk: NRS 8, NRS 13 og IFRS. Det er ulike krav til noteopplysninger mellom de tre løpene, men også innad vil det være ulikt opplysningskrav avhengig av selskapets størrelse og valg av behandlingsmetode.



Figur 8: Studiens teoretiske modell

3.0 Metode

I dette kapittelet presenterer vi studiens metodiske tilnærming. Først gis det en beskrivelse av de ulike fasene i en forskningsprosess. Deretter vil vi gjennomgå hver av fasene spesifikt for denne oppgaven, og forklare de valg og forutsetninger som har blitt tatt underveis.

3.1 Forskningsprosessen

Samfunnsvitenskapelig og økonomisk forskning handler om å samle inn, analysere, tolke og rapportere informasjon. Et bevisst valg av metode er en nødvendig forutsetning for å kunne utføre et godt forskningsarbeid. Metoden kan ses på som et redskap som danner grunnlaget for en systematisk framgangsmåte mot å besvare forskningsspørsmålene (Holme & Solvang, 1996). Johannessen, Christoffersen og Tufta (2011) definerer forskning som en stegvis prosess over flere faser. Dette forskningsarbeidet vil ha følgende fremgangsmåte:

1. Forberedelse
2. Datainnsamling
3. Dataanalyse

Studiet vil fremlegges som en mastergradsavhandling med de krav som følger av dette. Etter dataanalysen følger en konklusjon som baserer seg på sammenligning av innsamlet data opp mot teori. Avslutningsvis i metodekapittelet har vi foretatt en evaluering av metodens kvalitet opp mot ulike kriterier.

3.2 Forberedelse

I forberedelsen bestemte vi hva som skulle undersøkes. Valg av tema har bakgrunn i vår interesse, kunnskap og tidligere erfaringer. Problemstillingen ble definert, formålet med undersøkelsen ble utledet og valg av forskningsdesign dannet en ramme for hvordan undersøkelsen skulle gjennomføres.

3.2.1 Fra tema til problemstilling

Forskerens faglige utgangspunkt, bakgrunn og utdanning, legger gjerne føringer for studiets innhold. I vårt tilfelle har vår felles faglige bakgrunn, gjennom profileringsfagene ved studiestedet, vært med på å styre oss i den retningen vi har valgt.

I halvåret før arbeidet med masteroppgaven begynte skulle vi legge frem et forslag til tema, en såkalt *master thesis proposal (MTP)*. Arbeidet med denne dannet utgangspunktet for vår oppgave, og kan sammenlignes med en form for litteraturgjennomgang. Her kom det frem at det

ikke eksisterte en felles praksis for regnskapsmessig behandling av utgifter til fjerning og opprydding. I tillegg var det lite informasjon tilgjengelig om selskaper som faktisk hadde gjennomført fjerning av vindturbiner. Funnene som ble gjort i arbeidet med vår MTP bidro videre til å formulere en endelig problemstilling.

Oppgavens forskningsspørsmål og bakgrunn for studiet er beskrevet i kapittel 1.

3.2.2 Formål og forskningsdesign

Formålet med vår oppgave er å undersøke regnskapspraksisen hos norske landbaserte vindkraftverk når det kommer til behandling av utgifter for fjerning og opprydding. Vi ønsker også å si noe om hva beste praksis bør være med bakgrunn i lover og forskrifter.

Forskningsdesign defineres av Saunders, Lewis og Thornhill (2012) som en plan for hvordan forskeren skal besvare den aktuelle problemstillingen og de tilhørende forskningsspørsmålene. Det generelle forskningsdesignet setter en ramme for den videre tilnærmingen til både datainnsamling og analyse. Det finnes imidlertid ingen idealoppskrift på et forskningsdesign, da det vil variere med problemstilling, tid og ressurser man har til rådighet (Grenness, 1997). De fleste lærebøker opererer likevel med tre hovedtyper forskningsdesign. Churchill (1991) skiller mellom eksplorativt, deskriptivt og kausalt design. Vår studie har, med bakgrunn i valgt problemstilling, et *deskriptivt* design. Dette designet benyttes først og fremst når formålet er å beskrive et fenomen eller å kartlegge en praksis. En slik fremgangsmåte beskriver Johannessen et al. (2011) som *deduktiv*, dvs. en tilnærming fra teori til empiri. Med utgangspunkt i rettskilder og gjeldende lovverk vil vi samle inn empiri for å se om forventinger stemmer overens med regnskapspraksisen (virkeligheten).

En annen sentral avgjørelse knyttet til gjennomføring av undersøkelser er tidsdimensjonen. Skal vi benytte data fra ett bestemt tidspunkt, eller skal data samles inn over en lengre periode? Førstnevnte kalles for tverrsnittsundersøkelser og gir et øyeblikksbilde av det fenomenet som undersøkes. Denne typen undersøkelse har den fordel at den ikke er særlig tidsmessig krevende, og vi kan få god informasjon om hvordan fenomener varierer på det aktuelle tidspunktet. Denne studien har sine begrensninger i tid og ressurser, ettersom den er en del av en masteroppgave. På bakgrunn av dette utføres den som en tverrsnittsundersøkelse. Begrensninger ved tverrsnittsundersøkelser er at vi ikke kan si noe om regnskapspraksisens utvikling over tid (Johannessen et al., 2011). Vi mener imidlertid at det er tilstrekkelig å samle inn data på ett bestemt tidspunkt for å svare på denne studiens problemstilling og forskningsspørsmål.

3.3 Datainnsamling og analyse

I fase 2 måtte vi ta stilling til hvilken innsamlingsmetode som skulle benyttes, hvem som skulle delta i undersøkelsen, samt lage en strategi for rekruttering og innsamling.

3.3.1 Metodevalg

Metoden som har blitt valgt er vårt redskap for innsamling av data til undersøkelsen. Innen samfunnsvitenskapen skilles det i hovedsak mellom kvalitative og kvantitative metoder, som produserer henholdsvis myke og harde data. Skillet mellom disse bestemmes ut fra hvordan data registreres og analyseres. Hvilken metode som benyttes bestemmes i stor grad ut fra problemstillingen (Johannessen et al., 2011).

Vår problemstilling søker å kartlegge samt forklare regnskapspraksis. For å besvare problemstillingen på en tilfredsstillende måte er det derfor hensiktsmessig for oss å benytte en kombinasjon av både kvalitativ og kvantitativ metode. En slik kombinasjon kalles metodetriangulering. Triangulering kan gi en høyere forskningskvalitet ved at de ulike metodene støtter og komplementerer hverandre (Ringdal, 2007).

I neste avsnitt kommer en beskrivelse av hva som kjennetegner de ulike metodene, samt deres styrker og svakheter. Begge metoder kan gi gode resultater ved riktig bruk, og spesielt i samsvar med hverandre.

Kvalitativ metode

Kvalitativ forskning kjennetegnes ved at et lite antall enheter blir undersøkt for å kunne gå i dybden på det temaet som studeres. Denne metoden benyttes når formålet er å si noe om deltakernes subjektive meninger samt deres fortolkning av verden rundt dem. I kvalitative metoder ligger fokuset på å tilegne seg rik og dyp informasjon rundt et snevert tema, og metoden er derfor ikke egnet dersom en ønsker å generalisere resultatene (Ringdal, 2007). Metoder for analysering av kvalitative data er ikke standardiserte, og det kan dermed bli svært mye arbeid i etterkant av datainnsamlingen. Analysen krever en systematisk og grundig bearbeiding av dataene (Gripsrud, Silkoset, & Olsson, 2004).

Kvantitativ metode

Kvantitativ forskning baserer seg på talldata, og det søkes etter å beskrive virkeligheten ved hjelp av tall og tabeller (Ringdal, 2007). Ved bruk av kvantitative datainnsamlingsmetoder kan en kartlegge utbredelsen av et fenomen (Johannessen et al., 2011). Det er nettopp dette vi ønsker å gjøre. Målet med kvantitative metoder er ofte å kunne si noe om hele populasjonen gjennom å

generalisere resultatene. Derfor samles det ofte inn store mengder data i et standardisert format, og det er et sterkt fokus på å få en høy svarprosent fra et representativt utvalg av populasjonen (Askheim & Grenness, 2008).

Spørreskjema er den vanligste metoden for å samle inn kvantitativ data (Johannessen et al., 2011). Det ligger mye arbeid i utformingen av disse. Det er viktig at spørsmålene i spørreundersøkelsen er utvetydige, slik at alle respondentene forstår spørsmålene på samme måte (Saunders et al., 2012). Årsaken til dette er at forskeren i kvantitative studier har en viss avstand til forskningsobjektet. Det er derfor ikke mulig å avklare eventuelle misforståelser underveis (Ringdal, 2007).

3.3.2 Populasjon

Oppgaven er avgrenset til å undersøke norske landbaserte vindkraftselskaper. Vi har videre vært nødt til å foreta en nærmere avgrensning grunnet oppgavens tid og omfang. Avgrensningen baserer seg på NVE`s siste utgitte rapport om vindkraftproduksjon i Norge. Her gis en liste over alle vindkraftverk som var i normal drift i 2015. Det er disse som er populasjonen i denne studien (Weir, 2016).

Vår populasjon er strategisk utvalgt med tanke på å kunne representere den norske landbaserte vindkraftbransjen som helhet. En kort beskrivelse av populasjonens egenskaper er gjengitt under:

- Totalt 19 selskaper.
- Selskapene er i normal drift i år 2015.
- Selskapenes vindmølleparker er geografisk spredt langs hele Norskekysten.
- Består av alt fra små vindkraftselskaper med 1 vindturbin til det største selskapet som har 68 vindturbiner.

3.3.3 Datakilder og analyse av data

Ved datainnsamling skilles det mellom primære og sekundære kilder. Primærdata er hentet inn av forskeren selv, mens sekundærdata er datamateriale som er produsert av andre (Gripsrud et al., 2004). Hvilken datainnsamlingsmetode man velger å benytte avhenger av både problemstillingen og andre begrensninger som tid og penger.

Sekundærdata

Denne studien tar i bruk sekundærdata i form av siste avlagte årsregnskap for selskapene i populasjonen. Dette er årsregnskapet for 2014. Fordelen med å benytte seg av sekundærdata er at

de ofte er lett tilgjengelig og at det ikke er særlig ressurskrevende å tilegne seg dem. Årsregnskapene ble bestilt direkte fra Brønnøysundregisteret og mottatt på mail umiddelbart. Dette ga oss muligheten til å starte en del av dataanalysen svært tidlig i forskningsprosessen. Gjennomgangen av årsregnskapene gjorde det mulig å kartlegge hvordan regnskapspraksisen er i dag. Vi har i hovedsak undersøkt om utgifter til fjerning av vindkraftverket er ført som en forpliktelse i balansen, og om det ellers er gitt noen informasjon om forpliktelsen i form av noteopplysning eller lignende. Den informasjonen vi tilegnet oss her dannet grunnlaget for resten av datainnsamlingen. Vi utarbeidet en spørreundersøkelse til selskapene i populasjonen på bakgrunn av den informasjonen vi tilegnet oss i gjennomgangen av regnskapene.

Ved bruk av sekundærdata er det viktig å være bevisst på at dataene ofte er samlet inn til et annet formål. Informasjonen kan være basert på andres tolkninger, og blir gjerne presentert på en måte som gagnar sitt spesifikke formål (Saunders et al., 2012). Et årsregnskap er imidlertid standardisert ettersom regnskapet er et informasjonssystem som er underlagt klare regler med tanke på både innhold og oppsett. Dette betyr at det er lite fortolkninger involvert i behandlingen av regnskapsinformasjonen.

Primærdata

Til denne studien benyttes primærdata i form av en spørreundersøkelse. Datainnsamlingen skjer ved at vi henvender oss direkte til informasjonskilden, og dette kan bidra til en forbedret forskningskvalitet sammenlignet med bruk av sekundære kilder. Dataene er samlet inn spesifikt til studiens formål, og er dermed svært godt egnet til å besvare vår problemstilling. Ved bruk av spørreskjema er mye av arbeidet gjort før undersøkelsen sendes ut, og standardiserte spørsmål og svar bidrar til oversiktlige resultater. Fordelen med spørreskjema er at det kan sendes til mange respondenter, og at vi får standardiserte og sammenlignbare svar.

Utforming spørreskjema

Questback, som er et verktøy for design og distribusjon av undersøkelser online, er benyttet for å konstruere og distribuere spørreundersøkelsen. Spørsmålene i spørreundersøkelsen er utledet fra oppgavens teori samt den praksisen vi har sett i gjennomgangen av årsregnskapene.

Spørreskjemaet er semistrukturert, noe som innebærer at respondentene får en blanding av strukturerte spørsmål med oppgitte svaralternativer og åpne spørsmål der respondenten kan skrive svarene sine selv. Fordelen med forhåndsoppgitte svaralternativer er at det er lettere for respondenten å fylle ut skjemaet samt at det er enklere for oss som forskere å registrere og analysere svarene. Ulempen er at det ikke alltid er mulig å oppgi utfyllende svaralternativer, og

da kan mye informasjon gå tapt. Dette problemet har vi løst ved å legge inn noen åpne spørsmål i spørreundersøkelsen. Disse lar respondentene svare med sine egne ord, noe som er en god løsning når vi ikke har nok kunnskap omkring temaet til å konstruere strukturerte svaralternativer. Spørreundersøkelser blir normalt knyttet til kvantitativ metode, men når åpne spørsmål inkluderes får undersøkelsen også et kvalitativt preg. Åpne spørsmål gjør det imidlertid mer krevende å analysere svarene på en tilfredsstillende måte, og de kan ikke generaliseres på samme måte som strukturerte spørsmål (Johannessen et al., 2011).

Distribusjon spørreskjema

Vår populasjon på 19 selskap representerer de vi ønsket å distribuere spørreskjemaet til. Vårt mål med spørreundersøkelsen var å få et helhetlig bilde av situasjonen i dag. Derfor ønsket vi å sende ut spørreskjemaet til alle de 19 selskapene. For å få mest mulig informasjon ut av denne delen av studiet var det ønskelig at respondentene skulle være regnskapsansvarlige, økonomiansvarlige eller medarbeidere i regnskaps/økonomiavdelingen, da vi antar at disse kjenner regnskapet best. For å sikre mest mulig svar godtok vi imidlertid også svar fra daglig leder, konserndirektør og representanter fra styret. Disse skal også ha gode kunnskaper om siste års avlagte regnskap, og vi antar derfor at de kan svare godt på spørreskjemaet. I Q2 i spørreskjemaet blir respondenten bedt om å oppgi hvilken stilling han/hun har i selskapet. Tabellen på neste side viser en oversikt over hvem respondentene er:

Tabell 3: Respondentenes stilling i selskapet (primærdata)

Selskap nr.	Respondent
Selskap 1	Har ikke deltatt på spørreundersøkelsen
Selskap 2	Økonomisjef / CFO
Selskap 3	Administrerende direktør / Daglig leder
Selskap 4	Har ikke deltatt på spørreundersøkelse
Selskap 5	Administrerende direktør / Daglig leder
Selskap 6	Driftsleder
Selskap 7	Chief Group Controller
Selskap 8	Medarbeider regnskap
Selskap 9	Økonomisjef / CFO
Selskap 10	Har ikke deltatt på spørreundersøkelse
Selskap 11	Styremedlem
Selskap 12	Økonomisjef / CFO
Selskap 13	Administrerende direktør / Daglig leder
Selskap 14	Driftsansvarlig
Selskap 15	Driftsansvarlig
Selskap 16	Regnskapssjef
Selskap 17	Regnskapssjef
Selskap 18	Administrerende direktør / Daglig leder
Selskap 19	Økonomisjef / CFO

Alle selskapene ble først kontaktet per telefon. Kontaktinformasjon fra vindkraftselskapenes nettsider ble benyttet i første omgang. I de tilfeller der det ikke var mulig å finne kontaktinformasjon til aktuelle respondenter på nettsiden ble sentralbord oppringt der vi fikk videre henvisninger. I tillegg ble det sendt ut flere e-poster. Etter at aktuelle aktører sa seg villig til å svare på undersøkelsen ble undersøkelsen sendt til aktørene via e-post. Via Questback hadde vi en oversikt over hvor mange spørreskjemaer som hadde blitt sendt ut, samt hvor mange svar vi hadde fått til enhver tid. Respondenter fra 16 av 19 selskaper endte opp med å svare på spørreundersøkelsen, og dermed har vi en svarprosent på 84,2%. Grunnet et ønske om åpne og ærlige svar ble det bestemt at både selskapene og respondentene skulle holdes anonyme i oppgaven. Selskapene blir derfor referert til som selskap 1-19, og respondentene blir benevnt ut ifra deres stilling i selskapet.

3.5 Evaluering

Valg av metode påvirker undersøkelsens kvalitet og bestemmer i hvor stor grad resultatene er til å stole på (Busch, 2013). For at resultatene av ulike forskningsprosjekt skal være nyttige og troverdige må enkelte kvalitetskriterier være oppfylt. Her presenteres en evaluering av denne studiens kvalitet. Kriteriene avhenger av hvilken metodisk tilnærming studiet har. Det benyttes

ulike begreper knyttet til like områder av forskningskvalitet, avhengig av om en benytter seg av kvalitative eller kvantitative metoder. Vi har i hovedsak benyttet oss av kvantitativ metode, men med et relativt høyt kvalitativt preg. Derfor vil vi her diskutere både kvalitative og kvantitative kvalitetsbegreper. Vi vil først definere begrepene, før vi presenterer en evaluering av vårt studie. En oversikt over de ulike begrepene finnes i tabellen nedenfor:

Tabell 4: Kvalitative og kvantitative kvalitetsbegreper (Lincoln & Guba, 1985)

Kvalitativ	Kvantitativ
Troverdighet	Intern validitet
Overførbarhet	Ekstern validitet
Pålitelighet	Reliabilitet
Bekreftbarhet	Objektivitet

3.5.1 Reliabilitet / Pålitelighet

Reliabilitet handler om i hvilken grad resultater fra forskning er stabile og konsistente, noe som er nødvendig for å oppnå god kvalitet i forskningen (Saunders et al., 2012). Reliabilitet knytter seg til hvilke data som benyttes, hvordan dataene er samlet inn, samt hvordan de bearbeides (Johannessen et al., 2011). For å oppnå god reliabilitet må studien være repliserbar. Dette innebærer at resultatene skal bli like, til tross for at prosjektet blir gjort på et nytt tidspunkt, samt av en ny forsker. En må altså oppnå samme resultat når målingen gjentas med samme måleinstrument (Ringdal, 2007). I vår studie er dette sikret gjennom en nøye beskrivelse av datainnsamlingsprosessen, slik at leserne kan få innsikt i vårt arbeid. En slik innsikt øker reliabiliteten.

Sekundærdata

Årsregnskapene som er benyttet i denne studien er produsert av fagpersoner og godkjent av selskapets styre. De ble bestilt fra Brønnøysundregisteret, og dersom andre forskere ønsker å replisere vårt studie vil de enkelt kunne tilegne seg og benytte samme datasett, uten at disse har vært endret på noe vis. Vi benytter årsregnskapene kun til å undersøke om det er avsatt for fjerningsforpliktelser i balansen, og om det er gitt annen opplysning i noter eller liknende. Det er ingen rom for subjektive vurderinger og tolkninger vedrørende gjennomgangen av

årsregnskapene. Muligheten for feiltolkning av datasettet er derfor ikke tilstede. Vi bestemte likevel at vi skulle gå igjennom alle regnskapene hver for oss for å sikre at det ikke oppstod noen feilregistrering.

Primærdata

Ettersom spørreundersøkelsen vår har et kvalitativt preg, er ikke kvantitative reliabilitetskrav hensiktsmessig ved evaluering. Kvaliteten evalueres derfor ut fra hvor pålitelig dataene er.

Respondentene til spørreundersøkelsen anonymiseres, noe som gjør det umulig for andre forskere å gjenta denne studien og få akkurat like resultater uten data fra vår undersøkelse. Studien gir likevel grunnlag for å gjennomføre samme type forskning, med bruk av samme populasjon, uten nødvendigvis å bruke akkurat samme selskaper og respondenter som vi har gjort. Påliteligheten i vårt datamateriale styrkes gjennom å gi leseren en åpen og detaljert framstilling av vår forskningsprosess vedrørende utarbeidelsen av spørreundersøkelsen.

Undersøkelsen ble distribuert på internett via det internasjonale anerkjente verktøyet QuestBack. Respondentene kunne svare på undersøkelsen når de hadde tid og mulighet, og vedkommende ble dermed ikke påvirket av stress og tidspress. I tillegg har vi unngått visse feilkilder ved å bruke nettbaserte undersøkelser fremfor manuelle skjema. Dette gjør svarene våre mer pålitelig. Eksempelvis har vi valgt å gjøre mesteparten av spørsmålene i undersøkelsen obligatoriske. Dette innebærer at respondenten må svare på alle spørsmålene før de blir sendt videre til det neste. Denne løsningen hindrer feilkilder som oppstår når respondenter glemmer eller unngår å svare på enkelte spørsmål. Dette kan ikke kontrolleres dersom undersøkelsen utføres på papir. I tillegg blir dataregistreringen nøyaktig ettersom respondentene avgir svarene elektronisk. Slik unngår vi feilkilder som kan oppstå når data skal registreres elektronisk fra papirform.

3.5.2 Intern validitet / Troverdighet

Validitet handler om hvor godt en klarer å måle det en har til hensikt å måle. Det vil si om tolkningene av de innsamlede dataene samsvarer med virkeligheten som har blitt studert, og dermed har gyldighet. Validitet skiller seg fra reliabilitet ved at det ikke er selve målemetoden som er viktig, men dataene som er samlet inn. Intern validitet handler om i hvor stor grad årsakssammenhenger kan støttes innenfor et bestemt studie (Thagaard, 2009). I vårt studie vil vi si noe om hva som påvirker valg av regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter. Diskusjon rundt dette baserer seg i stor grad på den kvalitative delen av spørreundersøkelsen, og vi snakker

derfor om *troverdighet* fremfor intern validitet. Troverdighet handler om å få frem “sannheten” som oppleves og blir uttrykt av respondentene (Lincoln & Guba, 1985).

Primærdata

Troverdigheten kan påvirkes av såkalte systematiske feil. Dette kan eksempelvis komme av at et spørsmål i spørreskjemaet blir feiltolket av respondentene, og at en dermed ikke måler det en har til hensikt å måle. I dette studiet blir troverdigheten styrket ved at vi først satte oss godt inn i vindkraftbransjen. Deretter gjorde vi en grundig gjennomgang av både gjeldene lover og regler. Slik ble vi bedre rustet til å dra frem relevant informasjon som ble benyttet i utforming av spørreskjemaet. Spørsmålene ble diskutert med veilederne, og det ble også gjort en pre-test av det ferdig utformede spørreskjemaet før respondentene ble kontaktet.

Pre-testen ble gjennomført av:

- 1 ekstern revisor med kjennskap til oppgavens teori.
- 2 ansatte ved Universitetet i Tromsø med kjennskap til oppgavens teori.
- 4 medstudenter med 5-årig økonomisk utdanning

Deltakerne ble bedt om å komme med tilbakemeldinger både på spørsmålsformuleringer, innhold, oppsett og hvor lang tid de brukte på undersøkelsen. Gjennom pre-testen fikk vi innspill på hva vi manglet for å dekke nødvendige temaer for å svare på problemstillingen. Målet med pre-testen var også å sikre at spørsmålene ble tolket likt av alle. Det er imidlertid ingen garanti for at respondentene tolket spørsmålene på samme måte som pre-testdeltakerne. Kun en av de som utførte pre-testen har praktisk erfaring med regnskapene til norske vindkraftverk, og stiller likt med respondentene.

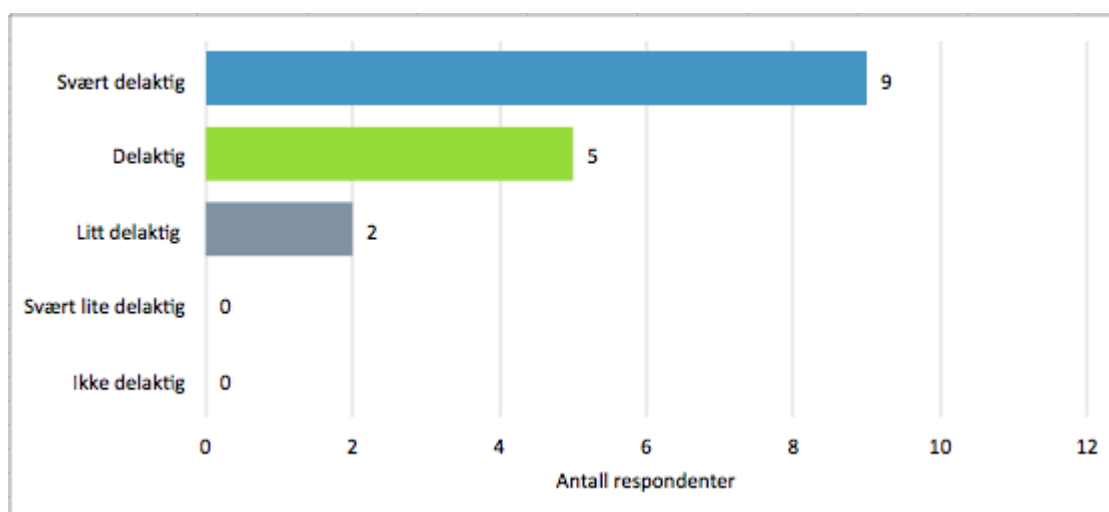
Spørreskjemaet som er brukt i dette studiet er som tidligere nevnt semistrukturert. En potensiell svakhet ved dette er at svaralternativene kanskje ikke er dekkende nok. Svarene vi får vil da ikke være riktig, ettersom det optimale svaret ikke var tilgjengelig. Da vil ikke resultatene samsvare med virkeligheten, og troverdigheten blir svekket. For unngå dette la vi inn alternativet «annet» på flere spørsmål. Der kunne respondenten selv fylle inn sitt svar, slik at svaret stemmer helt overens med virkeligheten.

Før spørreundersøkelsen ble sendt ut ble alle respondentene kontaktet via telefon. Dette ble gjort for å sikre at de rette personene utførte undersøkelsen.

Tabell 5: Respondentenes stilling i selskapet, oppsummert

Navn	Antall respondenter
Administrerende direktør / Daglig leder	4
Økonomisjef / CFO	4
Regnskapssjef	2
Driftsleder	3
Styremedlem	1
Controller	1
Medarbeider regnskap	1
N	16

Når vi vet at undersøkelsen er utført av aktører som har kjennskap til regnskapet kan vi i større grad stole på at respondentene tolker spørsmålene likt. Da vil svarene stemme godt overens med virkeligheten og troverdigheten styrkes. Respondentene har imidlertid ulike stillinger i selskapene, og kan ha ulik bakgrunn vedrørende både erfaring og utdanning. Vi spurte derfor hvor delaktige respondentene hadde vært i arbeidet med årsregnskapet.



Figur 9: Grad av delaktighet ved utarbeidelsen av årsregnskapet (primærdata)

På tross av at respondentene innehar ulike roller, fra daglig leder til medarbeider regnskap, er grad av delaktighet og kjennskap til årsregnskapet høy hos de fleste respondentene. Dette sier oss at vi har nådd ut til riktige personer hos de ulike selskapene, med kjennskap til avleggelsen og innholdet i årsregnskapet.

3.5.3 Ekstern validitet / Overførbarhet

Ekstern validitet tar for seg om forståelsen som utvikles innenfor en studie kan være gjeldende også i andre sammenhenger. Dette handler om i hvor stor grad resultatene fra studien kan generaliseres eller overføres til lignende situasjoner (Thagaard, 2009). For å kunne generalisere resultatene fra denne oppgavens spørreskjema må respondentene være representative for

populasjonen, og det er viktig å få en så høy svarprosent som mulig. Det at respondentene ble kontaktet via telefon forbedret antageligvis responsraten betraktelig ved at respondentene følte seg mer motivert til å være en del av undersøkelsen. Svarprosenten på spørreundersøkelsen var 84,2% noe som er svært bra. Det kan tenkes at resultatene er overførbare til de resterende tre selskapene i vår populasjon, noe som gir studien en god overførbarhet totalt sett.

3.5.4 Objektivitet / Bekreftbarhet

Vår objektivitet i arbeidet er noe vi har prøvd å opprettholde i hele prosessen. Vi har ikke noe forhold til selskapene i populasjonen, bortsett fra at de er analyseenheter i studiet. Hvordan de regnskapsmessig behandler fjerningsutgiftene, og hvilke resultater det gir selskapene, har vi ingen følelser knyttet til. Vi skriver ikke denne oppgaven på oppdrag fra noen, noe som vi mener er med på å styrke oppgavens objektivitet. Våre valg og beslutninger som er tatt i arbeidet, er beskrevet slik at leseren også kan følge og vurdere disse.

3.6 Svakheter og begrensninger

Alle forskningsprosjekt vil være preget av begrensninger. I dette tilfellet er de største begrensningene tid og ressurser. Prosjektet er en del av en masteroppgave og skal utføres på fem måneder. Dette gjør at vi ikke har mulighet til å se på alle aspektene rundt problemstillingen som kan være av interesse. Vi så oss derfor nødt til å begrense oss til å samle inn data fra to kilder. Resultatene kunne ha blitt styrket av å gjennomføre dybdeintervju av utvalgte informanter fra noen av selskapene. Dybdeintervju kunne ha gitt oss en rikere informasjon rundt bakgrunnen for behandling av fjerningsutgifter, men måtte ha blitt utført i en tidsperiode der aktuelle informanter var svært opptatt med regnskapsavleggelse. Derfor ble det konkludert med at spørreskjema var den beste metoden for innsamling av primærdata til denne studien.

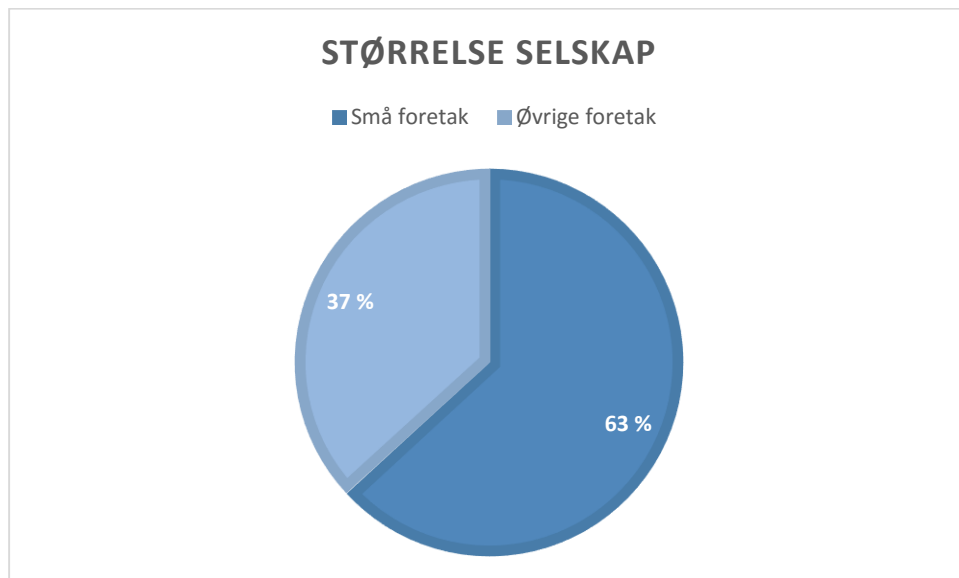
Studien er basert på årsregnskap og spørreskjema sendt på e-post til alle vindkraftselskaper som var i normal drift i slutten av 2015. Regnskap fra 2014 ble benyttet da dette var det siste avlagte regnskapet på det tidspunktet analysen ble utført. Innen vi fikk alle svarene på spørreundersøkelsen hadde imidlertid noen av selskapene avlagt regnskapet for 2015. På grunn av spørsmålsformuleringer kan noen av svarene vi har fått være gitt med bakgrunn i kunnskaper og praksis for 2015 og 2016. Det kan ikke utelukkes at resultatene ville ha vært annerledes dersom vi isteden hadde benyttet årsregnskapene for 2015, men disse var ikke tilgjengelig da denne delen av studien ble gjennomført.

4.0 Empiri

I dette kapitlet presenteres resultatene fra årsregnskapene (sekundærdata) og spørreundersøkelsen (primærdata).

4.1 Resultater fra årsregnskap, 2014

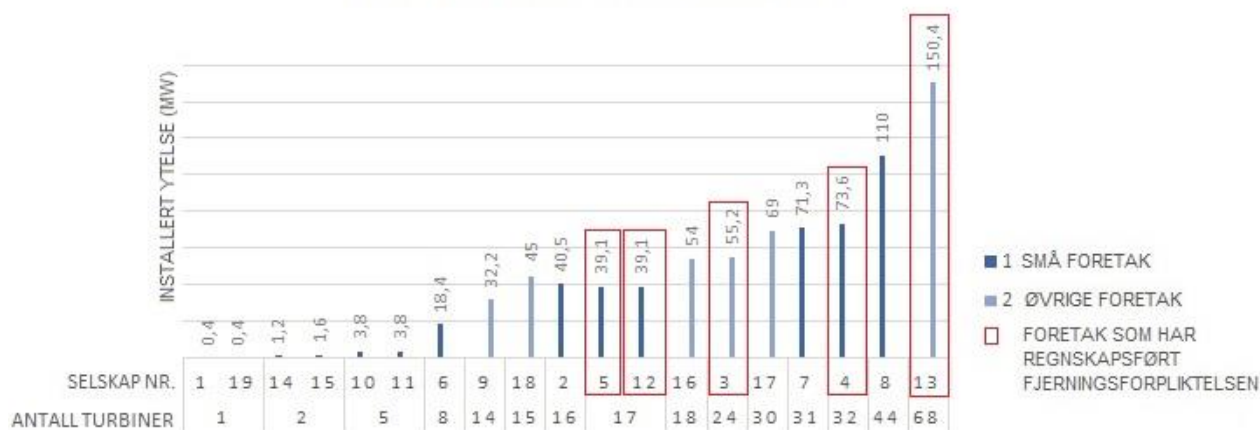
Populasjonen vi ønsker å undersøke består av 19 selskaper. Selskapene varierer i størrelse både med tanke på driftsinntekter og antall turbiner samt installert ytelse. I årsregnskapet blir det oppgitt om selskapet har benyttet regnskapsregler for små foretak eller ikke. Vi har ikke foretatt en vurdering av om selskapene oppfyller kravene for å bli definert som små foretak, men har tatt utgangspunkt i informasjonen selskapene har gitt i prinsippnoten i årsregnskapet. Av de 19 årsregnskapene som har blitt gjennomgått benyttet 12 av dem regnskapsreglene for små foretak. Dette utgjør 63% av populasjonen.



Figur 10: Foretak som benytter regnskapsregler for små/øvrige foretak (Sekundærdata)

Selskapene varierer mye når det kommer til størrelse på vindkraftanlegget. De to minste selskapene har kun én vindturbin med en effekt på 0,4 MW hver, og det største har 68 vindturbiner med en samlet installert effekt på 150,4 MW. Figuren under viser hvor mange vindturbiner hvert selskap har, samt installert effekt per vindkraftverk. Figuren skiller mellom små og øvrige foretak. Dataene er sortert fra de selskapene med færrest antall vindturbiner til det selskapet med flest.

STØRRELSE VINDKRAFTVERK



Figur 11: Størrelse vindkraftverk (Sekundærdata)

Av de 19 selskapene hadde 5 av dem balanseført fjerningsforpliktelsen. Disse selskapene er innrammet i figuren overfor. Vi ser at både små og øvrige foretak har valgt å føre fjerningsforpliktelsen i regnskapet. Det er tilsynelatende ingen sammenheng mellom regnskapsføring og hvilke regler selskapene oppgir å følge i prinsippnoten til årsregnskapet. Videre ser vi at de 10 minste selskapene, målt ved antall turbiner, ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen. De 5 selskapene som foretar en regnskapsmessig avsetning er blant de 9 største.

Fjerningsforpliktelsens størrelse varierer fra selskap til selskap. For å kunne sammenligne tallene fra de ulike selskapene beregnet vi hvor stor forpliktelsen var i forhold til vindkraftanleggets bokførte verdi. I gjennomsnitt ligger forpliktelsen på 5,44%. Figuren under viser resultatene per selskap.



Figur 12: Fjerningsforpliktelsens størrelse (Sekundærdata)

De samme 5 som har ført fjerningsforpliktelsen i balansen har også gitt noteopplysninger som ga utfyllende informasjon om fjerningsforpliktelsens størrelse samt metode for avsetning. Selskap nr. 2 hadde også gitt noteopplysninger om fjerningsforpliktelsen. Noteopplysningene var imidlertid uklare, og vi kunne ikke finne noe mer informasjon om forpliktelsen i regnskapet. Tabellen under gir en oppsummering av hvilken informasjon som er gitt i noter av de ulike selskapene:

Tabell 6: Oppsummering noteopplysninger

Selskap	Informasjon om at det foreligger en fjerningsplikt	Informasjon om størrelsen på fjerningsforpliktelsen	Informasjon om avsetningsmetode
2	X	Informasjon uklar	Informasjon uklar
3		X	X
4	X	X	X
5		X	X
12		X	X
13		X	X

Selskap 3, 5 og 13 er datterselskap i samme konsern, og har gitt identiske beskrivelser av avsetning for fjerningsforpliktelse i sine noteopplysninger. De informerer om at forpliktelsen beregnes som nåverdi av fremtidige utgifter fratrukket skrapverdi av materiell.

Selskap 12 informerer i noteopplysningene at fjerningsforpliktelsen er aktivert med anskaffelseskostnaden, og at forpliktelsen fremkommer som avsetning for forpliktelse i balansen. Videre informerer 5 av selskapene om fjerningsforpliktelsens størrelse per 31.12.2014. Noteopplysningene til selskap 2 er utydelige, men selskapet informerer om at de er forpliktet til å rydde området når produksjonen stanses. I vedlegg 4 presenteres en fullstendig oversikt over noteopplysninger som er gitt vedrørende fremtidige fjerningsutgifter fra de selskapene som har gitt slik informasjon. I de resterende 13 årsregnskapene fant vi ingen informasjon vedrørende fremtidige fjerningsutgifter.

4.2 Resultater fra spørreundersøkelsen

Spørreundersøkelsen fikk totalt 16 svar av 19 mulige, noe som gir en svarprosent på 84,2 %.

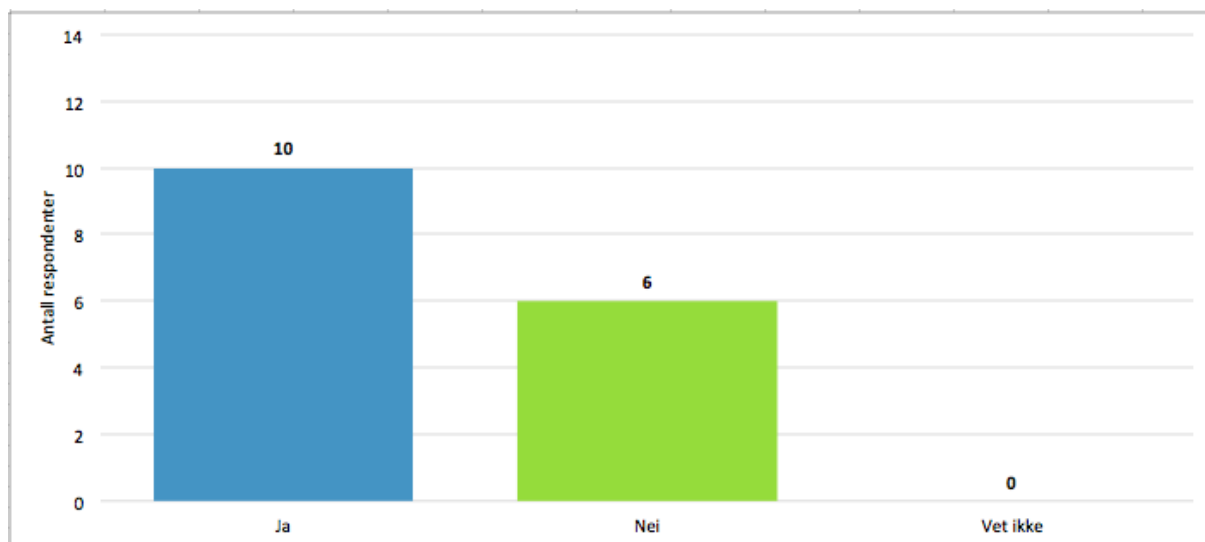
Vedlegg 6 inneholder et utdrag fra spørreundersøkelsens resultater i form av tabeller og figurer.

I noen resultater er det av interesse å få frem hvilket selskap respondentene tilhører. Dette for å se om svarene som blir gitt samsvarer med de valgene som er tatt, samt kunne “følge”

respondentene gjennom resultatkapittelet. Det vil derfor, under vesentlige resultater, legges ved en tabell som forklarer hvilke selskap som har svart hva.

4.2.1 Respondenter og årsregnskap

Som et innledende spørsmål skulle respondentene svare på hvorvidt fjerningsutgifter var tema for diskusjon under arbeidet med årsregnskapet. Her fremkommer det fra 10 av respondentene at fjerningsutgifter har vært oppe til diskusjon, mens 6 sier de ikke har diskutert emnet:

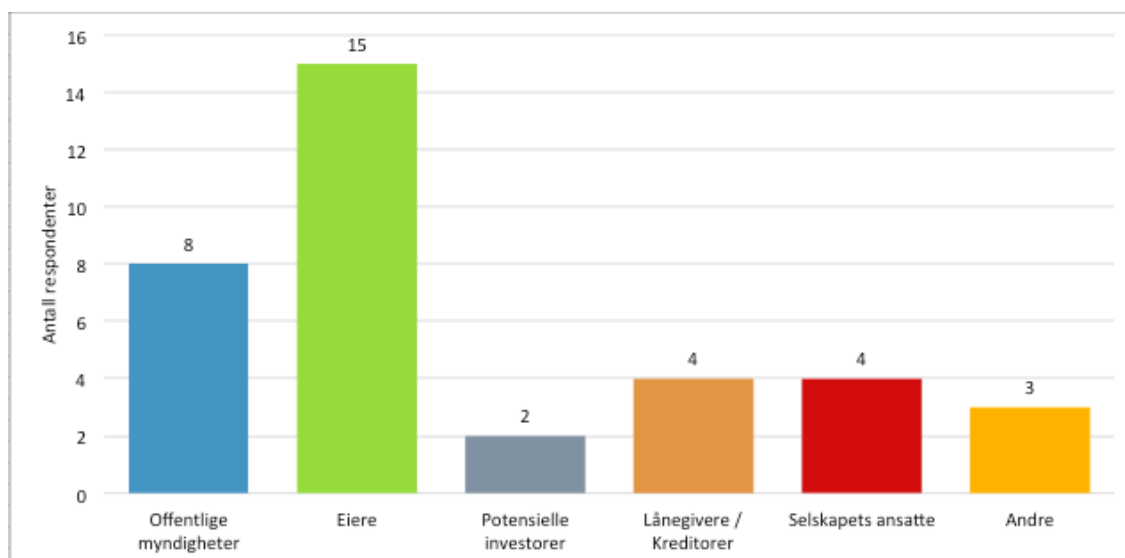


Navn	Selskap nr.
Ja	2 - 3 - 5 - 6 - 8 - 9 - 13 - 14 - 15 - 16
Nei	7 - 11 - 12 - 17 - 18 - 19
Vet ikke	-
N	16

Figur 13: Fjerningsutgifter som tema for diskusjon (primærdata)

4.2.2 Regnskapets brukere

Hvem respondentene anser som regnskapets primærbrukere, kan ha en innvirkning på hvilken informasjon som vektlegges i arbeidet med årsregnskapet og hvilke valg det medfører. På spørsmål om hvem respondentene anser som regnskapets primærbrukere svarer de følgende:

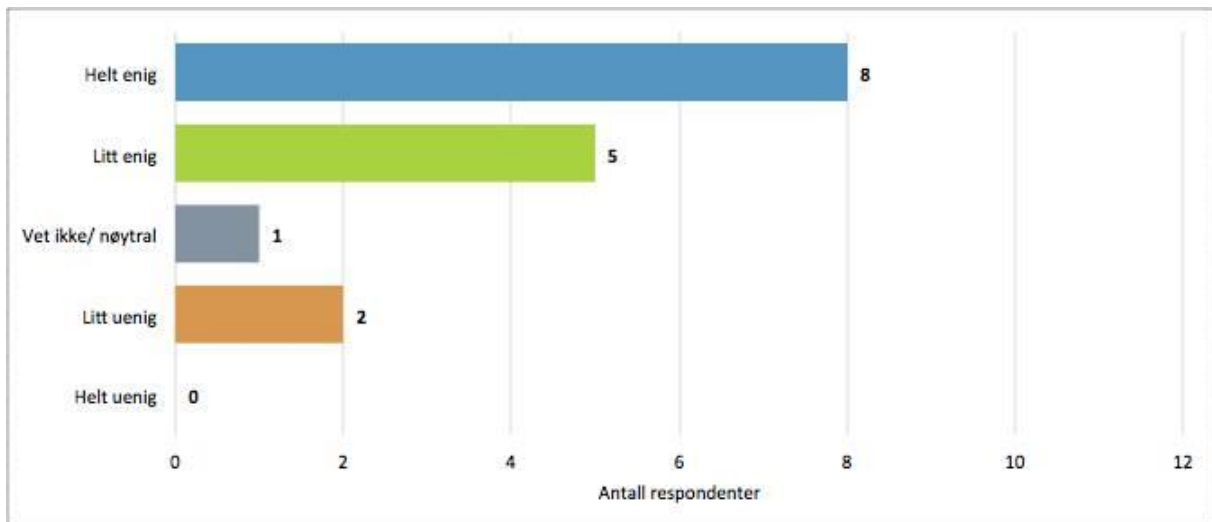


Figur 14: Regnskapets primærbrukere (primærdata)

På dette spørsmålet hadde respondentene anledning til å krysse av for flere brukergrupper. Det fremkommer av figuren over at 15 av 16 respondenter oppgir eierne som primærbruker av årsregnskapet. I tillegg oppgir 8 respondenter at offentlige myndigheter anses for å være primærbruker.

Respondentene hadde også mulighet til å legge til andre brukergrupper, dersom våre forhåndsinnskrevne alternativer ikke var dekkende. 3 respondenter har svart under punktet «andre». Disse respondentene oppgir at «morselskapets ansatte» også er primærbruker. Dette kan forklares med at flere av selskapene i utvalget oppgir å ikke ha egne ansatte, men leier inn nødvendig administrasjons- og driftspersonell gjennom morselskapet.

Respondentene skulle videre ta stilling til påstanden «*Informasjon om fjerningsutgifter er relevant for brukerne av regnskapet*». De skulle angi et svar på en 5-punktsskala fra *helt enig* til *helt uenig*.



Svar:	Selskap nr.
Helt enig	3 - 5 - 6 - 13 - 14 - 15 - 18 - 19
Litt enig	2 - 7 - 9 - 12 - 17
Vet ikke/ nøytral	16
Litt uenig	8 - 11
Helt uenig	-
N	16

Figur 15: Fjerningsutgiftens relevans for brukerne (primærdata)

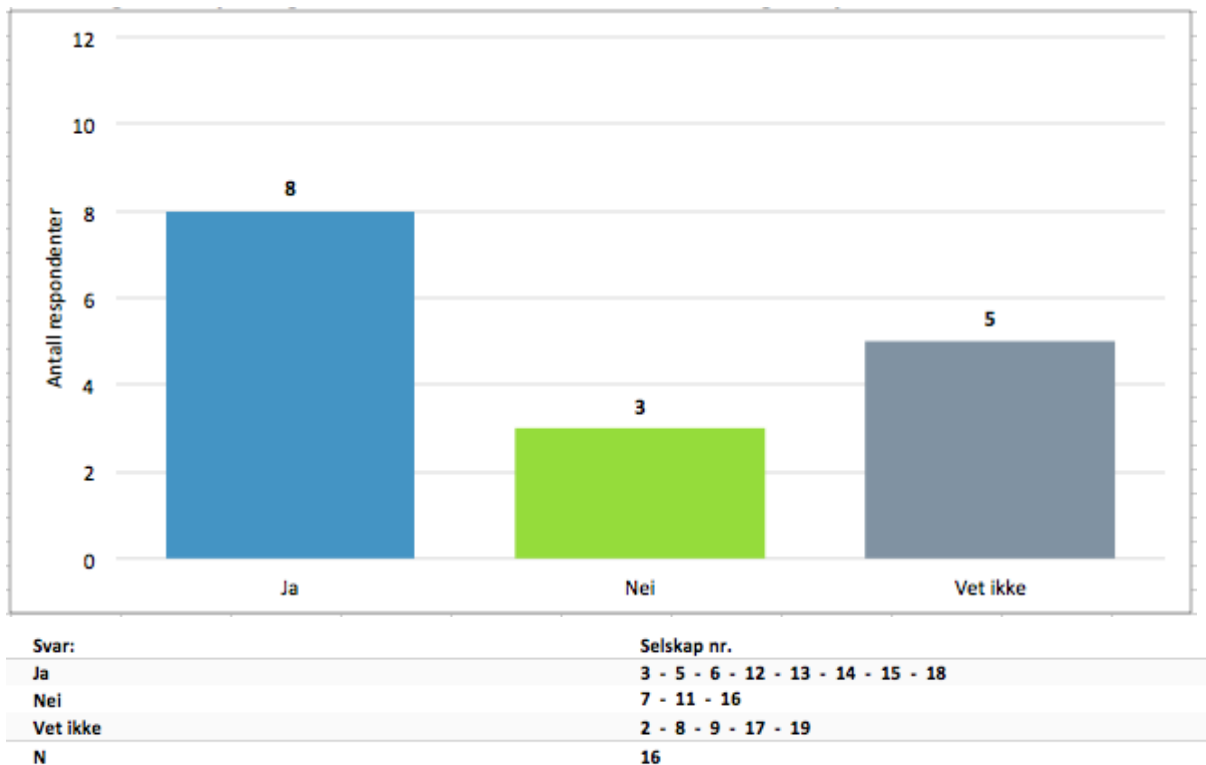
Hele 13 respondenter oppgir å være *helt enig* eller *litt enig* med påstanden. Totalt sett heller respondentene mot å være enig med denne påstanden, kun 2 respondenter er *litt uenig* mens 1 er *nøytral*. De fleste mener med andre ord at informasjon om fjerningsutgifter i årsregnskapet er relevant informasjon for deres brukere.

4.2.3 Vurdering av fjerningsforpliktelsen

I dette underkapittelet har vi samlet resultatene fra spørreundersøkelsen som omhandler investeringskalkyle, sannsynlighetsvurdering, estimat av oppgjørsverdi og årlig vurdering av forpliktelsen.

Vurdering av fjerningsforpliktelsen ved investeringstidspunkt

På spørsmål om utgifter til fjerning var tatt med i investeringskalkylen til vindkraftverket, oppgir respondentene følgende:

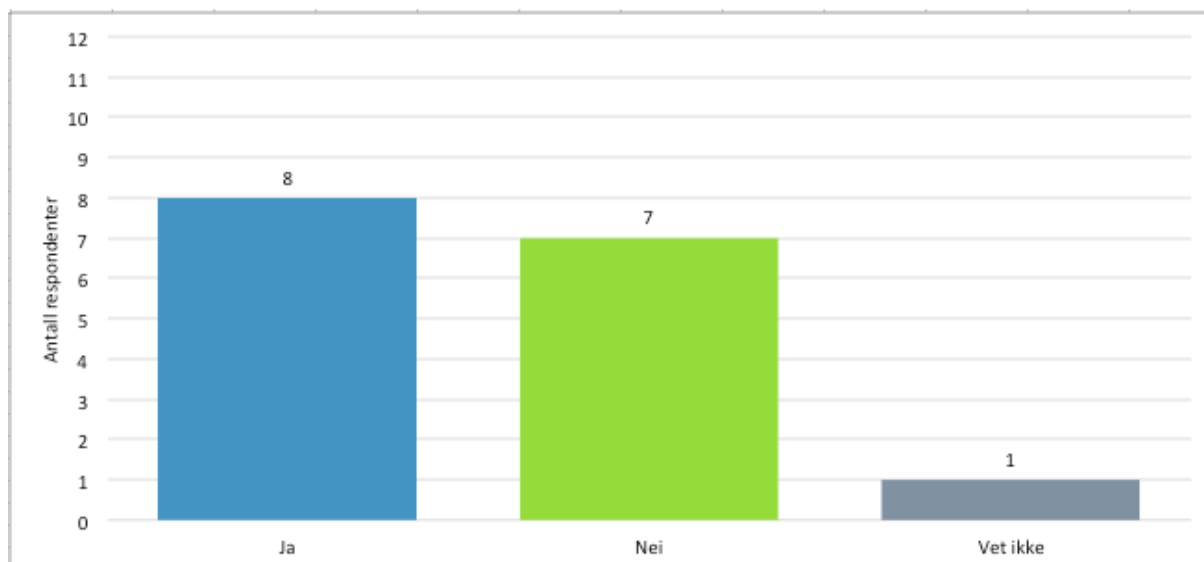


Figur 16: Fjerningsutgifter i investeringskalkyle (primærdata)

8 av 16 respondenter oppgir at utgifter til fjerning var tatt med i investeringskalkylen av vindkraftverket. Disse 8 fikk i tillegg mulighet til å svare på hvor stor andel fjerningsutgiften utgjorde av den totale investeringen. Kun én respondent (selskap nr. 12) oppgir å ha kjennskap til dette, hvor fjerningsutgiften utgjorde 2,2 % av den totale investeringen (vedlegg 6 pkt. 1).

Sannsynlighetsvurdering

Som beskrevet i kapittel 2.4.1 pkt. 3 må regnskapsføring av et forhold med usikkert utfall ta utgangspunkt i en sannsynlighetsvurdering. 8 respondenter oppgir at de har foretatt en sannsynlighetsvurdering av hvorvidt fjerningsforpliktelsen vil komme til oppgjør eller ikke:



Svar:	Selskap nr.
Ja	3 - 5 - 8 - 9 - 12 - 13 - 16 - 19
Nei	2 - 6 - 7 - 11 - 14 - 15 - 18
Vet ikke	17
N	16

Figur 17: Antall foretak som har gjort en sannsynlighetsvurdering (primærdata)

Som vi ser av figuren over oppgir kun halvparten av respondentene at det er foretatt en sannsynlighetsvurdering. Av de 8 respondentene som har foretatt vurderingen opplyser hele 7 stk. at sannsynligheten for at forpliktelsen vil komme til oppgjør er større enn 50 %.

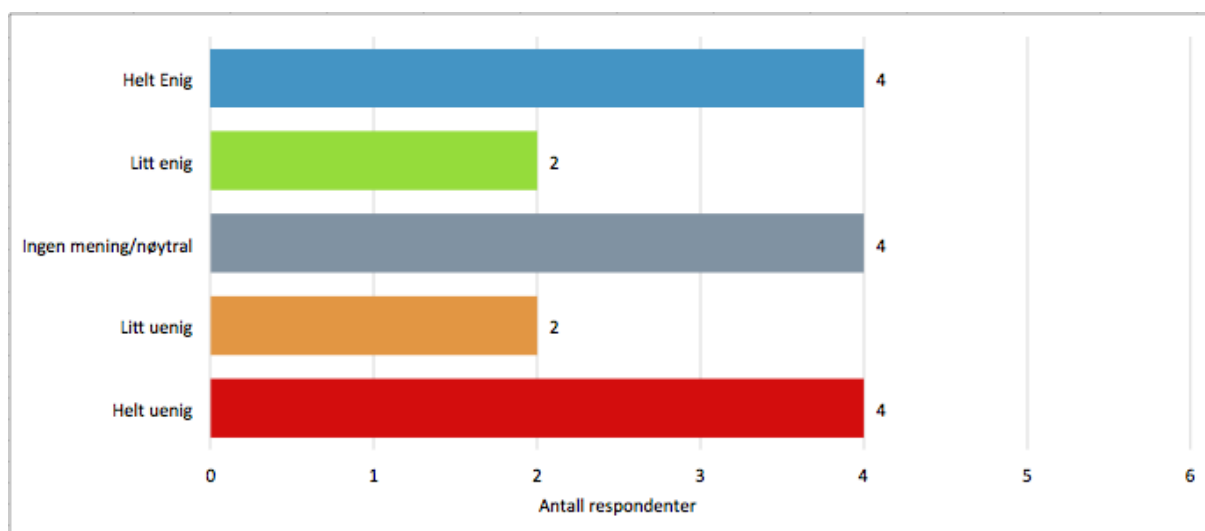
Tabell 7: Sannsynlighetsnivå for oppgjør av forpliktelse

Svar:	Antall respondenter:	Selskap nr.
Så godt som sikkert - Nær 100%	1	8
Rimelig sikkert - Over 90%	4	3 - 5 - 13 - 19
Sannsynlighetsovervekt - 50% til 70%	2	9 - 12
Lite sannsynlig - 10% til 50%	1	16
Svært lite sannsynlig - under 10%	-	
Vet ikke	-	
N	8	

Alle 8 respondentene opplyser videre at sannsynlighetsvurderingen er foretatt internt, basert på egen erfaring og kompetanse (vedlegg 6 pkt. 2).

Estimat av oppgjørsverdi

Ved regnskapsføring av en usikker forpliktelse skal avsetningen settes lik verdien av oppgjøret på balansedagen målt ved beste estimat, jf. kapittel 2.4.1. Respondentene skulle ta stilling til følgende påstand: «Det er fullt mulig å foreta et pålitelig estimat av fremtidige fjerningsutgifter». Resultatene spriker over hele skalaen:



Svar:	Selskap nr.
Helt enig	6 - 11 - 14 - 15
Litt enig	8 - 19
Ingen mening/nøytral	7 - 9 - 16 - 17
Litt uenig	2 - 12
Helt uenig	3 - 5 - 13 - 18
N	16

Figur 18: Mulighetene for å utarbeide et pålitelig estimat (primærdata)

Et interessant funn som vi kan se av figuren over, er at hele 6 respondenter er enten *litt uenig* eller *helt uenig* med denne påstanden. De mener altså at det ikke er mulig å foreta et pålitelig estimat av de fremtidige fjerningsforpliktelsene.

På spørsmål om respondentene har estimert størrelsen på fjerningsforpliktelsen, svarer 13 ja (vedlegg 6 pkt. 3). Kun 3 respondenter oppgir å ikke ha foretatt et estimat av fjerningsforpliktelsens størrelse, noe som er et interessant funn. Vi ser også at selskap 3, 5 og 13 har estimert fjerningsutgiftens størrelse, selv om de mener at det ikke er mulig å foreta et pålitelig estimat av de fremtidige fjerningsutgiftene, jf. figur 18.

Tabell 8: Foretak som har utarbeidet et estimat på forpliktelsen (primærdata)

Har selskapet estimert størrelsen på fjerningsforpliktelsen?	Selskap nr.
Ja	3 - 5 - 6 - 8 - 9 - 11 - 12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 19
Nei	2 - 7 - 18
N	16

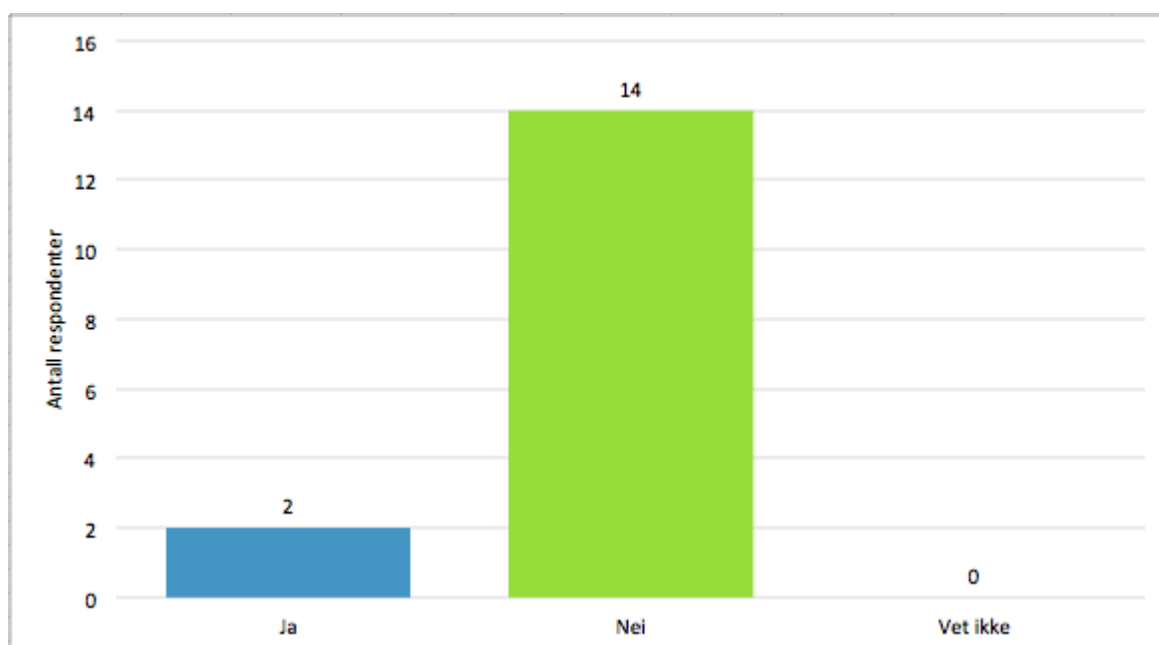
Videre ble de 13 respondentene som svarte at de har foretatt et estimat, bedt om å angi hvilke komponenter som inngår i estimatet. De kunne krysse av for flere ulike alternativer, eller tilføre andre som ikke var listet opp. Her er en kort oppsummering av de vesentligste resultatene (vedlegg 6 pkt. 4):

-Demontering av vindturbin:	12 respondenter
-Transport av vindturbin ut av området:	12 respondenter
-Fjerning av turbinfundament:	11 respondenter
-Vet ikke:	1 respondent

Av de 13 respondentene som har svart at de har estimert størrelsen på fjerningsforpliktelsen var det én respondent som ikke kunne svare på hva som inngår i estimatet. De resterende 12 var enige om at demontering -og transport av turbin ut av vindparken inngår i fjerningsutgiften.

Avsetning for fjerningsforpliktelser - årlig vurdering

Avslutningsvis på spørsmål om estimat spurte vi om respondentene foretar en årlig vurdering av fjerningsforpliktelsen:



Figur 19: Årlig vurdering av forpliktelsen (primærdata)

Her svarer kun 2 respondenter at de foretar en ny vurdering av forpliktelsen på hver balansedag. Dette er selskap nr. 3 og nr. 9.

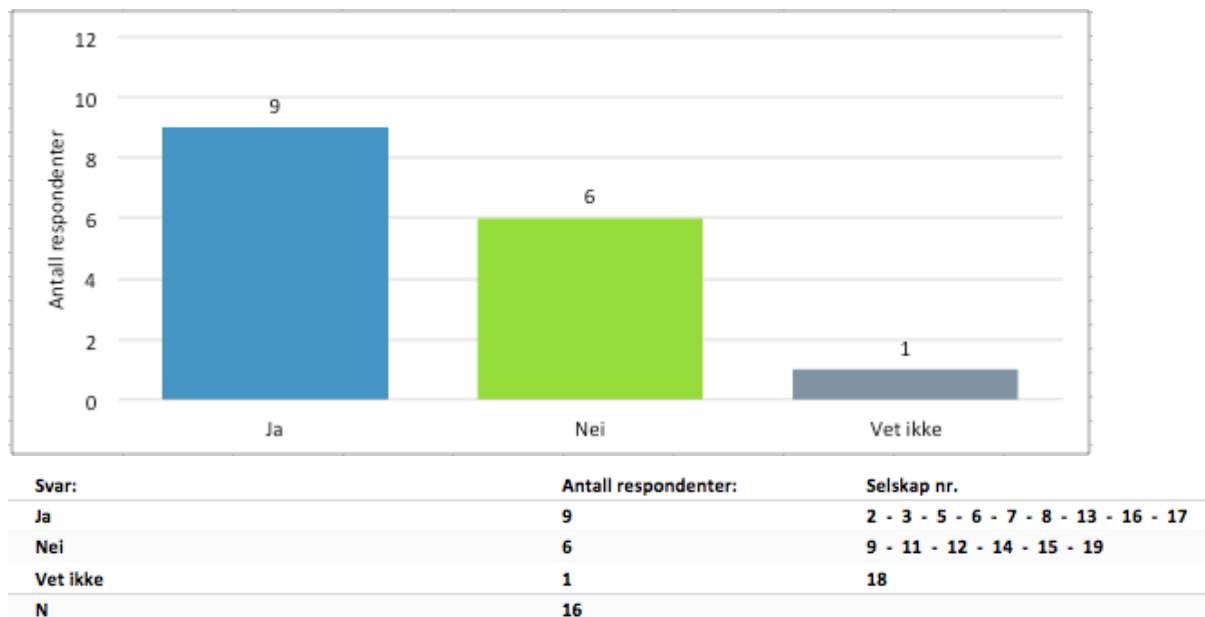
4.2.4 Regnskapsmessig behandling

En stor del av spørreundersøkelsen var rettet mot om, og hvordan, respondentene har behandlet utgifter til fjerning og opprydding. Det var derfor mulig for respondentene å gi utfyllende informasjon gjennom åpne spørsmål.

Innledningsvis om regnskapsmessig behandling skulle respondentene oppgi hvilke regnskapsregler som er fulgt ved behandlingen av fjerningsutgifter. Her oppgir 15 av 16

respondenter at de følger regler og god regnskapsskikk for *øvrige* foretak, mens kun én respondent sier at unntaksreglene for *små foretak* blir fulgt (vedlegg 6 pkt. 5). Dette er selskap nr. 7.

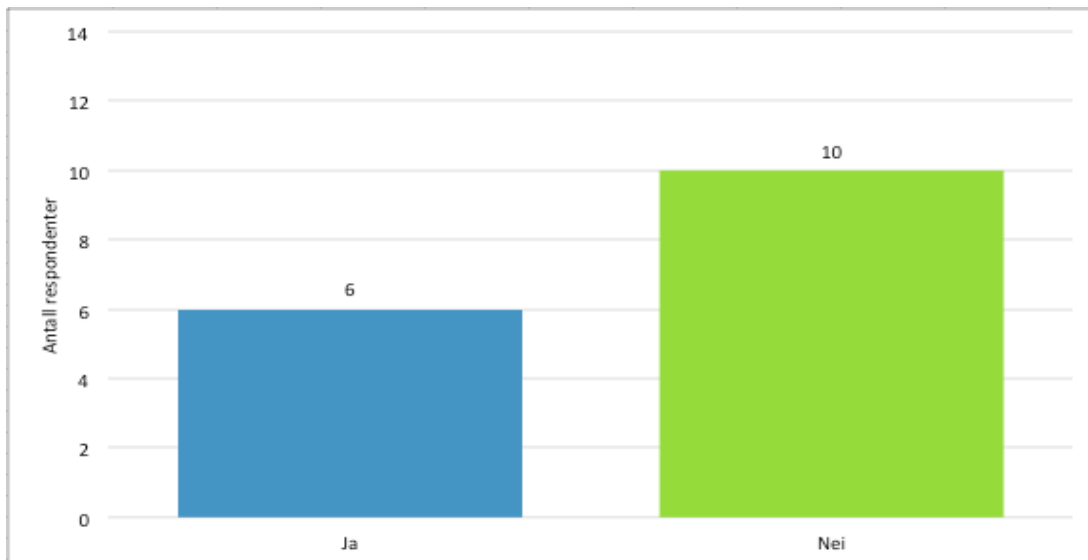
Respondentene ble i tillegg spurt om regnskapsmessig behandling av fjerningsutgifter har vært diskutert med selskapets revisor.



Figur 20: Behandling av fjerningsutgifter diskutert med revisor (primærdata)

Her oppgir 9 respondenter at det har vært diskutert med revisor hvordan fjerningsutgiftene skal behandles. Det mest interessante er likevel at 6 respondenter oppgir å ikke ha diskutert den regnskapsmessige behandlingen av fjerningsutgiftene med sin revisor.

Av respondentene i undersøkelsen oppgir 6 av 16 at de regnskapsfører fjerningsforpliktelsen, mens 10 respondenter oppgir å ikke regnskapsføre:



Svar:	Antall respondenter:	Selskap nr.
Ja	6	2 - 3 - 5 - 6 - 12 - 13
Nei	10	7 - 8 - 9 - 11 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19
N	16	

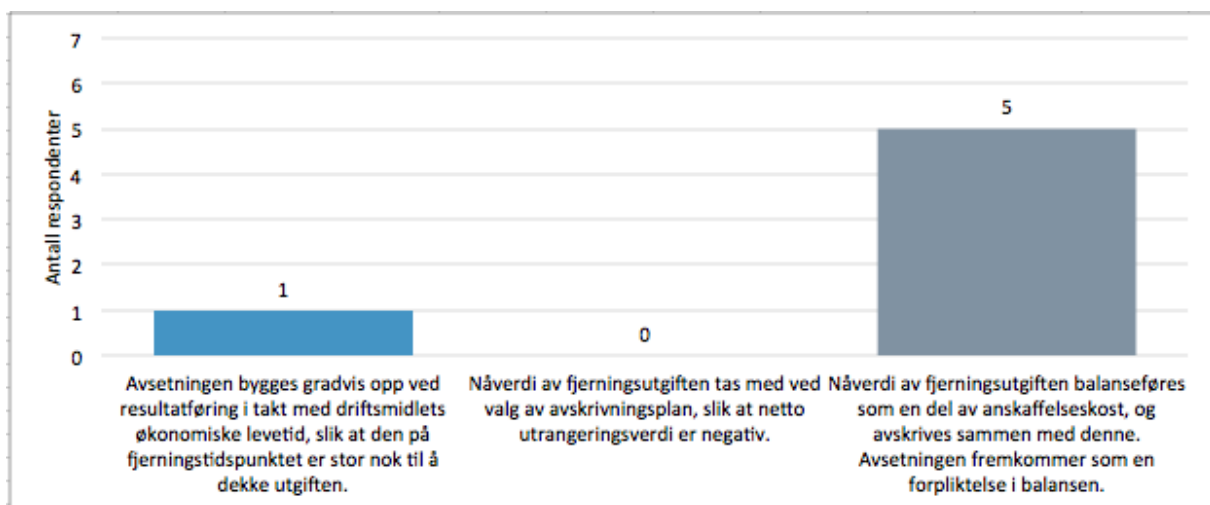
Figur 21: Antall selskap som regnskapsfører fjerningsforpliktelsen (primærdata)

Av de 6 som regnskapsfører fjerningsforpliktelsen oppgir 5 respondenter at den regnskapsmessige behandlingen har vært diskutert med revisor, jf. avsnitt overfor.

Av de 6 respondenter som ikke har diskutert den regnskapsmessige behandlingen med revisor, så er det hele 5 respondenter som oppgir å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen.

Regnskapsføring

Av de 6 som oppgir å regnskapsføre fjerningsforpliktelsen har 5 respondenter oppgitt at de benytter metode 3: “Nåverdi av fjerningsutgiften balanseføres som del av anskaffelseskost...”, jf. kapittel 2.4.1 NRS 13:



Figur 22: Valg av metode for regnskapsføring (primærdata)

Metode 3 er som tidligere beskrevet i henhold til god regnskapsskikk og standardens anbefalte metode for behandling av fjerningsutgifter.

Respondentene ble videre spurt om å begrunne valg av metode. Her følger svarene kort oppsummert (vedlegg 6 pkt. 6):

Metode 1:

- Selskap 5: *“Vi er pålagt å gjøre det i hht IFRS (IAS 16).”*

Metode 3:

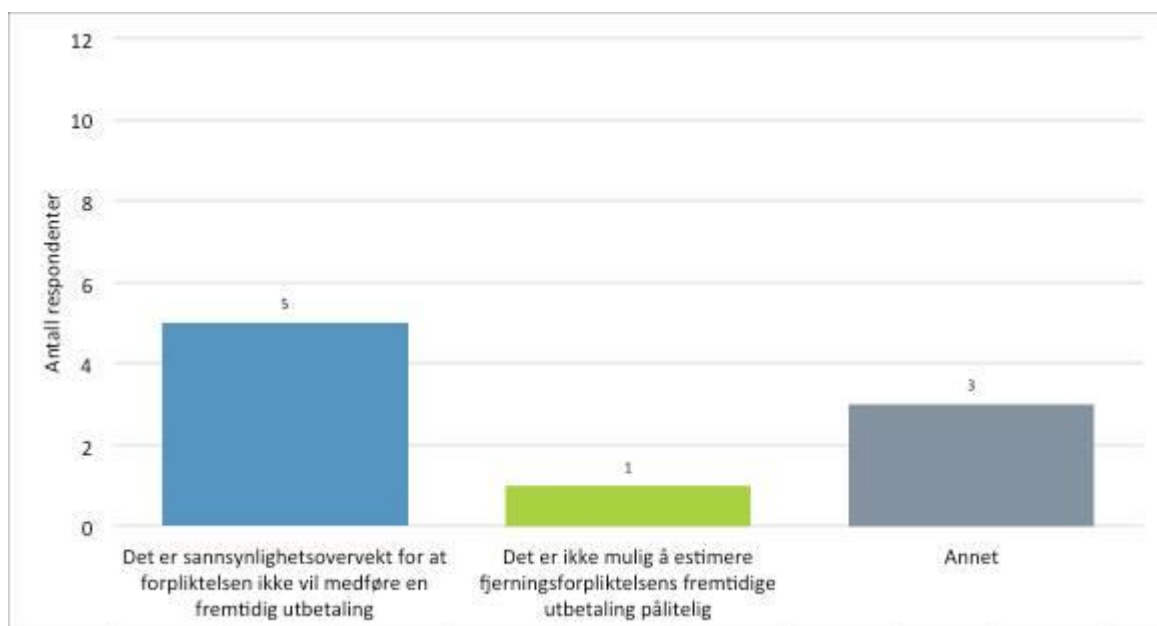
- Selskap 2: *“I samråd med revisor.”*
- Selskap 3: *“Vi er pålagt å gjøre det i hht IFRS (IAS 16).”*
- Selskap 6: *“Nåverdi av fjerningsutgift lå som del av anskaffelseskosten til investering i nye anskaffede turbiner”.*
- Selskap 12: *“Ukjent med bakgrunn for valg av metode”*
- Selskap 13: *“Vi er pålagt å gjøre det i hht IFRS (IAS 16).”*

Ikke regnskapsføring

10 respondenter oppgir å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen. Av disse vet vi at 1 respondent oppgir å følge unntaksreglene for små foretak (vedlegg 6 pkt. 5).

Selskap 7 som følger unntaksreglene for små foretak oppgir årsaken til å være *“fravik av sammenstillingsprinsippet”* (vedlegg 6 pkt. 7). Respondenten oppgir i videre begrunnelse at unntaksregelen er fulgt da: *“Nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av fjerningsutgiftene vil ikke stå i forhold til kostnadene”* (vedlegg 6 pkt. 8).

De resterende 9 respondentene som ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen oppgir følgende begrunnelser:



Navn	Selskap nr.
Det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling	8 - 11 - 14 - 15 - 17
Det er ikke mulig å estimere fjerningsforpliktelsens fremtidige utbetaling pålitelig	18
Annet	9 - 16 - 19
N	9

Figur 23: Ikke regnskapsføring av fjerningsforpliktelse, begrunnelse (primærdata)

Forpliktelsen vil ikke medføre en fremtidig utbetaling

5 respondenter oppgir at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling. I videre begrunnelse sier respondentene følgende (vedlegg 6 pkt. 9):

- Selskap nr. 8: *Verdi av turbin/skrap tilsvarer kostnad*
- Selskap nr. 11: *Regner med å få forlenget konsesjon når nåværende periode utløper.*
- Selskap nr. 14: *Selskapet har planer om å selge hele vindkraftverket.*
- Selskap nr. 15: *Selskapet har planer om å selge hele vindkraftverket.*
- Selskap nr. 17: *Skrapverdi av vindmøllene har høyere verdi*

Ikke mulig å estimere fremtidig utbetaling

Respondenten fra selskap nr. 18 har svart at det ikke er mulig å estimere fjerningsforpliktelsen pålitelig. Dette sammenfaller med respondentens svar på påstanden i kap. 4.2.3. Respondenten var *helt uenig* i denne påstanden:

Det er fullt mulig å foreta et pålitelig estimat av fremtidige fjerningsutgifter.

Som nevnt tidligere benyttet vi flere åpne spørsmål hvor respondentene fikk mulighet til å begrunne sine valg ytterligere. På spørsmål om hvorfor det ikke er mulig å estimere forpliktelsen

pålitelig svarer respondenten: “*Kravene fra NVE til opprydding er ikke kjent. Må veier f.eks arronderes bort...*”.

Annet

Tre respondenter valgte å gi en annen begrunnelse for hvorfor de ikke har regnskapsført fjerningsforpliktelsen, da våre forhåndsinnskrevne alternativer trolig ikke passet for dem.

Begrunnelsene er som følger:

- Selskap nr. 9: “*Det ligger såpass langt frem i tid at nåverdien ikke er vesentlig. I konsernregnskapet til mor, som følger IFRS, er det tatt inn fjerningsforpliktelse som bygger seg opp frem til utløpet av vindparkens levetid.*”
- Selskap nr. 16: “*Ved repowering har anlegget en restverdi*”
- Selskap nr. 19: Angir ingen ytterligere begrunnelse.

4.2.5 Erfaring med fjerning av vindmøller

Som følge av at vindkraft er en relativ ny form for energiproduksjon i Norge er det veldig få vindturbiner som faktisk er blitt fjernet. De det gjelder, er det i tillegg så godt som ingen offentlig informasjon om. Det er likevel slik at teknologien er i stadig utvikling, og vindtubinenes effektivitet like så. Vi spurte derfor respondentene om de har noen erfaring med fjerning eller demontering av vindturbiner.

4 respondenter oppgir å ha erfaring med fjerning eller demontering (vedlegg 6 pkt. 10). I tabellen under er informasjonen fra spørsmålene om fjerning oppsummert:

Tabell 9: Vindkraftselskapenes erfaring med fjerning / demontering (primærdata)

Respondenter	Type	År	Bestanddeler som ble fjernet/skiftet ut			Kostnad
			Vindturbin	Turbinfundament	Adkomstvei/veinett	
Selskap nr. 6	Utskifting turbin	2015	X	X		Under 250 000 kr
Selskap nr. 8	Utskifting turbin	2016	X		X	Vet ikke
Selskap nr. 14	Nedleggelse turbin	2009	X			Under 250 000 kr
Selskap nr. 15	Nedleggelse turbin	2009	X			Under 250 000 kr

Verdt å merke seg er at tre av respondentene angir kostnaden for utskifting / nedleggelse av vindturbin til å være under 250 000 kr. Dette var den laveste verdien de kunne oppgi i spørsmålet (vedlegg 6 pkt. 11). Hvis selskapene har fjernet eller demontert flere vindturbiner ble respondentene bedt om å oppgi en gjennomsnittskostnad per turbin.

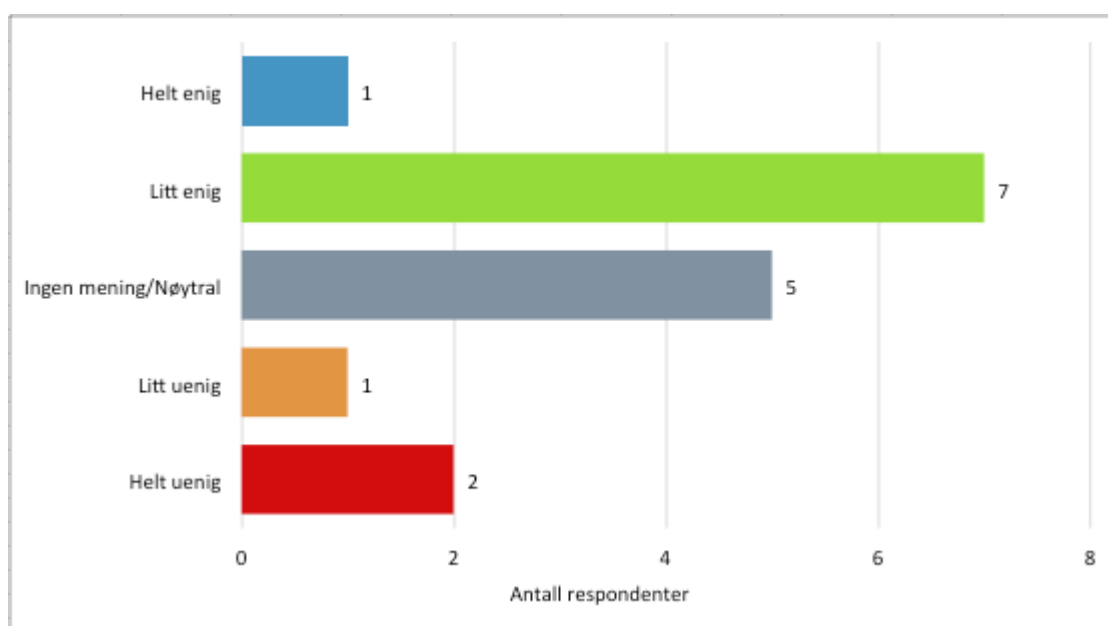
To respondenter rapporterer å ha fjernet turbiner i 2009, en i 2015 samt en i 2016. Det er relativt ferske hendelser som kan gi en god pekepinn på kostnaden ved fjerning. I eksemplene ved

nedleggelse av turbin oppgir respondentene at kun selve turbinen ble fjernet. Det er ikke kjent om resterende infrastruktur fortsatt står urørt, eller om det er oppført nye turbiner på lokasjonen.

4.2.6 Noteopplysning om fjerningsforpliktelse

Innledningsvis i denne delen av spørreundersøkelsen skulle respondentene ta stilling til en rekke påstander:

«Noteopplysninger om fjerningsforpliktelsen er nødvendig for å bedømme selskapets stilling og resultat»:

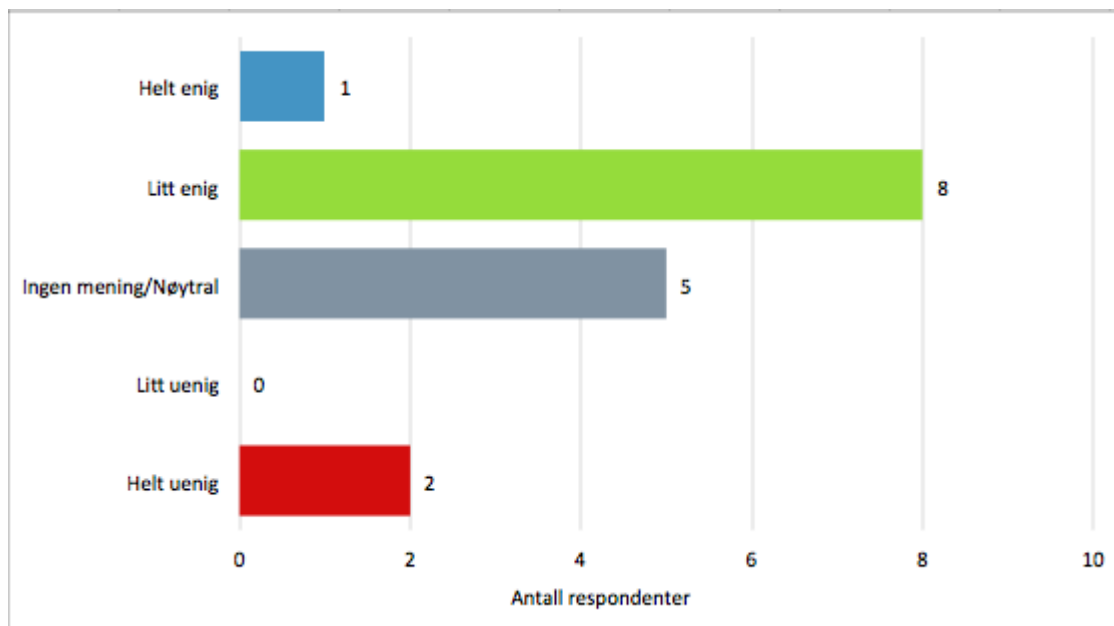


Svar:	Selskap nr.
Helt Enig	6
Litt enig	2 - 3 - 5 - 8 - 9 - 13 - 19
Ingen mening/nøytral	7 - 11 - 16 - 17 - 18
Litt uenig	12
Helt uenig	14 - 15
N	16

Figur 24: Noteopplysninger, betydning ved bedømming av stilling og resultat (primærdata)

Svarene spriker fra *helt enig* til *helt uenig*. Flertallet av selskapene er enten *litt enig* eller *helt enig* med påstandene. Det er verdt å merke seg at 5 respondenter har *ingen mening*, samt at 2 respondenter er *helt uenig* i påstanden.

«Noteopplysninger om fjerningsforpliktelsen er nødvendig for å gi et rettviseende bilde av selskapets eiendeler og gjeld»:

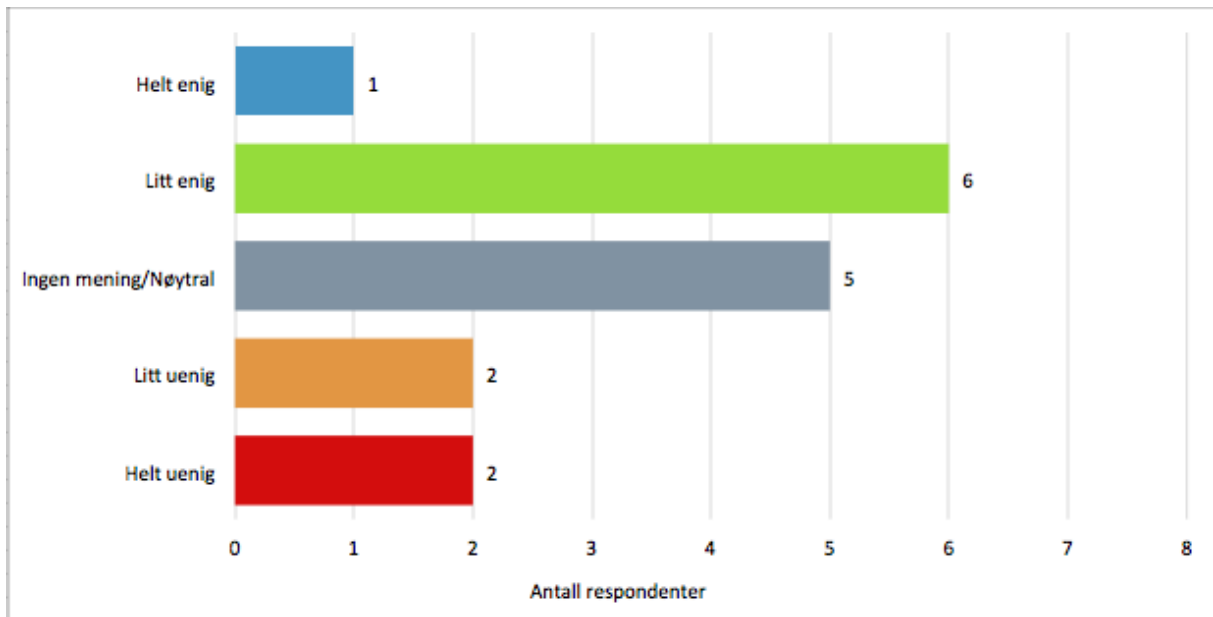


Svar:	Selskap nr.
Helt Enig	6
Litt enig	2 - 3 - 5 - 8 - 9 - 12 - 13 - 19
Ingen mening/nøytral	7 - 11 - 16 - 17 - 18
Litt uenig	-
Helt uenig	14 - 15
N	16

Figur 25: Noteopplysninger, betydning for å gi et rettviseende bilde av eiendeler og gjeld (primærdata)

Svarene spriker også her fra *helt enig* til *helt uenig*. Det er imidlertid kun selskap 12 som har endret sin mening fra forrige påstand. Resterende respondenter har svart identisk på begge påstandene.

«Noteopplysninger om fjerningsforpliktelsen er nødvendig for å gi et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling og resultat»:

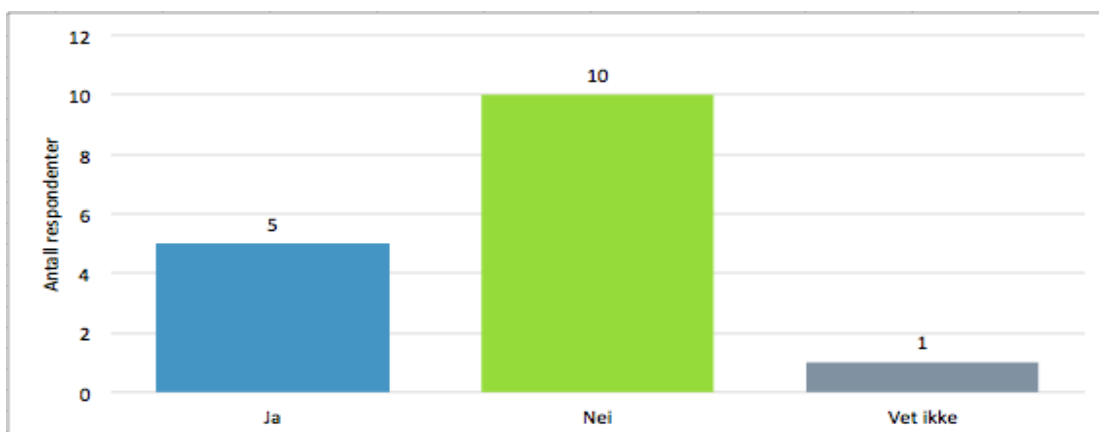


Svar:	Selskap nr.
Helt Enig	6
Litt enig	2 - 3 - 5 - 8 - 13 - 19
Ingen mening/nøytral	7 - 9 - 11 - 16 - 18
Litt uenig	12 - 17
Helt uenig	14 - 15
N	16

Figur 26: Noteopplysninger, nødvendig for å gi et rettviseende bilde av stilling og resultat (primærdata)

I likhet med tidligere påstander så svarer de fleste selskapene identisk i alle 3. Kun selskap 9, 12 og 17 har tatt ulik stilling til de ulike påstandene.

Videre ble respondentene spurt om det gis noteopplysninger om fremtidige fjerningsutgifter. De opplyser følgende:



Svar:	Selskap nr.
Ja	2 - 3 - 5 - 12 - 13
Nei	6 - 7 - 8 - 9 - 11 - 14 - 15 - 16 - 17 - 19
Vet ikke	18
N	16

Figur 27: Regnskapspraksis, noteopplysninger (primærdata)

Selskaper som gir noteopplysning

Som vi ser av figuren over er det 5 respondenter som svarer at de gir noteopplysning om fremtidige fjerningsutgifter. Dette samsvarer også med respondentenes stilling til påstanden i kapittel 4.2.2: *“Informasjon om fjerningsforpliktelser er relevant for brukerne av regnskapet”*, hvor alle er enten *helt enig* eller *litt enig* med påstanden. De fikk i tillegg mulighet til å begrunne valg om noteopplysning ytterligere:

Selskap	Respondentenes begrunnelse
Selskap nr. 2	<i>“Informere at det ligger et krav om fjerning av anlegget”</i>
Selskap nr. 3	<i>“Vi er pålagt til å gjøre det, ihht IFRS (IAS 16)”</i>
Selskap nr. 5	<i>“Vi er pålagt til å gjøre det, ihht IFRS (IAS 16)”</i>
Selskap nr. 12	<i>“Dokumentasjon av bokført forpliktelse”</i>
Selskap nr. 13	<i>“Da dette er krav fra revisor”</i>

Selskaper som ikke gir noteopplysning

Det er hele 10 respondenter som oppgir at de ikke gir noteopplysninger om fjerningsforpliktelsen. I tillegg er det én respondent som svarte *vet ikke*. Den besvarelsen vil vi ikke kommentere ytterligere.

Vi ga også respondentene som ikke gir noteopplysning en mulighet til å begrunne valget gjennom et åpent spørsmål. Ikke uventet, kom det mange ulike forklaringer. Her er en liten oppsummering:

Tabell 10: Noteopplysninger ikke gitt, begrunnelse (primærdata)

Selskap nr. 6:	Dette blir sett på som en inntekt i hele parkens levetid.
Selskap nr. 7:	Vindparken vil stå i 25 år og fjerningskostnaden blir tatt som en driftskostnad. I år 12 vil man lage en plan for fjerning. Det er også like stor sannsynlighet for repowering.
Selskap nr. 8:	Fortsatt 10 år til forpliktelsen
Selskap nr. 9:	Det har ikke vært vurdert som vesentlig. Konesjonsperioden kan bli forlenget ved søknad. Det antas at det vesentligste av kostnader vil dekkes gjennom salg av skrapmetall. I morselskapets konsernregnskap (ultimat mor) er det tatt inn fjerningsutgifter, hvor man bygger opp avsetning til å dekke fjerningsforpliktelsene ved konsesjonsperiodens utløp.
Selskap nr. 11:	Fordi det ikke er relevant, da vi planlegger å fortsette driften
Selskap nr. 14:	fremkommer klart nok uten noter
Selskap nr. 15:	fremkommer klart nok uten noter
Selskap nr. 16:	Hva som er skjer ved utløpet av konsesjonsperioden er følgelig vanskelig i dag å være 100% konkret, men slik det vurderes i dag, er det sannsynlig at det vil bli en form for repowering, hvor anlegget i dag vil ha en restverdi som overstiger fjerningsutgifter for de komponenter som blir byttet ut.
Selskap nr. 17:	Fjerningsforpliktelsen ble vurdert sammen med aktivering og avskrivningsplan og omtales ikke direkte i noteopplysningene. Fjerningsforpliktelsen omtales indirekte gjennom prinsipp noten og beskrivelse av varige driftsmidler og avskrivninger.
Selskap nr. 19:	Ikke krav om dette.

Avslutningsvis i spørsmål om opplysningsplikt ble respondentene bedt om å svare på hvilke regler de anser som viktigst for behandling av fjerningsutgifter (vedlegg 6 pkt. 12). Her listet vi opp en rekke bestemmelser fra regnskapsloven, samt relevante regnskapsstandarder og energilovforskriften. Respondentene kunne krysse av på flere alternativer.

Også på dette spørsmålet er ikke respondentene helt samstemte. Det er derimot noen alternativer som flere av respondentene synes å være enige i er viktige:

- 7 respondenter: Energilovforskriften § 3-5 d.
- 5 respondenter: Regnskapsloven § 3-2 a - Rettvisende bilde
- 5 respondenter: NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler

5.0 Analyse

I dette kapittelet vil vi drøfte de resultatene som ble presentert i kapittel 4 opp mot oppgavens teori fra kapittel 2.

5.1 Forskningsspørsmål 1

Forskningsspørsmål 1: *Hvordan behandles fjerningsutgifter i årsregnskapet til norske vindkraftverk?*

Gjennom analyse av årsregnskapene til 19 vindkraftverk fant vi informasjon om fjerningsforpliktelser i 6 av dem. I begynnelsen av denne undersøkelsen hadde vi en hypotese om at selskapets klassifiserte størrelse kunne forklare den varierte praksisen vedrørende behandling av fjerningsutgifter hos norske vindkraftverk. Dette med bakgrunn i at små foretak kan benytte seg av forenklete regler ved regnskapsmessig behandling av disse. Vi forventet derfor å finne at de selskapene som hadde gitt informasjon om fjerningsutgifter, hadde benyttet regnskapsregler for øvrige foretak.

I regnskapene for 2014 oppgav 12 av 19 at de benyttet regnskapsregler for små foretak, og dette kunne passe godt med vår hypotese da 13 selskaper ikke oppgav noen informasjon om fjerningsutgifter. Allikevel fant vi at 4 av de 6 selskapene som hadde gitt informasjon om fjerningsutgifter hadde benyttet regnskapsregler for små foretak. Hele 5 av de 7 selskapene som regnes som øvrige foretak har ikke oppgitt noen slik informasjon i sine regnskap. Dette indikerer at selskapets valg av regnskapsprinsipper, opplyst i prinsippnoten til årsregnskapet, ikke påvirker hvordan fjerningsutgifter behandles. En oversikt over regnskapspraksis i små og øvrige foretak oppsummeres i tabellen nedenfor.

Tabell 11: Informasjon om fjerningsforpliktelser i små og øvrige foretak (sekundærdata)

Små foretak		Øvrige foretak	
Oppgitt	Ikke oppgitt	Oppgitt	Ikke oppgitt
Selskap 2	Selskap 6	Selskap 3	Selskap 1
Selskap 4	Selskap 7	Selskap 13	Selskap 9
Selskap 5	Selskap 8		Selskap 16
Selskap 12	Selskap 10		Selskap 17
	Selskap 11		Selskap 18
	Selskap 14		
	Selskap 15		
	Selskap 19		
4 STK.	8 STK	2 STK	5 STK

Vindkraftverkenes størrelse varierer også i hvor mye installert effekt de har, som vist i figur 11. Vi ser en sammenheng mellom antall turbiner (installert effekt) og behandling av fjerningsforpliktelse i regnskapet, og det synes at selskapets størrelse kan ha en innvirkning på hvorvidt fjerningsutgifter blir behandlet eller ikke.

Ved å se nærmere på eiersammensetningen i selskapene fant vi at 5 av de 6 selskapene som har gitt informasjon om fjerningsutgifter er datterselskap med få eller ingen egne ansatte. Selskap nr. 3, 5 og 13 er i tillegg en del av samme konsern. Disse tre selskapene har ført en fjerningsforpliktelse i balansen som tilsvarer omtrent 7% av vindkraftanleggets bokførte verdi. Dette kan tyde på at de følger retningslinjer gitt av morselskapet. Selskap nr. 4 er datter av et ikke-norsk selskap, og blir kanskje av den grunn påvirket av internasjonale regnskapsregler eller praksis vedrørende behandling av fjerningsutgifter.

Selskap 2 er det eneste av de 6 selskapene som har nevnt fjerningsforpliktelsen i noteopplysningene uten å ha ført den som en forpliktelse i balansen. Noteopplysningene til dette selskapet var uklare, og vi har derfor ikke klart å konkludere med hvordan selskapet har behandlet fjerningsutgiften.

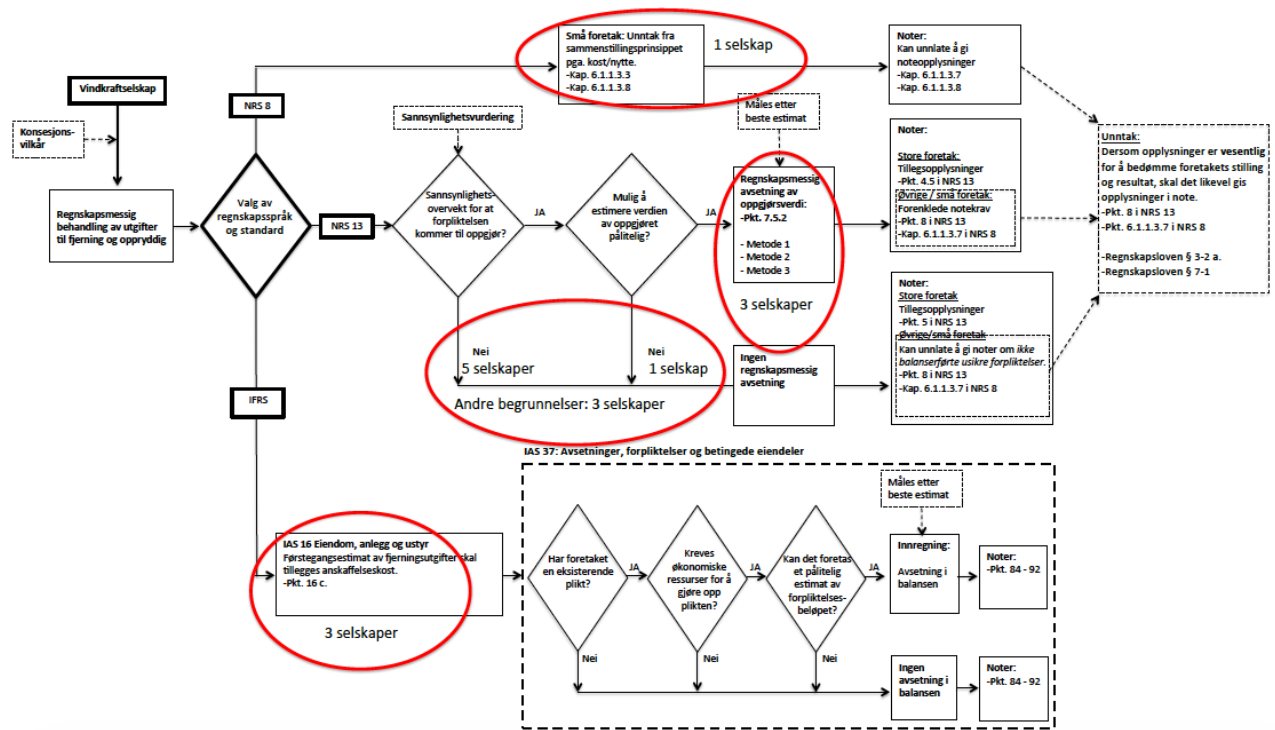
Ved gjennomgangen av regnskapene har vi konstatert at regnskapspraksisen er uklar når det kommer til behandling av fjerningsutgifter. Vi har også konkludert med at variasjonen i regnskapspraksis ikke kan forklares av om selskapene har oppgitt i prinsippnoten at de har benyttet regnskapsregler for små foretak. Variasjonen kan imidlertid delvis forklares av selskapets størrelse, målt ved antall turbiner. Flesteparten av selskapene har valgt å ikke gi noen informasjon om fjerningsforpliktelsen, til tross for at samtlige 19 selskap er underlagt en slik plikt i henhold til energilovforskriften. Alle som har ført fjerningsforpliktelsen i balansen har også gitt noteopplysninger om denne. Kun ett selskap har gitt noteopplysninger uten å ha balanseført. I neste delkapittel ønsker vi å forklare hvorfor regnskapspraksisen er som den er.

5.2 Forskningsspørsmål 2

Forskningsspørsmål 2: Hvorfor velger vindkraftselskapene å regnskapsføre, eller lar vær å regnskapsføre, fjerningsforpliktelsen?

Spørsmålet tar utgangspunkt i å undersøke bakgrunnen for selskapenes valg. For å svare på forskningsspørsmål 2 tar vi utgangspunkt i svarene vi har fått på spørreundersøkelsen. Vi vil først analysere resultatene fra selskapene som har valgt å regnskapsføre fjerningsforpliktelsen, og drøfte dette opp mot relevant teori. Deretter vil vi gjøre det samme med resultatene fra de

selskapene som har valgt å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen. Det er disse selskapene som vil bli viet mest oppmerksomhet i vår analyse. Figuren under viser hvor selskapene har kommet ut i vår teoretiske modell.



Figur 28: Resultater spørreundersøkelse, fremstilt i teoretisk modell

5.2.1 Regnskapsføring

Det er 6 respondenter som oppgir i spørreundersøkelsen at selskapet regnskapsfører fjerningsforpliktelsen. Dette er respondenter fra selskap nr.: 2 - 3 - 5 - 6 - 12 og 13. Hva er det som kjennetegner disse selskapene, og hvorfor velger de å regnskapsføre fjerningsforpliktelsen?

IFRS

“Vi er pålagt å gjøre det i hht IFRS (IAS 16)”. Selskap nr. 3, 5 og 13 oppgir dette som begrunnelse for sitt valg om regnskapsmessig avsetning. Selskapene er datterselskaper i et konsern som anvender IFRS i sitt konsernregnskap. Slik det fremkommer benytter selskapene forenklet IFRS, noe som er tiltatt i henhold til regnskapslovens tosporssystem, jf. kapittel 2.5. Selskapene oppgir i prinsippnoten til årsregnskapet at de følger norsk regnskapslov, men det tolkes at de ved vurdering av eiendelene (vindturbiner og anlegg) følger IAS 16. Alle selskapene i undersøkelsen balansefører sine vindkraftverk til anskaffelseskost. Etter IAS 16, og i motsetning til norsk regnskapslov, omfatter anskaffelseskost også et førstegangsestimat på fjerningsutgifter,

jf. kapittel 2.5.1. Det kan tenkes at siden konsernet rapporterer etter IFRS, så kan ønsket om en ensartet prinsippanvendelse for alle selskaper i konsernet være begrunnelse for dette. En slik samordning i selskapsregnskapene er tillat, jf. kap. 2.4.4 NRS (V). Da unngår konsernet ekstraarbeid med å oversette årsregnskapene til datterselskapene fra ett regnskapsspråk til et annet ved konsolidering.

NRS 13

«*I samråd med revisor*». Respondenten fra selskap nr. 2 oppgir dette som begrunnelse for sitt valg om regnskapsføring og metode for avsetning. Det synes å være en liten sammenheng for selskapene i undersøkelsen mellom regnskapsmessig behandling, og hvorvidt dette er blitt diskutert med selskapets revisor eller ikke. Av de 6 som regnskapsfører fjerningsutgiftene oppgir 5 respondenter at den regnskapsmessige behandlingen er blitt diskutert med revisor. Dette synes å være en naturlig årsak/virkning sammenheng. Om et selskap vurderer å foreta en avsetning for fremtidige fjerningsutgifter, så er det kanskje naturlig å diskutere behandlingen med revisor. Etter god regnskapsskikk skal det foretas en avsetning i balansen, og revisor vil vel anbefale dette i de fleste situasjoner. Hvis vi snur på situasjonen, og selskapet i utgangspunktet ikke har vurdert behandling av fremtidige fjerningsutgifter, så vil revisor også ha mulighet til å være den som bemerker at en slik avsetning er god regnskapsskikk. Skal praksisen endres til det bedre så må alle ha et større fokus på dette. Spesielt vindkraftbransjen selv, men også ekstern revisor.

«*Nåverdi av fjerningsutgift lå som del av anskaffelseskosten til investering i nye anskaffede turbiner*». Selskap nr. 6 oppgir dette. Selskapet hadde ingen avsetning for fjerningsforpliktelser i årsregnskapet for 2014, men oppgir å ha skiftet ut en eller flere turbiner i 2015. Vi antar at forklaringen overfor gjelder de nye turbinene, hvor fjerningsutgiften inngår i anskaffelseskostnad og at dette er tatt inn i balansen som en forpliktelse i regnskapet for 2015.

5.2.2 Ikke regnskapsføring

Det er 10 respondenter som oppgir å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen. Dette gjelder selskap nr.: 7 - 8 - 9 - 11 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 og 19. Hvorfor har de ikke regnskapsført fjerningsforpliktelsen, og hvilke begrunnelser kommer respondentene med? I figur 28 så vi hvor respondentene kom ut i vår teoretiske modell, og vi vil følge det utgangspunktet videre i analysen.

Unntaksregelen etter NRS 8

Kun én respondent (selskap 7) oppgir å følge unntaksreglene for små foretak. «*Fravik av sammenstillingsprinsippet etter unntaksregelen*» oppgir respondenten som forklaring på hvorfor de ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen. Respondenten følger opp med «*nytte/kost*» som begrunnelse for dette. Nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av fjerningsutgiftene vil ikke stå i forhold til kostnadene. Etter gjennomgangen av årsregnskapene var vi klar over at selskapets klassifiserte størrelse ikke var en forklarende faktor for regnskapsføring eller ikke, men vi antok likevel at flere små foretak fulgte unntaksreglene etter NRS 8. Dette bekrefter bare våre funn, og svaret på hvorfor de 9 resterende selskapene lar være å regnskapsføre fjerningsforpliktelsen må ligge et annet sted.

Alle 9 oppgir å følge regnskapsreglene for øvrige foretak ved behandling av fjerningsutgifter, som igjen må bety at de har foretatt en vurdering av utgiftene opp mot NRS 13. Hvorfor de ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen må da ha sin forklaring i selskapenes sannsynlighetsvurdering, estimatvurdering eller «andre vurderinger»

Sannsynlighetsvurdering

5 selskaper oppgir at de ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen fordi det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling jf. Figur 23. Dette er en vurdering selskapene må ta individuelt. Dersom det er sannsynlighetsovervekt for at en usikker forpliktelse ikke vil komme til oppgjør, skal forpliktelsen ikke regnskapsføres, jf. kapittel 2.4.1 pkt. 4 b. Respondentene ble videre spurt om *hvorfor* forpliktelsen ikke vil komme til oppgjør. På dette spørsmålet fikk vi tre ulike svar. To respondenter oppgir at vindkraftverket skal selges, to oppgir at skrapverdien påvirker fjerningsutgiften, og den siste svarte at vurderingen har bakgrunn i konsesjonens varighet. Dette diskuteres nærmere i de følgende avsnittene:

Salg av vindkraftverket

To respondenter (selskap 14 og 15) oppgir å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen fordi de «(...) *har planer om å selge hele vindkraftverket*». Hvorvidt det er snakk om å selge hele aksjeselskapet, kun vindturbinene eller om det gjelder hele anlegget inkludert konsesjonsrettigheter, vites ikke. Selskapene oppgir å ha planer om å selge, men spørsmålet de bør stille seg er vel hvorvidt de får solgt eller ikke. Hvor sannsynlig er det at de får solgt?

Det kan tenkes at selskapet allerede har en aktør som har forpliktet seg til å kjøpe vindturbinene i fremtiden. Da er det nok sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke kommer til oppgjør. Men dersom det ikke er tilfelle, så er det stor usikkerhet knyttet til et potensielt fremtidig salg og salgspris, og vi mener det i seg selv ikke holder som begrunnelse. Man kan ikke unnlate regnskapsmessig behandling av en fremtidig utgift på bakgrunn av at man på ett eller annet tidspunkt i fremtiden, ser for seg å selge vindkraftverket.

Skrapverdi/restverdi

To respondenter (selskap 8 og 17) oppgir at anleggets skrapverdi eller restverdi gir en sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke kommer til oppgjør.

Selskap 8: *“Verdi av turbin/skrap tilsvarer kostnad”.*

Selskap 17: *“Skrapverdi/restverdi av vindmøllene har høyere verdi”.*

Med restverdi menes verdien anlegget har ved en eventuell repowering. Som beskrevet i kapittel 2.1.4 finnes det markeder for brukte vindturbiner, noe som gjør at vindkraftselskapene kan få mer igjen for turbinene ved salg enn om de må skrapes. Repowering vil kunne være en aktuell problemstilling for norske vindkraftselskaper. Teknologien er i stadig utvikling, og turbinene blir mer og mer effektive. Denne utviklingen antas å fortsette i årene som kommer, og det naturlige er at også norske vindparker oppdateres med ny teknologi, før levetiden på de eldre turbinene er gått ut. Det er imidlertid en vesentlig risiko forbundet med å anta at restverdien på vindturbinene er høy nok til å dekke de fremtidige fjerningsutgiftene. De fleste vindkraftverkene her til lands er plassert langs Norskekysten. Her er de svært eksponert for naturens krefter, men selskapene opererer likevel med antatt levetid opp mot 25 år. I vårt arktiske klima, og med stadig økende tilfeller av ekstremvær, er det kanskje for optimistisk å tro at vindturbinene vil ha noen restverdi etter 20 år? Og vil de i det hele tatt klare å produsere energi så lenge?

Som beskrevet i kapittel 2.1.6 er fjerningskostnadens størrelse i de fleste tilfeller et resultat av anleggets geografiske plassering, nærhet til anleggstjenester og infrastruktur, turbinens størrelse og grad av etterbehandling. Grad av etterbehandling er det NVE som pålegger konsesjonæren. Om veinett og annen infrastruktur kan bli værende og benyttes til andre formål etter vindkraftverkets tid, eller om alt må fjernes, vil utgjøre store forskjeller på den totale fjerningskostnaden. Skrapverdien vil nok kunne dekke fjerningskostnadene i noen tilfeller, mens det på langt nær vil være nok i andre. Den store usikkerheten burde vært begrunnelse nok til å ta det inn i regnskapet.

I en e-post til Norsk Vindkraftforening stilte vi følgende spørsmål: Har dere eksempler på vindmøller som er blitt fjernet/demontert, og har dere informasjon om hva kostnaden for dette ble? Svaret vi fikk var:

«Det er vanskelig å svare på spørsmålene dine, ettersom det ikke har skjedd. I dag er det normalt å sette de til null, siden turbinene har en verdi (stål) og ofte kan demontering betales med at materialet selges» (vedlegg 3).

Skrapverdien fremkommer mer og mer som en etablert begrunnelse i vindkraftbransjen for å unnlate å regnskapsføre fjerningsforpliktelsen, enn den faktiske realiteten, jf. eksemplet om NTEs fjerning av vindmøllen Demo 1 i kapittel 2.1.4.

Konsesjonens varighet

Én respondent (selskap 11) oppgir at *“Selskapet regner med å få forlenget konsesjon når nåværende konsesjonsperiode utløper”*. Å søke om ny konsesjon før den nåværende går ut er mulig etter energilovforskriften § 3-5 d. Nyere anleggskonsesjoner gitt av NVE gjelder gjerne i 25 år fra det tidspunktet anlegget er satt i drift. Hvorvidt dette er blitt gjort i Norge har vi ikke kjennskap til, men det er i så fall ytterst få selskaper som per dags dato har drevet ut over sin opprinnelige konsesjon. Vi antar likevel at å få innvilget forlengelse av konsesjonen vil være uproblematisk. Med satsingen på vindkraft og økende etterspørsel etter fornybar energi, vil nok NVE innvilge forlengede konsesjoner for de fleste selskaper som søker. Hvorvidt det er en god begrunnelse for ikke å regnskapsføre fjerningsutgiftene er ikke like sikkert. Hvis selskapet får forlenget konsesjon, vil de da ta fjerningsutgiftene inn i regnskapet eller vil den samme vurderingen og begrunnelsen fortsatt ligge til grunn? De kan ikke stå der til evig tid, og må på et tidspunkt fjernes helt.

Pålitelig estimat

I vår teoretiske modell gjengitt i figur 28 ser vi at én respondent (selskap 18) ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen fordi de mener det ikke er mulig å estimere oppgjørsverdien pålitelig. Dette begrunnes videre med at *“kravene fra NVE til opprydding er ikke kjent. Må veier feks arronderes bort etc..”*.

Daglig leder for et norsk vindkraftselskap opplyser altså at kravene fra NVE vedrørende opprydding ikke er kjent. Enten har ikke vedkommende satt seg godt nok inn i vilkårene i gitt anleggskonsesjon, eller så er vilkårene satt av NVE ikke tydelige nok. Det som fremkommer tydelig av vilkårene er at konsesjonæren skal *“(…) fjerne det nedlagte anlegget og så langt det er*

mulig føre landskapet tilbake til naturlig tilstand”, jf. energilovforskriften § 3-5 d. At selve anlegget må fjernes ved nedleggelse er det ingen tvil om. Men hvor går grensen for hva som er bestanddelene av anlegget? Er det kun vindturbinen og fundamentet? NVE kan treffe bestemmelser med hensyn til opprydding og tilbakeføring av naturen, men dette vil kanskje ikke fremkomme før nedleggelse og fjerning er bestemt. Burde NVE vært tydeligere på hvilke bestanddeler som skal fjernes allerede i konsesjonsprosessen? Vi mener ihvertfall der er forståelig at noen selskaper ikke evner å estimere utgiftene til fjerning pålitelig, når det ikke fremkommer klart på forhånd hva som kreves fjernet.

Andre begrunnelser

Som det fremkommer av vår teoretiske modell i figur 28, så oppgir 3 respondenter andre begrunnelser enn sannsynlighet og pålitelig estimat som årsak til hvorfor de ikke regnskapsfører fjerningsforpliktelsen. Respondenter fra to av selskapene, selskap nr. 9 og 16, utdypet sine begrunnelser. Selskap nr. 19 ga ingen ytterligere begrunnelse.

Vesentlighet

Én respondent (selskap 9) oppgir å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen fordi; *“det ligger såpass langt fram i tid at nåverdien ikke er vesentlig”*. Hvor går så grensen for hva som er vesentlig og ikke? Nåverdien vil øke jo nærmere man kommer oppgjørstidspunktet. Når er det vesentlig nok til at det tas inn i regnskapet? Etter NRS 13 er det ikke et alternativ å unnlate regnskapsføring fordi nåverdien av forpliktelsen kan fremstå som uvesentlig. Men, hvis utgifter til fjerning og opprydding ikke vil medføre en vesentlig kostnad, hvorfor skal man da behandle det i regnskapet? På en annen side, selv om man estimerer den framtidige verdien til å være liten/uvesentlig, så ligger det mye usikkerhet knyttet til tid og oppgjørsverdi av den framtidige forpliktelsen. Det er nettopp denne usikkerheten som gjør at man bør avsette for forpliktelsen i regnskapet.

Standardens definisjoner slår fast to ting. Vindkraftselskapene har en juridisk *forpliktelse* om å fjerne anlegget ved nedleggelse, jf. energilovforskriften 3-5 d. Og forpliktelsen er *usikker* fordi den har ukjent størrelse eller oppgjørstidspunkt. Hvorvidt nåverdien av forpliktelsen er vesentlig eller ikke, mener vi ikke spiller noen rolle. Det er en usikker forpliktelse som i utgangspunktet skal regnskapsføres. Spørsmålet skal dreie seg om hvor sannsynlig det er for at forpliktelsen kommer til oppgjør eller ikke, og om det er mulig å estimere oppgjørsverdien pålitelig. Det er ikke anledning til å unnlate å behandle en forpliktelse regnskapsmessig fordi den isolert sett i dag har en nåverdi som er uvesentlig.

Repowering

Én respondent (selskap 16) begrunner å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen med: “*Ved repowering har anlegget en restverdi*”. Repowering ble drøftet under avsnittet om skrapverdi/restverdi, og vil ikke bli diskutert på nytt her. Det er naturlig å anta at respondenten tilhører den gruppen selskaper som pga. restverdi ikke anser det som sannsynlig at fjerningsforpliktelsen vil komme til oppgjør, og derfor ikke regnskapsfører den. Enda et selskap i den kategorien forsterker bare våre funn, nemlig at «skrapverdi/restverdi» i større grad er en etablert begrunnelse i bransjen enn realiteten basert på tidligere forskning og faktiske eksempler på fjerning.

5.3 Forskningsspørsmål 3

Forskingsspørsmål 3: *Hva er beste praksis ved behandling av fjerningsutgifter?*

5.3.1 Beste praksis - øvrige foretak

Øvrige foretak må ta utgangspunkt i hovedreglene i NRS 13 ved behandling av fjerningsutgifter. Som vist i vår teoretiske modell må selskapene da foreta to vurderinger:

Sannsynlighetsvurdering

Alle selskap må i første omgang gjøre en sannsynlighetsvurdering på om forpliktelsen vil komme til oppgjør eller ikke. Med *komme til oppgjør* menes en avgivelse av ressurser ut fra foretaket. Dette mener vi er helt tydelig. Fjerningsutgiften vil medføre en utbetaling som vil påvirke selskapet økonomisk.

Argumenter om at skrapverdi vil dekke fjerningsutgiften virker uholdbare. Skrapverdien er svært fluktuerende, og det er ingen garanti for at skrapverdien vil være høy nok til å dekke fjerningsutgiften om 5, 10 eller 25 år. Men uavhengig av hva selskapet mottar som restverdi for en fjernet vindturbin, så vil forpliktelsen uansett medføre en strøm av ressurser ut fra foretaket. IAS 37 presiserer at gevinst ved forventet avhending av en eiendel ikke skal tas med i betraktningen ved måling av en avsetning. Nettopp fordi skrapverdi/restverdi ikke har noe med fjerningsforpliktelsen å gjøre. En restverdi skal i så fall tas med i beregningen av eiendelens utrangeringsverdi, og vil påvirke avskrivningsgrunnlaget.

Tidsperspektivet har blitt brukt som argument for at fjerningsforpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling. Mange vindkraftselskaper forventer å søke om, og få innvilget en ny konsesjon før gjeldende konsesjon utløper. De kan da mene at forpliktelsen er så langt frem i tid at det ikke er aktuelt å føre den i regnskapet. Vi tolker imidlertid spørsmålet om det er sannsynlig

at forpliktelsen vil komme til oppgjør som et “om”-spørsmål, ikke “når”. I tillegg er det heller ingen garanti for at en ny konsesjon vil bli innvilget. Beslutninger vedrørende regnskapsføring bør ikke baseres på slike usikre antakelser om fremtiden.

Pålitelig estimat

I andre omgang må selskapene ta stilling til om det er mulig å foreta et pålitelig estimat av oppgjørsverdien. Her kan tidsperspektivet være et legitimt argument som taler for at det er vanskelig å estimere verdien av oppgjøret på en pålitelig måte. Det er vanskelig å vite hva kostnaden ved å leie inn utstyr og arbeidskraft vil være så langt frem i tid. Allikevel mener vi at det i større grad er mulig å beregne et pålitelig estimat av denne kostnaden da prisene på arbeidskraft og utstyr er mer stabile enn priser på for eksempel skrapmetall. Om det er mulig å foreta et pålitelig estimat av fremtidige fjerningsutgifter var ett av de spørsmålene som fikk mest spredte svar i spørreundersøkelsen (Figur 18). Det er tydelig usikkerhet rundt denne delen av vurderingen. En av respondentene har svart at det er ikke er mulig å gjøre et pålitelig estimat fordi kravene NVE setter til fjerning og opprydding ikke er kjent. Dette er absolutt et holdbart argument. Vi har også hatt vanskeligheter med å finne hvilke spesifikke krav som settes vedrørende fjerning og opprydding etter endt driftstid. Kreves det fjerning av turbinfundament og veier, eller holder det å fjerne selve vindturbinen? Hva med nedgravde strømkabler? Utgiftene blir naturligvis sterkt påvirket av hvor mye arbeid som kreves. Når kravene da er ukjente blir det en utfordring å utarbeide et pålitelig estimat.

Anbefalinger for øvrige foretak

Vi har fastslått at det er sannsynlighetsovervekt for at fjerningsforpliktelsen vil komme til oppgjør. Spørsmål om forpliktelsen skal regnskapsføres eller ikke lander da på om det er mulig å utarbeide et pålitelig estimat eller ikke. Vi mener at myndighetene og landeier bør avklare med vindkraftselskapene hva som kreves av dem ved nedleggelse av vindkraftanlegget. Dette bør gjøres før anlegget settes i drift. Med denne informasjonen bør det være mulig å estimere verdien av fjerningsforpliktelsen. Selskapet bør med bakgrunn i brukerhensyn og regnskapsmessig krav til rettvise bilde føre forpliktelsen i regnskapet. Vi anbefaler da at metode 3 benyttes i henhold til anbefalingene i NRS 13.

Vedrørende noteopplysninger kan øvrige foretak benytte seg av de samme unntaksreglene som gjelder for små foretak. Allikevel konkluderer vi med at noteopplysninger om fjerningsutgifter er nødvendige for å bedømme selskapets finansielle stilling, og at det derfor bør gis slike

opplysninger i regnskapet. Vi viser til diskusjon rundt behandling av noteopplysninger for små foretak.

5.3.2 Beste praksis - små foretak

Små foretak har anledning til å bruke unntaksregler vedrørende behandling av fjerningsutgifter. Dette betyr imidlertid ikke at de må eller nødvendigvis bør benytte seg av disse unntakene.

Unntak fra sammenstillingsprinsippet

Etter NRS 8 kan små foretak fravike sammenstillingsprinsippet ved utgifter til fjerning og opprydding. Unntaket er begrunnet med at nytten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av slike utgifter ikke vil stå i forhold til kostnadene. Dersom regnskapets brukere har nytte av informasjon om fjerningsutgifter bør det allikevel tas med i regnskapet, såfremt ikke kostnadene er for store.

Nytteverdien knytter seg til brukernes informasjonsbehov, og om informasjonen er av betydning for deres vurdering av selskapet. Primærbrukerne av vindkraftverks regnskap er eiere og offentlige myndigheter. Vi har gjennom spørreundersøkelsen fått bekreftet at informasjon om fjerningsutgifter er av interesse for regnskapsbrukerne jf. Figur 15. Fjerningsplikten er reell for alle vindkraftselskaper, og det kan argumenteres for at informasjon om denne forpliktelsen vil være nyttig både for både eiere, offentlige myndigheter og befolkningen generelt. Allikevel er det slik at kostnaden ved å beregne et pålitelig estimat på den fremtidige fjerningsutgiften kan overgå nytteverdien. Dersom det allerede er foretatt en beregning av fjerningsforpliktelsens størrelse i investeringsfasen, er det imidlertid en lav kostnad ved å føre forpliktelsen i regnskapet. Vi mener det er fornuftig å ta hensyn til fjerningsutgifter i investeringskalkylen da slike utgifter er en del av livsløpskostnadene til et vindkraftverk. I tilfeller der dette er gjort blir det ikke riktig å si at unntaket er valgt ut i fra et kost/nytte prinsipp. Isteden kan det tolkes som at selskapet holder tilbake informasjon som kan være nyttig for regnskapsbrukerne. Dette kan ikke regnes som god regnskapsskikk.

Noteopplysninger

Uavhengig av valg av behandling må små foretak gi noteopplysning om fjerningsutgiften dersom informasjonen er nødvendig for å bedømme selskapets stilling og resultat. Dette spørsmålet handler om hvor vesentlig fjerningsutgiften er for selskapet. Vesentlighet kan omhandle fjerningsutgiftens størrelse, eller informasjonens innvirkning på regnskapsbrukernes vurdering av selskapet.

Fjerningsutgiftens størrelse er usikker. Norske vindkraftselskaper har begrenset erfaring med nedleggelse av vindkraftverk, og det kan være vanskelig å estimere hva kostnadene ved nedleggelse vil være. Vi har svært lite informasjon om hva fjerningsutgiften vil være i Norge. Ut fra spørreundersøkelsen vet vi at Selskap 12 estimerte fjerningsutgiften til å være 2,2% av investeringskostnaden i investeringskalkylen. Dette kan ikke ses på som en vesentlig størrelse. Allikevel har selskap 12, som ett av de små foretakene i undersøkelsen, ført fjerningsforpliktelsen i balansen.

Mange vindkraftselskaper antar at skrapverdien av demonterte vindturbiner vil kunne dekke store deler av fjerningsutgiften, og at det derfor ikke er vesentlig å gi opplysninger om denne i årsregnskapet. De mener at selv om fjerningsforpliktelsen er et faktum, så vil den uansett ikke føre til en utgift for selskapet, og dermed påvirker den ikke selskapets finansielle stilling. Samtidig vet vi at verdien på skrapmetall fluktuerer svært mye fra år til år, og også iløpet av hvert kalenderår. Slike variasjoner gjør det svært vanskelig å forutse med overveiende sikkerhet at skrapverdien vil dekke fjerningsutgiftene. Mange av vindkraftverkene som er i drift i dag har konsesjoner som ikke utløper før om mange år. Det synes usikkert å gjøre antakelser om verdien av skrapmetall så langt frem i tid.

Vesentlighet omhandler brukernes informasjonsbehov. Dersom regnskapsprodusentene anser informasjon om fjerningsutgifter som uvesentlige for brukerne, kan de unnlate å gi slik informasjon i noteopplysningene. Vi mener imidlertid at regnskapsbrukere som ikke er godt kjent i vindkraftbransjen vil tjene godt på å få informasjon om fjerningsplikten i regnskapet, spesielt dersom denne ikke er ført som en forpliktelse i balansen. Uavhengig av utgiftens størrelse mener vi at den kan påvirke vurderingen av selskapets finansielle stilling.

Anbefalinger for små foretak

Nytteverdien av å føre fjerningsutgifter i regnskapet kan være stor, selv for små foretak. Primærbrukeren av regnskapet til vindkraftselskaper er eiere, vanligvis i form av andre selskaper eller lokale kommuner. For små foretak i andre bransjer ser man kanskje at eier av et selskap både er styreleder og daglig leder. I et slik tilfelle sitter personen selv med all informasjon om selskapet, og det er ingen andre interessenter enn myndighetene. Informasjonen som gis behøver da heller ikke å være av stor brukernytte, for det er ingen andre brukere av regnskapet. Myndighetene får informasjonen de trenger gjennom andre kilder enn årsregnskapet. Slike tilfeller er derimot ikke tilstede i vindkraftbransjen. Interessentene er flere, og derfor er det viktig at all relevant informasjon presenteres i regnskapet. Nytteverdien er tilstede. Dersom det da er lite

arbeid og lave kostnader ved å innarbeide fjerningsutgiftene i regnskapet bør selskapene være forsiktig med å bruke unntaksregelen. I mange tilfeller er fjerningsutgiften tatt hensyn til allerede i investeringsprosessen. Når arbeidet med å estimere størrelsen på fjerningsutgiften allerede er gjort, er kostnaden ved å føre forpliktelsen i regnskapet svært lav. Den eneste begrunnelsen for å unnlate å ta informasjonen inn i regnskapet er da å holde tilbake informasjon. Dette er ikke god regnskapspraksis, og kan etter vår mening ikke anbefales. På samme måte mener vi at informasjon om fjerningsutgifter er nødvendig for å få et riktig bilde av selskapets finansielle stilling, og det bør derfor gis god informasjon om både forpliktelsen og metode for avsetning i noteopplysningene.

5.3.3 Beste praksis - garantistillelse

Uavhengig av selskapets størrelse og valg av regnskapsspråk må norske konsesjonspliktige vindkraftselskaper komme med forslag til garantistillelse. Den skal sikre kostnadsdekning for fjerning og opprydding ved utløp av driftsperioden. Dette fremkommer av konsesjonsvilkårene NVE setter, og dekkes av energilovforskriften § 3-5 d. femte ledd: Selskapene skal *“(…) innen utgangen av det 12. driftsåret for anlegget oversende NVE et konkret forslag til garantistillelse”*. Burde ikke vilkåret om garantistillelse da hatt en regnskapsmessig konsekvens for vindkraftselskapene? Vi mener det er helt åpenbart at en forpliktelse som forvaltningsmyndighetene krever garanti for, skal tas med i regnskapet. Vi har ingen informasjon om hva som kreves av en slik garantistillelse, og har heller ikke eksempler hvor dette er oversendt NVE. Kun et fåtall norske vindparker har ved utgangen av 2014 vært i drift i 12 år, men av årsregnskapene fremkommer det ingen informasjon om garantistillelse for fremtidige fjerningsutgifter. Slik konsesjonsvilkårene lyder i dag forutsetter garantistillelsen at tiltakshavers økonomi muliggjør dette etter 12 år i drift. Hva hvis noe inntreffer før det 12. driftsår, som for eksempel konkurs. I dag kan man ikke være sikker på at selskapet er i stand til å gi en tilfredsstillende garanti så langt frem i tid.

Så hva bør beste praksis for garantistillelse være? Bør ny svensk rettspraksis få betydning i Norge? Ja, åpenbart. Både økonomiske og konkurransemessige hensyn tilsier at reglene bør være like. Konsesjonsvilkårene for norske selskaper bør endres slik at garantien må stilles på forhånd, slik svensk rettspraksis tilsier. Og når myndighetene krever en slik garanti er den også så reell at det bør få regnskapsmessige konsekvenser.

6.0 Konklusjon

Vår konklusjon søker å besvare oppgavens problemstilling med bakgrunn i teorikapittelet, studiens resultater og drøftelsen av forskningsspørsmålene i analysekapittelet. Til slutt i dette kapitlet vil vi komme med noen forslag til videre forskning.

6.1 Konklusjon på studiens problemstilling

Studiens problemstilling tar utgangspunkt i vindkraftselskapenes eksisterende plikt til å fjerne vindturbinene, samt føre naturen tilbake til opprinnelig tilstand, ved nedleggelse av anlegget.

Problemstillingen er definert som følger:

Gis det tilstrekkelig informasjon om fjerningsutgifter i årsregnskapet i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk?

For å besvare problemstillingen utarbeidet vi tre forskningsspørsmål med hensikt å undersøke *hvordan* regnskapspraksisen er, *hvorfor* den er slik og *hva* som vil være beste praksis.

Resultatene i studien viser at regnskapspraksisen i bransjen er varierende, og at over 2/3 av selskapene ikke gir noen informasjon om fjerningsforpliktelsen i årsregnskapet. Den varierte praksisen kan til dels forklares av selskapenes størrelse målt i antall turbiner. Ut over det fant vi ingen klare sammenhenger mellom selskapenes størrelse og deres valg av regnskapsmessig behandling. Noen regnskapsfører fjerningsutgiftene i tråd med lov og god regnskapsskikk, og sammenstiller utgiftene med tilhørende inntekt. Noteinformasjonen disse selskapene gir er god, men hele 13 av 19 selskaper gir ingen opplysning overhode.

Det er flere årsaker til *hvorfor* fjerningsutgifter behandles ulikt. Før undersøkelsen startet antok vi at alle små foretak fulgte unntaksregelen etter NRS 8 kap. 6.1.1.3.3, mens alle øvrige foretak måtte sammenstille fjerningsutgiften med tilhørende inntekt etter NRS 13 pkt. 7. Dette viste seg å ikke stemme. Kun ett selskap oppga i spørreundersøkelsen at de følger unntaksregelen, og dermed var det tydelig andre årsaker til ulik regnskapspraksis. Slik vi ser det synes hovedårsaken til ulik praksis å være en ulik tolkning og vurdering av vindturbinenes skrapverdi/restverdi. Ut fra resultatene vi fikk fra spørreskjemaet er dette en av de mest fremtredende årsakene til at selskapene vurderer at forpliktelsen ikke vil komme til oppgjør. Dette er igjen gitt som begrunnelse for at de har unnlatt å føre fjerningsforpliktelsen i regnskapet.

Analysen av spørreundersøkelsen gir samme svar som analysen av årsregnskapene. De som avsetter for forpliktelsen i balansen gir god noteinformasjon, mens de som ikke foretar noen

avsetning gir ingen informasjon i noter. Her ligger en del av problemet. Det er kun store foretak som må gi opplysninger om *ikke balanseførte usikre forpliktelser*. Øvrige og små foretak, som representerer alle norske landbaserte vindkraftverk i normal drift i dag, kan unnlate å gi slike opplysninger. Når de kan unnlate det, er praksisen også at de unnlater det. Selv ikke brukernes informasjonsbehov gir incentiver til å opplyse om dette.

Så *hva* er beste praksis? Vi mener informasjon om fjerningsutgifter, i regnskapet så vel som i noter, er nødvendig for å gi et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling, eiendeler og gjeld. Fjerningsforpliktelsen er en gjeldspost med stor usikkerhet knyttet til oppgjørstidspunkt og størrelse. Det eneste som er sikkert er at utgifter til fjerning og opprydding vil komme til oppgjør, på ett eller annet tidspunkt. Uavhengig av selskapets størrelse er denne informasjonen av betydning for brukerne av årsregnskapet. Derfor bør vindkraftselskapene alltid gi informasjon om fjerningsforpliktelser i årsregnskapet. Anbefalingen gjelder også uavhengig av hva selskapet forventer å motta som restverdi for en fjernet vindturbin. Forpliktelsen vil uansett medføre en strøm av ressurser ut fra foretaket. IAS 37 presiserer at gevinst ved forventet avhending av en eiendel ikke skal tas med i betraktningen ved måling av en avsetning. Vi mener dette er en praksis norske vindkraftselskaper bør følge, da skrapverdien ikke har noe å gjøre med fjerningsforpliktelsen.

Et klart flertall av selskapene i undersøkelsen gir ingen opplysning om fjerningsutgifter i årsregnskapet. Studiens konklusjon er dermed at det *ikke gis* tilstrekkelig informasjon om fjerningsutgifter i årsregnskapet til norske landbaserte vindkraftverk, i henhold til gjeldende lovgivning og god regnskapsskikk. Studiens resultater som helhet indikerer at årsaken til at så få vindkraftselskaper fører fjerningsforpliktelsen i årsregnskapet grunner i uklare retningslinjer vedrørende fjerningsplikten. Ingen synes å vite nøyaktig hva som kreves av vindkraftselskapene i forbindelse med nedleggelse av vindkraftverket. Dermed er det svært vanskelig å estimere fjerningsforpliktelsens størrelse, i tillegg til at fjerningsforpliktelsen blir vurdert forskjellig fra selskap til selskap. Det er imidlertid håp om en økt felles regnskapspraksis etter hvert. NRS (HU) Ny norsk regnskapsstandard forventes innført i løpet av de kommende årene, noe som vil bidra til økt samsvar med IFRS for øvrige foretak. Etter ny regnskapsstandard skal det også, i likhet med IAS 16, inngå et førstegangsestimert på fjerningsutgifter i anskaffelseskost. Ved måling av en avsetning vil det, i likhet med IAS 37, ikke være anledning til å innregne gevinster ved forventet avhending av eiendeler. Et felles utgangspunkt for alle øvrige foretak mener vi vil være et stort steg mot en felles praksis, som igjen øker kvaliteten og sammenlignbarheten på regnskapene i bransjen. Et brukerorientert fokus vil i større grad bli gjeldende enn ved nåværende praksis.

6.2 Forslag til videre forskning

Studien er gjennomført som en tverrsnittsundersøkelse, og gir bare et øyeblikksbilde av regnskapspraksisen hos selskapene i undersøkelsen. Det vil derfor være interessant å undersøke regnskapspraksisen hos norske landbaserte vindkraftverk når ny regnskapsstandard er lansert og selskapene har hatt tid til å gjennomføre overgangen. Grunnet vår anonymisering vil det ikke være mulig å sammenligne selskap mot selskap, men man kan undersøke kvaliteten på opplysningene som gis samt om det har vært en økning i andelen som gir opplysninger i årsregnskapet.

I tillegg hadde det vært interessant å foretatt et kostnadsstudie av norske landbaserte vindkraftselskaper som har foretatt fjerning av enkelte turbiner eller hele anlegg. Med tiden vil det bli flere og flere selskaper som enten bytter ut eller fjerner hele eller deler av vindkraftanlegget. Hva som har blitt fjernet, omfanget av etterbehandling og hva dette kostet kan undersøkes. Et slikt casestudie vil være et nyttig bidrag til å etablere en felles praksis for behandling av fjerningsutgiftene. I tillegg vil det gi forvaltningsmyndighetene et bedre og mer riktig grunnlag for å kreve garantistillelse samt andre vilkår gitt i konsesjonen.

Litteraturliste

Bøker

- Askheim, O. G. A., & Grenness, T. (2008). *Kvalitative metoder for markedsføring og organisasjonsfag*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Busch, T. (2013). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Churchill, G. A. (1991). *Marketing research : methodological foundations* (5. utg.). Chicago: Dryden Press.
- Grenness, T. (1997). *Innføring i vitenskapsteori og metode*. Oslo: Tano Aschehoug.
- Gripsrud, G., Silkoset, R., & Olsson, U. H. (2004). *Metode og dataanalyse : med fokus på beslutninger i bedrifter*. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Holme, I. M., & Solvang, B. K. (1996). *Metodevalg og metodebruk* (3. utg.). Oslo: Tano Aschehoug.
- Huneide, J. E., Pedersen, K., Schwencke, H. R., & Haugen, D. O. (2014). *Årsregnskapet i teori og praksis : 2013* (15. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (3. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnsen, A., Kvifte, S. S., Kvaal, E., & Gjesdal, F. (2006). *Internasjonale regnskapsstandarder*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Kristoffersen, T. (2008). *Regnskapsteori : med introduksjon til internasjonale regnskapsstandarder (IFRS)*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Kvifte, S. S., & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap* (2. utg.). Oslo: Den norske revisorforening.
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, Calif: Sage Publications.
- Myrbakken, E., & Haakanes, S. (2011). *IFRS på norsk : forskrift om internasjonale regnskapsstandarder* (4. utg.). Oslo: Den Norske Revisorforening.
- Myrbakken, E., & Haakanes, S. (2015). *IFRS på norsk : forskrift om internasjonale regnskapsstandarder* (6. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Pedersen, K., Schwencke, H. R., Haugen, D. O., & Baksaas, K. M. (2015). *Årsregnskapet i teori og praksis : 2014* (16. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Ringdal, K. (2007). *Enhet og mangfold* (2. utg.). Oslo: Fagbokforlaget.

Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students* (6. utg.). Harlow: Pearson.

Tellefsen, J. T., & Langli, J. C. (2005). *Årsregnskapet* (8. utg.). Oslo: Gyldendal akademisk.

Thagaard, T. (2009). *Systematikk og innlevelse : en innføring i kvalitativ metode* (3. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.

Lover og regnskapsstandarder

Elsertifikatloven. (2011). *Lov om elsertifikater av 24. juni 2011 nr. 39*

Energiloven. (1990). *Lov om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. av 29. juni 1990 nr. 50.*

Energilovforskriften. (1990). *Forskrift om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling og bruk av energi m.m. av 7. desember nr. 959.*

NRS 8. (2000). God regnskapskikk for små foretak: Norsk Regnskapsstiftelse.

NRS 13. (2003). Usikre forpliktelser og betingede eiendeler: Norsk Regnskapsstiftelse.

NRS (HU). (2014). Høringsutkast: Ny norsk regnskapsstandard: Norsk Regnskapsstiftelse.

NRS (V). (2011). Veiledning om anvendelse av IFRS løsninger innenfor GRS: Norsk Regnskapsstiftelse.

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

Artikler og publikasjoner

Aarmo, B., Nordbøe, S., & Øvrelied, B. E. (2012, 21.08.). Her felles en vindmølle til 25. mill. *Namdalsavisa*. Hentet fra <http://www.namdalsavisa.no/naringsliv/her-felles-en-vindmølle-til-25-mill/s/1-75-6198883>

Aldén, L., Ansén, M. N., Barney, A., & Ekman, M. E. (2013). *Nedmontering av vindkraftverk och efterbehandling av platsen*. Hentet fra <http://www.energimyndigheten.se/globalassets/nyheter/2014/nedmontering-av-vindkraftverk-och-efterbehandling-av-platsen.pdf>

Bergh, M., Blekestad, B., & Bøeng, A. C. (2014). Fornybar energibruk i EU og Norge : Høye mål for fornybar energi. *Samfunnsspeilet*, 28(3/2015), 2-8 Hentet fra http://www.ssb.no/sosiale-forhold-og-kriminalitet/ssp/_attachment/183237?_ts=147d3b033f0

Enova SF. (2014). *Etablering av vindkraft i Norge* (Enovarapport 2014 : 5). Hentet fra <http://www.enova.no/innsikt/rapporter/etablering-av-vindkraft-i-norge/utvikling-krever-investeringer/etablering-av-vindkraft-i-norge-utvikling-krever-investeringer/868/1871/>

- IASB. (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*. Hentet fra <http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>
- Lunde, A. (2014). *Vederlag til grunneiere ved vindkraftutbygging*. (Masteoppgave), Norges miljø- og biovitenskapelige universitet, Ås. Hentet fra <http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/217524/Master.A.Lunde.pdf?sequence=1>
- Momentum Windtechnik GmbH. (2015). *Færre møller. Mere ydelse. Repowering*. Hentet fra <http://momentumwindtechnik.dk/da/>:
http://momentumwindtechnik.dk/images/Mads/Filer/momentum_repower_dnisch.pdf
- NTB. (2015, 05.10.). Fornybar energi ikke lønnsomt etter 2021. *Enerwe.no*. Hentet fra <http://www.enerwe.no/okonomi-og-finans/fornybar-energi-ikke-lonnsomt-etter-2021/>
- Olje- og energidepartementet. (2014a). *Elsertifikater*. Regjeringen.no Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/energi/fornybar-energi/elsertifikater/id2075998/>.
- Olje- og energidepartementet. (2014b). *Konsesjonsbehandling*. Regjeringen.no Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/energi/fornybar-energi/konsesjonsbehandling/id2350746/>.
- Pedersen, J. C., & Trana, K. (2012, 05.11). Tapte millioner på vindmøllekraft. *NRK*. Hentet fra <http://www.nrk.no/trondelag/tapte-millioner-pa-vindmollekraft-1.8384997>
- Pérez, O., & Rickardsson, E. (2008). *What goes up must come down - Modelling economic consequences of wind turbine decommissioning*. (Masteroppgave), Lunds universitet, Lund. Hentet fra <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1351439&fileOid=2435160>
- Statistisk Sentralbyrå. (2015). *Elektrisitet, 2014*. Hentet fra <https://www.ssb.no/energi-og-industri/statistikker/elektrisitet/aar/2015-12-22#content>
- Svensk Energi. (2016). *Elåret & Verksamheten 2015*. Hentet fra http://www.svenskenergi.se/Global/Statistik/El%C3%A5ret/el%C3%A5ret2015_160429_web2.pdf
- Terjesen, M., & Skille, Ø. B. (2016, 05.04.). Fra vindkraftbonanza til bråstopp. *NRK*. Hentet fra <https://www.nrk.no/rogaland/xl/2016- -et-nokkelar-for-vindkraften-1.12889781>
- Waagaard, I. H., Christophersen, E. B., & Slungård, I. (2008). *Mulighetsstudie for landbasert vindkraft 2015 og 2025* (NVE-rapport 18/2008). Hentet fra http://publikasjoner.nve.no/rapport/2008/rapport2008_18.pdf
- Weir, E. D. (2015). *Vindkraft - Produksjon i 2014* (Vindkraftproduksjon i Norge 18-2015). Hentet fra http://publikasjoner.nve.no/rapport/2015/rapport2015_18.pdf

Weir, E. D. (2016). *Vindkraft - Produksjon i 2015* (Vindkraftproduksjon i Norge 10-2016). Hentet fra http://publikasjoner.nve.no/rapport/2016/rapport2016_10.pdf

Welstead, J., Hirst, R., Keogh, D., Robb, G., & Bainsfair, R. (2013). *Research and guidance on restoration and decommissioning of onshore wind farms* (SNH : Commissioned Report 591). Hentet fra http://www.snh.org.uk/pdfs/publications/commissioned_reports/591.pdf

Offentlige dokumenter

Nord-Trøndelag fylkeskommune. (2015). *Årsbudsjett 2016*. Hentet fra http://www.ntfk.no/OmOss/budsjett/Documents/Budsjett_2016.pdf

Norwea. (2016). *Grunneierhåndbok vindkraft*. Hentet fra www.norwea.no: <http://www.norwea.no/bibliotek.aspx>

NOU 1995: 30. (1995). *Ny regnskapslov*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1995-30/id115910/?q=&ch=2>.

NVE. (2011). *Rettleiar for utarbeiding av miljø-, transport- og anleggsplan (MTA) for anlegg med konsesjon etter energilova*. (Rettleiar nr 6/11). Hentet fra http://publikasjoner.nve.no/veileder/2011/veileder2011_06.pdf.

NVE. (2014). *Fastsetting av utredningsprogram*. NVE.no Hentet fra <http://webfileservice.nve.no/API/PublishedFiles/Download/201305775/1193657>.

NVE. (2015a). *Anleggskonsesjon*. NVE.no Hentet fra <http://webfileservice.nve.no/API/PublishedFiles/Download/200802039/1477546>.

Olje- og energidepartementet. (2012). *Fornybardirektiv 2*. (EØS-notat). Regjeringen.no Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2008/apr/fornybardirektiv-2/id2432192/>.

Regjeringen.no. (2011). *Fornybardirektivet en del av EØS-avtalen* [Pressemelding]. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/fornybardirektivet-en-del-av-eos-avtalen/id667482/>

Troms Kraft Produksjon AS. (2005). *Fakken Vindpark - Konsesjonssøknad med konsekvensutredning*. Hentet fra <http://www.tromskraft.no/portalWeb/ShowProperty.pdf?nodeId=/BEA%20Repository/48019>

Internettider

DNB. (2016). *Gjennomsnittskurser valuta 2012*. Hentet 22.05.2016 fra <https://www.dnb.no/bedrift/markets/valuta-renter/valutakurser-og-renter/historiske/hovedvalutaer/2012.html>

Fornybar.no. (u.å.). *Miljøkonsekvenser*. Hentet 27.01.2016 fra <http://www.fornybar.no/vindkraft/miljokonsekvenser>

NVE. (2015b, 10.12.). *Hva er elsertifikater*. Hentet 11.02.2016 fra <https://www.nve.no/energiforsyning-og-konsesjon/elsertifikater/hva-er-elsertifikater/>

- NVE. (2015c, 25.11.). Kraftledninger, vindkraftverk og andre energianlegg. Hentet 15.02.2016 fra <https://www.nve.no/vann-vassdrag-og-miljo/miljotilsyn/kraftledninger-vindkraftverk-og-andre-energianlegg/>
- NVE. (2015d, 10.12.). *Saksgang for vindkraftutbygging*. Hentet 04.02.2016 fra <https://www.nve.no/energiforsyning-og-konsesjon/vindkraft/saksgang-for-vindkraftutbygging/>
- Reusch, M. (2013). Konesjon. *Store Norske Leksikon*. Hentet 05.02.2016 fra <https://snl.no/konsesjon>
- Vindlov.se. (2015). Ekonomisk säkerhet och nedmontering. Hentet 25.05.2016 fra <http://www.vindlov.se/sv/lagar--regler/rattsfall/ekonomisk-sakerhetnedmontering/>
- Vindportalen. (2014a). *Konsesjonsprosessen*. Hentet 04.02.2016 fra <http://www.vindportalen.no/Vindportalen/Lover-og-forskrifter/Konsesjonsprosessen>
- Vindportalen. (2014b). Marked-økonomi. Hentet 04.04.2016 fra <http://www.vindportalen.no/Vindportalen/OEkonomi/Marked-oekonomi>
- Vindportalen. (2014c). Naturinngrep og visuell forurensning. Hentet 12.02.2016 fra <http://www.vindportalen.no/Vindportalen/Miljoe/Naturinngrep-og-visuell-forurensning>
- WindTurbines-MarketPlace. (2016). Global trade platform for new and used wind turbines. Hentet 05.05.2016 fra <http://windturbines-marketplace.com>

Vedlegg

Vedlegg 1: E-post korrespondanse med NVEs konsesjonsavdeling

Hensikten med korrespondansen var å avklare hva slags vilkår NVE setter i konsesjoner til vindkraftverk. Denne informasjonen kom ikke tydelig fram på NVEs nettsider. NVEs svar er uthevet i kursiv.

Fra: Kleven Øyvind Strøm [mailto:okl005@post.uit.no]

Sendt: 14. april 2016 13:32

Til: [REDACTED]@nve.no>

Emne: Fjerningsutgifter i norske landbaserte vindkraftverk

Hei [REDACTED],

Vi er to studenter ved Handelshøgskolen i Tromsø som skriver vår masteroppgave innenfor regnskap.

Oppgavens formål er å undersøke hvordan regnskapspraksisen er hos norske landbaserte vindkraftselskaper, når det kommer til behandling av utgifter til fjerning og opprydding ved endt konsesjonstid. Vi ønsker å kartlegge regnskapspraksisen, undersøke bakgrunnen for de valgene som er tatt, samt vurdere hva som er ”beste praksis” med bakgrunn i gjeldene lov og standarder.

Utgangspunktet for oppgaven er at en fjerningsforpliktelse, slik man har i oljebransjen, kan være aktuell i alle henseender hvor en enten har tidsbegrensede konsesjoner eller benytter seg av fellesgoder, som i dette tilfellet, landareal.

I den forbindelse har vi noen spørsmål angående konsesjonsprosessen. Da ditt navn er oppført øverst i ansattelisten under konsesjonsavdelingen i NVE, ble det naturlig å spørre deg. Gjerne send denne mailen videre i rett retning hvis du ikke har kjennskap til temaet.

1) Er det bestemmelser som pålegger tiltakshaver å ta stilling til nedleggelse og fjerning av vindkraftanelgget i konsesjonssøknaden?

2) Hvilke plikter følger med tildelt konsesjonen hva gjelder fjerning etter endt konsesjonstid?

Håper å høre fra deg :)

Mvh

Øyvind Strøm Kleven

Ann-Heidi Nygård

Fra: [REDACTED]@nve.no>

Sendt: 14. april 2016 14:18

Til: Kleven Øyvind Strøm

Emne: SV: Fjerningsutgifter i norske landbaserte vindkraftverk

Hei,

- 1) Når det gjelder konsesjonssøknaden, så stiller NVE er rekke krav til informasjon og utredninger som søknaden skal inneholde. Kravene er samlet i et såkalt utredningsprogram, som NVE sender til tiltakshaver etter at prosjektet er meldt (planlegging av prosjektet er igangsatt). Utredningsprogrammene er ganske like for alle prosjekter, det siste jeg sendte ut finner dere her: <https://www.nve.no/konsesjonssaker/konsesjonssak?id=257&type=A-6>. Som dere kan se i dokumentet under overskriften «Infrastruktur og nettilknytning» er det satt krav om at «Det skal gis en kortfattet beskrivelse av hvordan området kan tilbakeføres etter endt konsesjonsperiode». Søknaden skal altså inneholde noe informasjon om dette, men i begrenset omfang.
- 2) I alle konsesjoner setter NVE en rekke vilkår som tiltakshaver er forpliktet til å oppfølge. Dere kan for eksempel se på vilkårene som er satt i anleggskonsesjonen til Sørmarkfjellet vindkraftverk som dere finner her: <https://www.nve.no/konsesjonssaker/konsesjonssak?id=262&type=A-1,A-6>. I anleggskonsesjonen er det blant annet satt følgende vilkår: «Ved nedleggelse skal konsesjonæren fjerne anlegget og tilbakeføre området til sin naturlige tilstand så langt dette er mulig, jf. energilovforskriften § 3-5 d. Dersom konsesjonær ønsker å legge ned anlegget mens konsesjonen løper, skal det søkes NVE om dette. Nedleggelse kan ikke skje før vedtak om rivning er fattet. Konsesjonær skal innen utgangen av det 12. driftsåret for

anlegget oversende NVE et konkret forslag til garantistillelse som sikrer kostnadsdekning for fjerning av vindturbinene og tilbakeføring av området ved utløp av driftsperioden, jf. energilovforskriften § 3-5 d».

Mvh [REDACTED]

[REDACTED]
[REDACTED]

*seksjon for energikonsesjon,
konsesjonsavdelingen*

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE)

Telefon: 09575 eller direkte: 22 95 94 58

E-post: nve@nve.no, www.nve.no

Fra: Kleven Øyvind Strøm [mailto:ok1005@post.uit.no]

Sendt: 15. april 2016 10:18

Til: [REDACTED]@nve.no>

Emne: SV: Fjerningsutgifter i norske landbaserte vindkraftverk

Hei igjen,

Takk for rask tilbakemelding :)

Når det gjelder energilovforskriften § 3-5d, så plikter konsesjonæren å fjerne anlegget og føre naturen tilbake til opprinnelig tilstand så godt det lar seg gjøre. Når det gjelder punktet om "innen utgangen av 12. driftsår", så er ikke denne bestemmelsen å finne i energilovforskriften? https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1990-12-07-959#KAPITTEL_3

Er det et vilkår som NVE setter i forbindelse med tildeling av konsesjon?

Mvh

Øyvind Strøm Kleven

Ann-Heidi Nygård

Fra: [REDACTED]@nve.no>

Sendt: 15. april 2016 15:42

Til: Kleven Øyvind Strøm

Emne: SV: Fjerningsutgifter i norske landbaserte vindkraftverk

Det stemmer at NVE setter dette vilkåret i konsesjonen ja. Vilåret om garantistillelse «dekkes» av denne setningen i forskriften: «Norges vassdrags- og energidirektorat kan sette frist for arbeidet og treffe bestemmelser med hensyn til tilbakeføringen».

Mvh [REDACTED]

Vedlegg 2: Utdrag anleggskonsesjon Sarepta Energi AS

2. Fornyelse

Konsesjonæren skal søke om fornyelse av konsesjonen i god tid før konsesjonen utløper. Dersom konsesjonæren ikke ønsker fornyet konsesjon, skal det innen samme frist gis melding om dette.

3. Bygging

Anlegget skal være ferdigstilt og bygget i henhold til denne konsesjonen.

Konsesjonæren kan søke om forlengelse av fristen for ferdigstilling, bygging og idriftsettelse. Slik søknad skal sendes i god tid før utløpet av fristen.

Konsesjonen bortfaller dersom fristen for ferdigstilling, bygging og idriftsettelse ikke overholdes.

4. Drift

Konsesjonæren plikter å gjøre seg kjent med de til enhver tid gjeldende regler for drift av anlegget.

Et eventuelt framtidig skille mellom eierskap og drift for de anlegg konsesjonen omfatter krever godkjenning fra NVE. Godkjenning kan gis etter søknad dokumentert med avtale og øvrige dokumenter.

5. Nedleggelse

Ved nedleggelse skal konsesjonæren fjerne anlegget og tilbakeføre området til sin naturlige tilstand så langt dette er mulig, jf. energilovforskriften § 3-5 d. Dersom konsesjonær ønsker å legge ned anlegget mens konsesjonen løper, skal det søkes NVE om dette. Nedleggelse kan ikke skje før vedtak om rivning er fattet.

Konsesjonær skal innen utgangen av det 12. driftsåret for anlegget oversende NVE et konkret forslag til garantistillelse som sikrer kostnadsdekning for fjerning av vindturbinene og tilbakeføring av området ved utløp av driftsperioden, jf. energilovforskriften § 3-5 d.

6. Endring av konsesjon

NVE kan fastsette nye vilkår for anlegget dersom det foreligger sterke samfunnsmessige interesser.

7. Tilbakekall av konsesjon

Konsesjonen kan trekkes tilbake dersom konsesjonæren tas under konkursbehandling, innleder gjeldsforhandling, eller på annen måte blir ute av stand til å oppfylle sine plikter etter konsesjonen.

Vedlegg 3: E-post fra Norsk Vindkraftforening



[Redacted]@norwea.no >

ti 26.04.2016 16:37

Marker som ulest

Til: Kleven Øyvind Strøm;

• Du svarte 28.04.2016 12:20.

Hei igjen,

Jeg råder deg til å kontakte NVE, de vil kunne gi deg mer informasjon om dette. Ettersom de har det i kravene sine når de gir konsesjon.

- 1) Det er vanskelig å svare på spørsmålene dine, ettersom det ikke har skjedd. I dag er det normalt å sette de til null, siden turbinene har en verdi (stål) og ofte kan demontering betales med at materialet selges.

Vedlegg 4: Opplysninger fra årsregnskap

Selskap	Regnskapsprinsipper	Noteopplysninger												
2	<p>Fjerningsforpliktelser Selskap 2 er forpliktet til å rydde området for vindkraftverket når produksjon av elektrisitet stanses for godt. Området skal så langt det er mulig settes i stand slik det var før utbyggingen ble gjennomført. Selskapet har estimert kostnadene for denne forpliktelsen, og denne har gradvis blitt belastet resultatregnskapet / ført som gjeld i selskapets balanse fra produksjonsstart frem til og med 31.12.2011. Historisk avsatt forpliktelse i balansen per 31.12.2013 er tilbakeført og allokert mot tilhørende driftsmidler og blir vurdert som en del av anleggets bokførte verdi.</p>	<p>Fjerningsforpliktelser I forbindelse med nedskrivning av anleggsmidlene i 2011 så endret selskapet prinsipp for kostnadsføring av fjerningsforpliktelser. Fremtidig forpliktelse er fra og med 1.1.2013 inkludert i bokført verdi av anleggsmidlene og avskrives i henhold til rest levetid på anlegget. Historisk avsatt forpliktelse i balansen pr 31.12.2013 er tilbakeført og allokert mot tilhørende</p>												
3	<p>Avsetning for fjerningsforpliktelser Ved tidsbegrensede konsesjoner, avsettes det for fjerningsforpliktelser, med motpost i økt balanseført verdi av det aktuelle driftsmidlet. Avsetning for fjerningsforpliktelser beregnes som nåverdi av fremtidige utgifter fratrukket skrapverdi av materiell og presenteres som avsetning for forpliktelser.</p>	<p>Andre avsetninger for forpliktelser</p> <table> <thead> <tr> <th>Avsetninger</th> <th>2014</th> <th>2013</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Fjerningsforpliktelser</td> <td>12 853</td> <td>12 853</td> </tr> <tr> <td>Sum</td> <td>12 853</td> <td>12 853</td> </tr> </tbody> </table> <p>Konsesjonsperioden utløper i oktober 2029.</p>	Avsetninger	2014	2013	Fjerningsforpliktelser	12 853	12 853	Sum	12 853	12 853			
Avsetninger	2014	2013												
Fjerningsforpliktelser	12 853	12 853												
Sum	12 853	12 853												
4		<p>Asset retirement obligation The asset retirement obligation relates to future shut down and removal of wind mill installations.</p> <p>The discount rate is based on the interest rate of Norwegian government bonds. The interest costs are classified as other financial costs in the income statement.</p> <table> <thead> <tr> <th></th> <th>2014</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Obligation at 01.01.2014</td> <td>721 450</td> </tr> <tr> <td>Additions to the obligation</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>Estimate changes</td> <td>239 086</td> </tr> <tr> <td>Interest costs</td> <td>25 018</td> </tr> <tr> <td>Obligation at 31.12.2014</td> <td>985 551</td> </tr> </tbody> </table>		2014	Obligation at 01.01.2014	721 450	Additions to the obligation	0	Estimate changes	239 086	Interest costs	25 018	Obligation at 31.12.2014	985 551
	2014													
Obligation at 01.01.2014	721 450													
Additions to the obligation	0													
Estimate changes	239 086													
Interest costs	25 018													
Obligation at 31.12.2014	985 551													
5	<p>Avsetning for fjerningsforpliktelser Ved tidsbegrensede konsesjoner, avsettes det for fjerningsforpliktelser, med motpost i økt balanseført verdi av det aktuelle driftsmidlet. Avsetning for fjerningsforpliktelser beregnes som nåverdi av fremtidige utgifter fratrukket skrapverdi av materiell og presenteres som avsetning for forpliktelser.</p>	<p>Andre avsetninger for forpliktelser</p> <table> <thead> <tr> <th>Avsetninger</th> <th>2014</th> <th>2013</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Fjerningsforpliktelser</td> <td>8 346</td> <td>8 346</td> </tr> <tr> <td>Sum</td> <td>8 346</td> <td>8 346</td> </tr> </tbody> </table> <p>Konsesjonsperioden utløper 10.10.2031</p>	Avsetninger	2014	2013	Fjerningsforpliktelser	8 346	8 346	Sum	8 346	8 346			
Avsetninger	2014	2013												
Fjerningsforpliktelser	8 346	8 346												
Sum	8 346	8 346												
12		<p>Varige driftsmidler Fjerningsforpliktelse på Anlegg X byggetrinn 1 på kr. 5 520 000 er aktivert sammen med anskaffelseskostnaden. Fjerningsforpliktelsen er nedskrevet med kr. 5 280 000 i 2014. Forpliktelsen fremkommer som avsetning for forpliktelser i balansen</p>												
13	<p>Avsetning for fjerningsforpliktelser Ved tidsbegrensede konsesjoner, avsettes det for fjerningsforpliktelser, med motpost i økt balanseført verdi av det aktuelle driftsmidlet. Avsetning for fjerningsforpliktelser beregnes som nåverdi av fremtidige utgifter fratrukket skrapverdi av materiell og presenteres som avsetning for forpliktelser.</p>	<p>Andre avsetninger for forpliktelser</p> <table> <thead> <tr> <th>Avsetninger</th> <th>2014</th> <th>2013</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Fjerningsforpliktelser vindpark</td> <td>30 893</td> <td>30 893</td> </tr> <tr> <td>Sum</td> <td>30 893</td> <td>30 893</td> </tr> </tbody> </table> <p>Konsesjonsperioden utløper 1.1.2026</p>	Avsetninger	2014	2013	Fjerningsforpliktelser vindpark	30 893	30 893	Sum	30 893	30 893			
Avsetninger	2014	2013												
Fjerningsforpliktelser vindpark	30 893	30 893												
Sum	30 893	30 893												

Vedlegg 5: Spørreundersøkelse

Dersom ikke noe annet er oppgitt gis spørsmålene til alle respondentene, og kun ett svar er mulig.

Q1: Selskapets navn: _____

Q2: Hva er din stilling i selskapet?

1. Administrerende direktør / Daglig leder
2. Konserndirektør Energi/Produksjon/Vind
3. Økonomisjef / CFO
4. Regnskapssjef
5. Styreleder
6. Styremedlem
7. Medarbeider økonomiavdeling
8. Medarbeider regnskap
9. Annet: _____

Q3: I hvilken grad har du vært delaktig i arbeidet med selskapets sist avlagte årsregnskap?

1. Svært delaktig
2. Delaktig
3. Litt delaktig
4. Svært lite delaktig
5. Ikke delaktig

Q4: Har utgifter til fjerning av selskapets vindmølle(r) etter endt konsesjonstid vært tema for diskusjon under arbeidet med sist avlagte årsregnskap?

1. Ja
2. Nei
3. Vet ikke

Q5: Hvem er primærbrukerne av selskapets regnskaper?

Flere svar mulig

1. Offentlige myndigheter
2. Eiere
3. Potensielle investorer
4. Lånegivere / Kreditorer
5. Selskapets ansatte
6. Andre: _____

Q6: Ta stilling til følgende påstand:

Informasjon om fjerningsutgifter er relevant for brukerne av regnskapet.

1. Helt enig
2. Litt enig
3. Vet ikke / Nøytral
4. Litt uenig
5. Helt uenig

Q7: Ble utgifter til fjerning av vindkraftverket tatt med i investeringskalkylen?

1. Ja
2. Nei
3. Vet ikke

Q8: Hvor stor var fjerningsutgiften i prosent av den totale investeringen?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q7

Oppgi svar i prosent / Vet ikke

Q9: Har selskapets konsesjon noen vilkår vedrørende nedleggelse av vindkraftverket?

Flere svar mulig.

1. Ja, det må stilles garanti for utgifter knyttet til fjerning og opprydding
 2. Ja, det må stilles garanti for utgifter knyttet til fjerning og opprydding innen det 12. driftsåret
 3. Ja, fjerningsutgiften må føres som en forpliktelse i balansen
 4. Nei
 5. Ja,
- Annet: _____
6. Vet ikke

Q10: Hvordan har selskapet behandlet utgifter til fjerning av vindkraftverk?

1. Selskapet følger regnskapsregler og god regnskapsskikk for øvrige foretak ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding
2. Selskapet følger unntaksreglene for små foretak ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding

Q11: Har selskapet valgt å regnskapsføre fjerningsforpliktelsen?

1. Ja
2. Nei

Q12: Hvordan har selskapet valgt å føre fjerningsutgiften i regnskapet?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q11

1. Avsetningen bygges gradvis opp ved resultatføring i takt med driftsmidlets økonomiske levetid, slik at den på fjerningstidspunktet er stor nok til å dekke utgiften
2. Nåverdi av fjerningsutgiften tas med ved valg av avskrivningsplan, slik at netto utranteringsverdi er negativ
3. Nåverdi av fjerningsutgiften balanseføres som en del av anskaffelseskost, og avskrives med denne. Avsetningen fremkommer som en forpliktelse i balansen

Q13: Hva er bakgrunnen for at selskapet benytter denne metoden?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q11

Åpent svar

Q14: Har selskapet estimert størrelsen på fjerningsutgiften?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «nei» på Q11

1. Ja
2. Nei

Q15: Hva inngår i estimatet av den fremtidige fjerningsutgiften?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q11 og «ja» på Q14

(Kryss av for de alternativene som passer, eller tilføy under annet)

1. Demontering av vindturbin
 2. Transport av vindturbin ut av området
 3. Fjerning av fundament
 4. Transport av fundamentmasse ut av området
 5. Fjerning/riving av servicebygg
 6. Det er ikke foretatt et estimat/en vurdering av forpliktelsens oppgjørsverdi
 7. Annet / Vet ikke:
-

Q16: Ta stilling til følgende påstand:

Det er fullt mulig å foreta et pålitelig estimat av fremtidige fjerningsutgifter

1. Helt enig
2. Litt enig
3. Ingen mening / Nøytral
4. Litt uenig
5. Helt uenig

Q17: Foretar selskapet en ny vurdering av forpliktelsen på hver balansedag?

1. Ja
2. Nei
3. Vet ikke

Q18: Har selskapet foretatt en sannsynlighetsvurdering av hvorvidt fjerningsforpliktelsen vil komme til oppgjør eller ikke?

1. Ja
2. Nei
3. Vet ikke

Q19: Hvilket sannsynlighetsnivå er beregnet for at forpliktelsen kommer til oppgjør?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q18

1. Så godt som sikkert – Nær 100%
2. Rimelig sikkert – Over 90%
3. Sannsynlighetsovervekt – 50% til 70%

4. Lite sannsynlig – 10% til 50%
5. Svært lite sannsynlig – under 10%
6. Vet ikke

Q20: Hvem har foretatt sannsynlighetsvurderingen?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q18

1. Vurderingen er foretatt internt, basert på egen kompetanse og erfaring
2. Vurderingen er foretatt av en ekstern aktør
3. Andre: _____
4. Vet ikke

Q21: Har selskapet noen erfaring med fjerning eller demontering av vindmølle(r)?

1. Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindkraftverket
2. Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindmølle(r)
3. Ja – I forbindelse med utskifting av vindmølle(r)
4. Nei
5. Annet: _____

Q22: Hva ble fjernet/erstattet?

Spørsmålet gis kun til de som svarte ett av følgende på Q21:

- Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindkraftverket
 - Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindmølle(r)
 - Ja – I forbindelse med utskifting av vindmølle(r)
 - Annet
1. Vindturbin
 2. Turbinfundament
 3. Trafo/transformatorstasjoner
 4. Servicebygg
 5. Internt kabelnett
 6. Adkomstvei/veinett
 7. Annet / Vet ikke: _____

Q23: Når ble fjerningen gjennomført?

Spørsmålet gis kun til de som svarte ett av følgende på Q21:

- Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindkraftverket
 - Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindmølle(r)
 - Ja – I forbindelse med utskifting av vindmølle(r)
 - Annet
- (Årstall)

Q24: Hva ble kostnaden for fjerning / utskifting? (Dersom det ble fjernet flere turbiner er vi interessert i en gjennomsnittskostnad per turbin)

Spørsmålet gis kun til de som svarte ett av følgende på Q21:

- Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindkraftverket
- Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindmølle(r)

- *Ja – I forbindelse med utskifting av vindmølle(r)*
 - *Annet*
1. Under 250 000 kr
 2. 250 000 kr - 500 000 kr
 3. 500 000 kr - 1 000 000 kr
 4. 1 000 000 kr - 1 500 000 kr
 5. 1 500 000 kr - 2 000 000 kr
 6. 2 000 000 kr - 2 500 000 kr
 7. 2 500 000 kr - 3 000 000 kr
 8. Over 3 000 000 kr
 9. Vet ikke

Q25: Hva var kostnaden til fjerning / utskifting i prosent av investeringskostnaden for vindmøllen(e)?

Spørsmålet gis kun til de som svarte ett av følgende på Q21:

- *Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindkraftverket*
- *Ja – I forbindelse med nedleggelse av vindmølle(r)*
- *Ja – I forbindelse med utskifting av vindmølle(r)*
- *Annet*

Skriv beløp i prosent / Vet ikke

Q26: Hva er årsaken til at selskapet har valgt å følge unntaksregelen for små foretak ved behandling av fjerningsutgifter?

Spørsmålet gis kun til de som svarte følgende på Q10:

- *Selskapet følger unntaksreglene for små foretak ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding*

1. Det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling
2. Fravik av sammenstillingsprinsippet etter unntaksregelen, uten ytterligere begrunnelse
3. Annet: _____

Q27: Hvorfor mener selskapet av fjerningsforpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling?

Spørsmålet gis kun til de som svarte følgende på Q10 og Q26:

- *Q10: Selskapet følger unntaksreglene for små foretak ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding*
- *Q26: Det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling*

1. Selskapet regner med å få forlenget konsesjon når nåværende konsesjonsperiode utløper.
2. Selskapet har laner om å selge hele vindkraftverket
3. Annet: _____

Q28: Hvorfor har selskapet valgt å følge unntaksregelen?

Spørsmålet gis kun til de som svarte følgende på Q10 og Q26:

- *Q10: Selskapet følger unntaksreglene for små foretak ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding*
- *Q26: Fravik av sammenstillingsprinsippet etter unntaksregelen, uten ytterligere begrunnelse*

Flere svar mulig.

1. Informasjon om fjerningsutgifter er ikke relevant for brukerne av regnskapet
2. Informasjon om fjerningsutgifter er ikke nødvendig for å bedømme selskapets resultat og stilling
3. Nyten av å gjennomføre nøyaktig periodisering av fjerningsutgiftene vil ikke stå i forhold til kostnadene
4. Annet: _____

Q29: Har det vært en diskusjon med revisor hvorvidt fjerningsutgifter skal behandles regnskapsmessig?

1. Ja
2. Nei
3. Vet ikke

Q30: Hvorfor har selskapet valgt å ikke regnskapsføre fjerningsforpliktelsen?

Spørsmålet gis kun til de som svarte følgende på Q10 og Q11:

- *Q10: Selskapet følger regnskapsregler og god regnskapskikk for øvrige foretak ved behandling av utgifter til fjerning og opprydding*
- *Q11: Nei*

1. Det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling
2. Det er ikke mulig å estimere fjerningsforpliktelsens fremtidige utbetaling pålitelig
3. Annet: _____

Q31: Hvorfor har selskapet vurdert at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling?

Spørsmålet gis kun til de som svarte følgende på Q30:

- *Det er sannsynlighetsovervekt for at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling*

1. Selskapet regner med å få forlenget konsesjon når nåværende konsesjonsperiode utløper
2. Selskapet har planer om å selge vindkraftverket
3. Annet: _____

Q32: Hvorfor er det ikke mulig å estimere fjerningsforpliktelsens fremtidige utbetaling pålitelig?

Spørsmålet gis kun til de som svarte følgende på Q30:

- *Det er ikke mulig å estimere fjerningsforpliktelsens fremtidige utbetaling pålitelig*

Flere svar mulig

1. Utbetalingen er langt fram i tid
2. Usikkerhet om skrapverdien vil dekke utbetalingen
3. Selskapet forventer å forlenge konsesjonen etter den gjeldende konsesjonens utløp
4. Annet: _____

Q33: Gir selskapet noteopplysninger i årsregnskapet om fremtidige fjerningsutgifter?

1. Ja
2. Nei
3. Vet ikke

Q34: Hvorfor gis det noteopplysninger om fremtidige fjerningsforpliktelser?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «ja» på Q33

Åpent svar

Q35: Hvorfor gis det ikke noteopplysninger om fremtidige fjerningsforpliktelser?

Spørsmålet gis kun til de som svarte «nei» på Q33

Åpent svar

Q36: Ta stilling til følgende påstander:

Noteopplysninger om fjerningsforpliktelsen er nødvendig for å...

36.1: Bedømme selskapets stilling og resultat

36.2: Gi et rettviseende bilde av selskapets eiendeler og gjeld

36.3: Gi et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling og resultat

1. Helt enig
2. Litt enig
3. Ingen mening / Nøytral
4. Litt uenig
5. Helt uenig

Q37: Hva anser du som de viktigste reglene for behandling av fjerningsutgifter?

Flere svar mulig

1. Regnskapsloven § 3-2s – Rettviseende bilde
2. Regnskapsloven § 3-3 – Årsberetningens innhold for små foretak
3. Regnskapsloven § 3-3a – Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak
4. Regnskapsloven § 4-1 3. ledd - Sammenstillingsprinsippet
5. Regnskapsloven § 4-1 4. ledd - Forsiktighetsprinsippet
6. Regnskapsloven § 7-21 – Noteopplysning om gjeld
7. Regnskapsloven § 7-34 – Noteopplysning for regnskapspliktig som har virksomhet innen utvinning av petroleum, kraftproduksjon m.v.
8. Regnskapsloven § 7-40 – Noteopplysninger for små foretak om fordringer, gjeld og garantiforpliktelser
9. Energilovforskriften § 3-5 d) – Plikter ved konsesjon for elektriske anlegg; Nedleggelse og rydding av anlegg
10. NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak
11. NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
- 12.

Annet:

Vedlegg 6: Resultater fra spørreundersøkelse

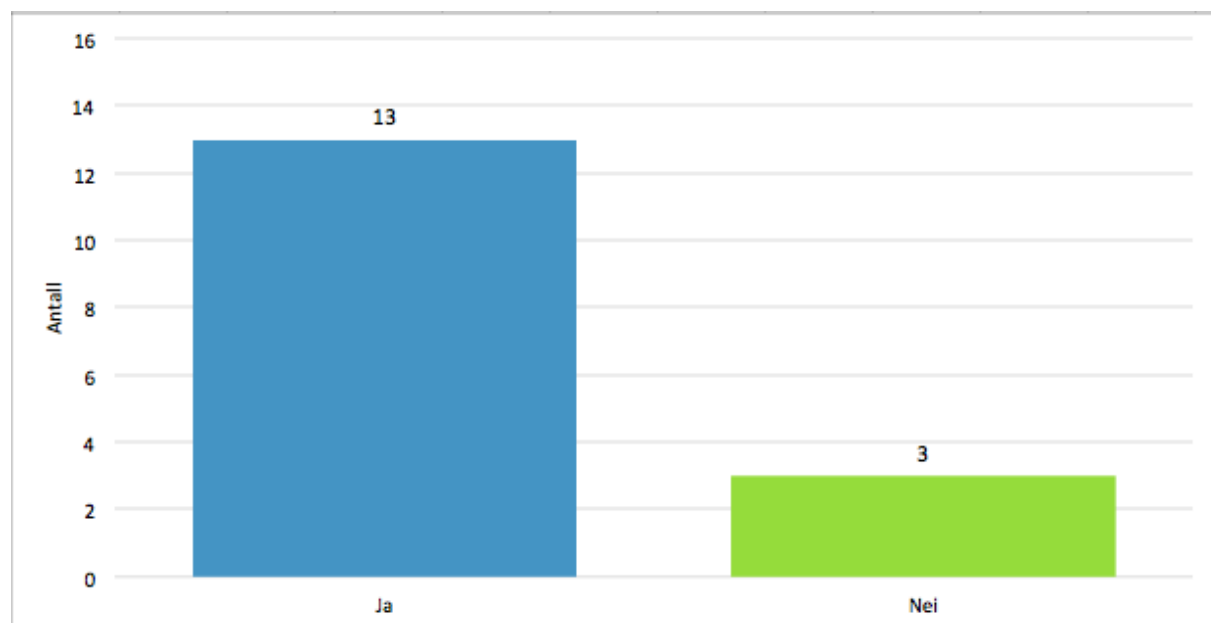
Pkt. 1: Hvor stor var fjerningsutgiften i prosent av den totale investeringen?

2,2%

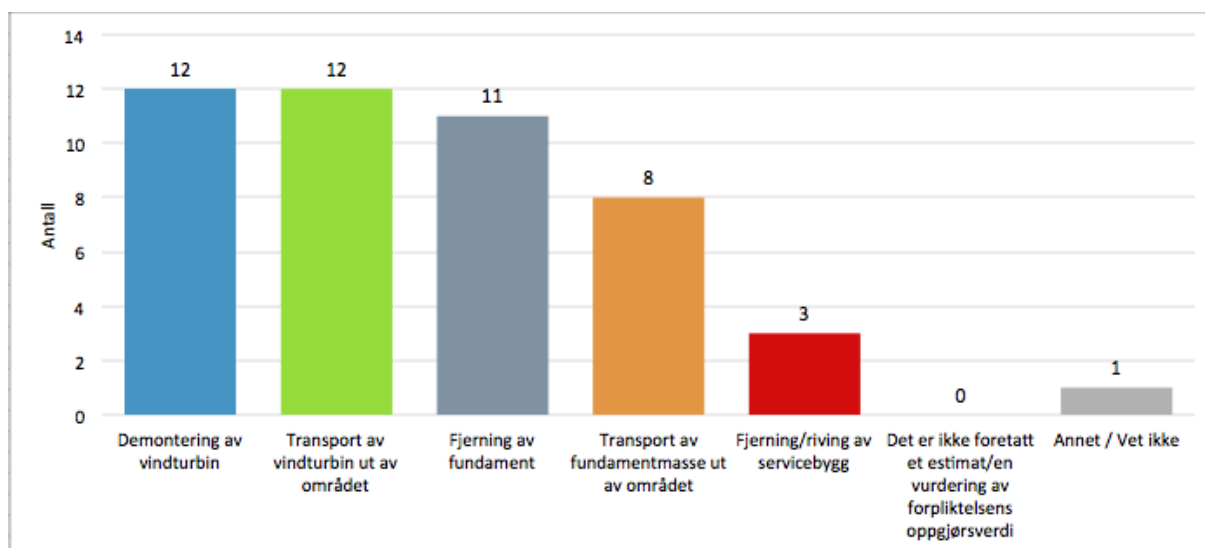
Pkt. 2: Hvem har foretatt sannsynlighetsvurderingen?

Navn	Antall
Vurderingen er foretatt internt, basert på egen kompetanse og erfaringer	8
Vurderingen er foretatt av en ekstern aktør	0
Vet ikke	0
Andre	0
N	8

Pkt. 3: Har selskapet estimert størrelsen på fjerningsutgiften?

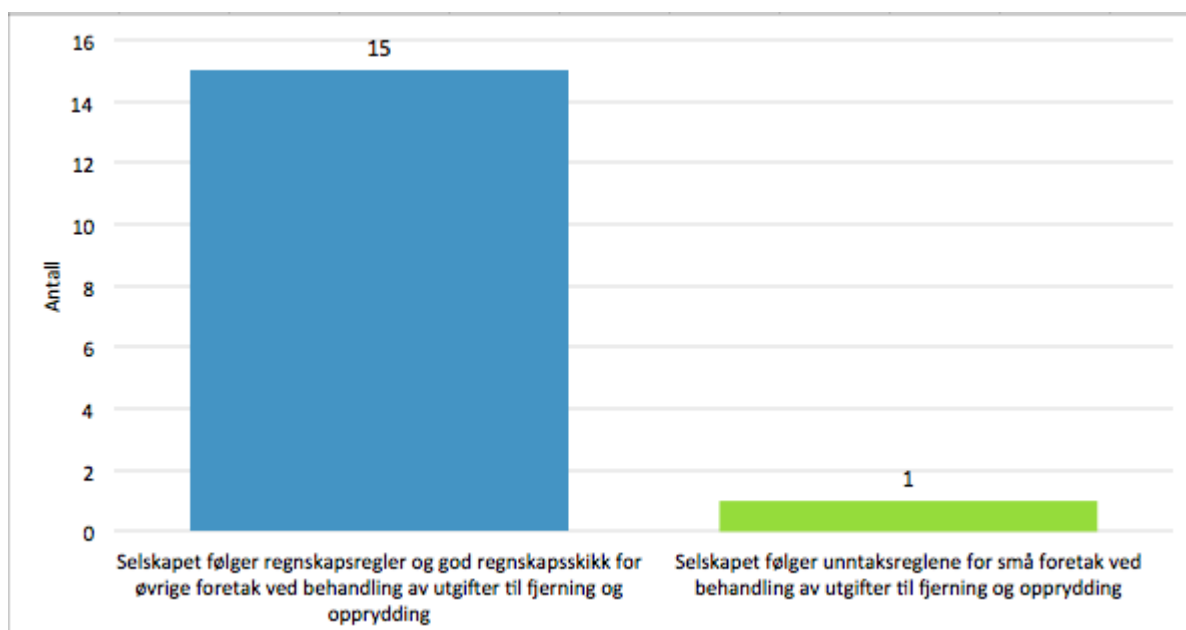


Pkt. 4: Hva inngår i estimatet av den fremtidige fjerningsutgiften? (Kryss av for de alternativene som passer, eller tilføy under annet).



Navn	Antall
Demontering av vindturbin	12
Transport av vindturbin ut av området	12
Fjerning av fundament	11
Transport av fundamentmasse ut av området	8
Fjerning/riving av servicebygg	3
Det er ikke foretatt et estimat/en vurdering av forpliktelsens oppgjørsverdi	0
Annet / Vet ikke	1
N	13

Pkt. 5: Hvordan har selskapet behandlet utgifter til fjerning av vindkraftverk?



Pkt. 6: Hva er bakgrunnen for at selskapet benytter denne metoden?

i samråd med revisor

Ukjent med bakgrunn for valgt metode

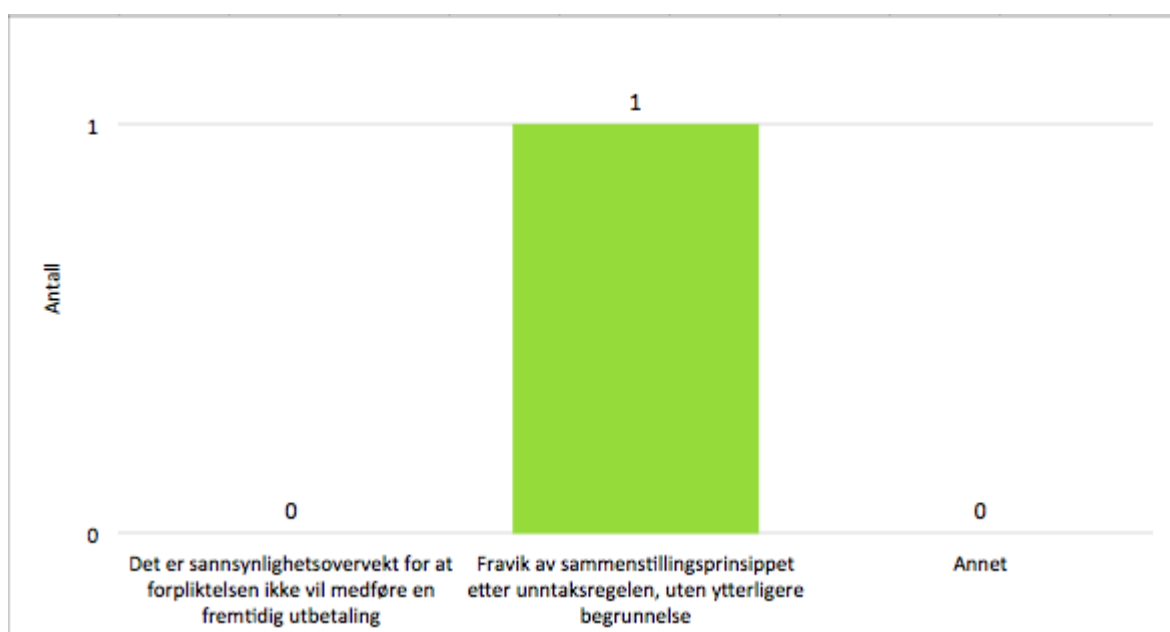
Nåverdien av fjerningsutgiften lå som en del av anskaffelseskosten til investering i de nye anskaffede turbiner.

Vi er pålagt til å gjøre det, ihht IFRS (IAS 16).

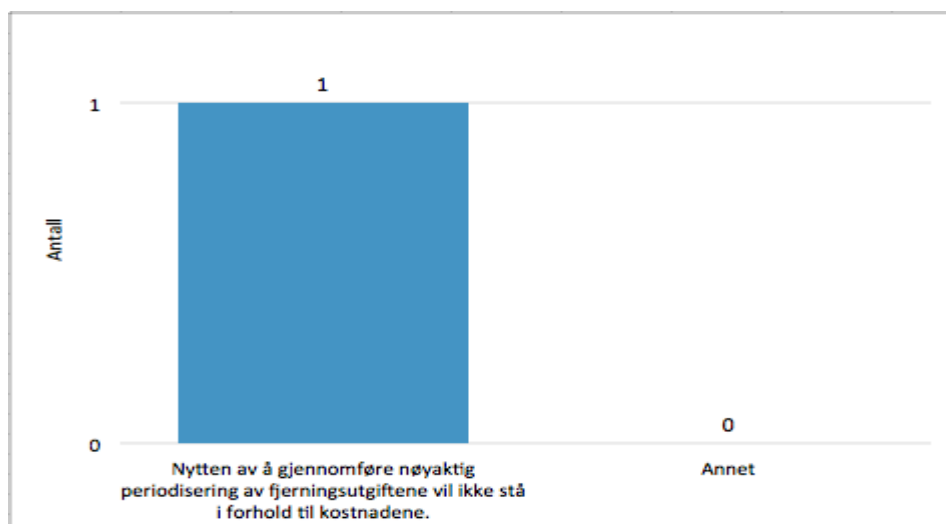
Vi er pålagt til å gjøre det, ihht IFRS (IAS 16)

Vi er pålagt til å gjøre det, ihht IFRS (IAS 16)

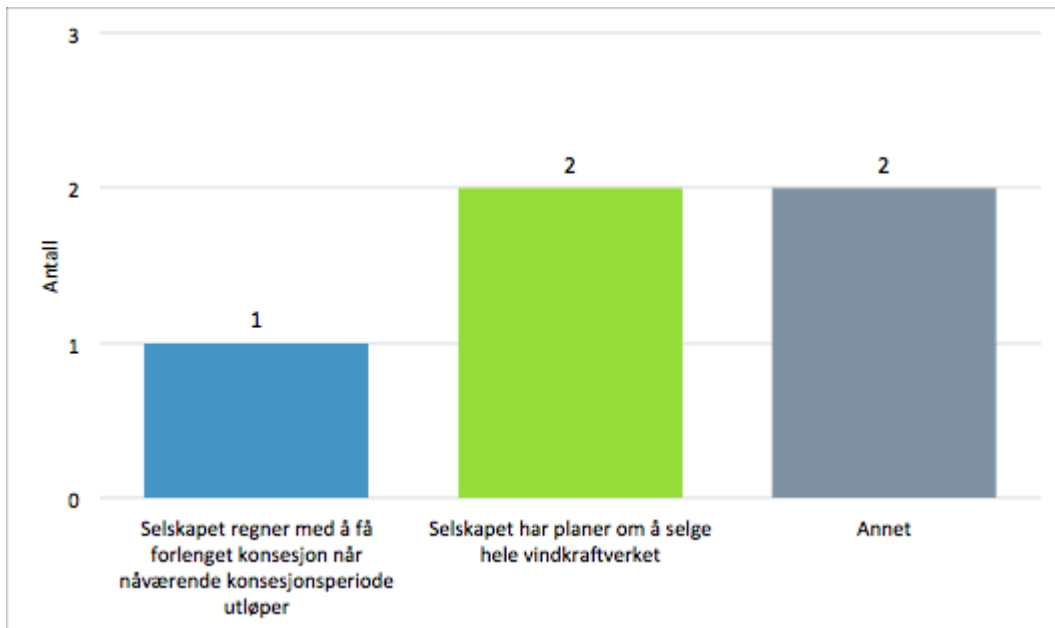
Pkt. 7: Hva er årsaken til at selskapet har valgt å følge unntaksregelen for små foretak ved behandling av fjerningsutgifter?



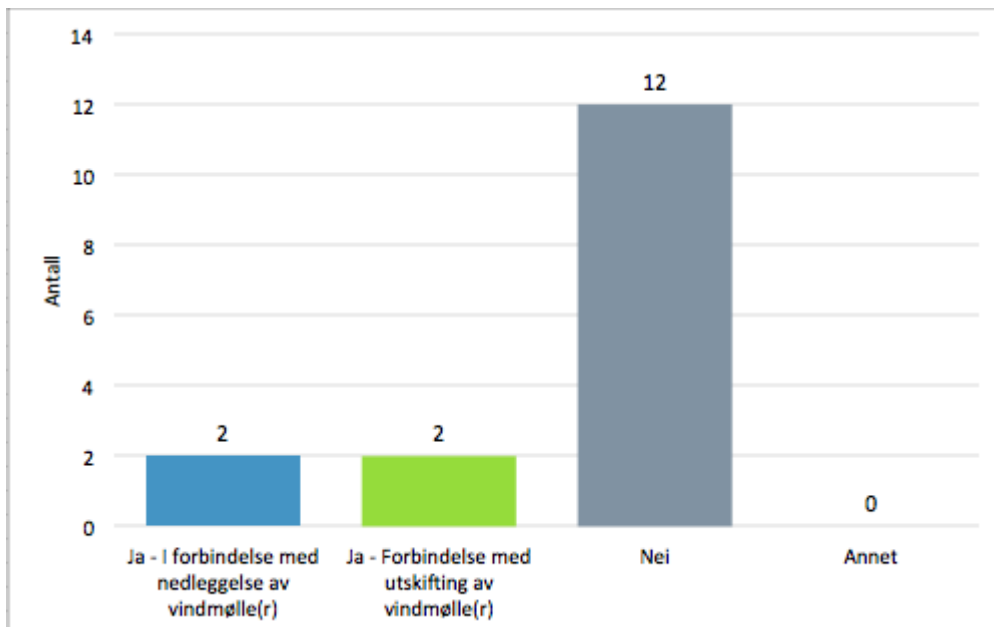
Pkt. 8: Hvorfor har selskapet valgt å følge unntaksregelen?



Pkt. 9: Hvorfor har selskapet vurdert at forpliktelsen ikke vil medføre en fremtidig utbetaling?



Pkt. 10: Har selskapet noen erfaring med fjerning eller demontering av vindmølle(r)?



Pkt. 11: Hva ble kostnaden for fjerning / utskifting? (Dersom det ble fjernet flere turbiner er vi interessert i en gjennomsnittskostnad per turbin).

Svar	Antall
Under 250 000 kr	3
250 000 kr - 500 000 kr	0
500 000 kr - 1 000 000 kr	0
1 000 000 kr - 1 500 000 kr	0
1 500 000 kr - 2 000 000 kr	0
2 000 000 kr - 2 500 000 kr	0
2 500 000 kr - 3 000 000 kr	0
Over 3 000 000 kr	0
Vet ikke	1
N	4

Pkt. 12: Hva anser du som de viktigste reglene for behandling av fjerningsutgifter?

Svar	Antall
Regnskapsloven § 3-2a - Rettvisende bilde	5
Regnskapsloven § 3-3 - Årsberetningens innhold for små foretak	1
Regnskapsloven § 3-3a - Årsberetningens innhold for regnskapspliktige som ikke er små foretak	2
Regnskapsloven § 4-1 3. ledd - Sammenstillingsprinsippet	3
Regnskapsloven § 4-1 4. ledd - Forsiktighetsprinsippet	3
Regnskapsloven § 7-21 - Noteopplysninger om gjeld	1
Regnskapsloven § 7-34 - Noteopplysninger for regnskapspliktig som har virksomhet innen utvinning av petroleum, kraftproduksjon m.v.	2
Regnskapsloven § 7-40 - Noteopplysninger for små foretak om fordringer, gjeld og garantiforpliktelser	3
Energilovforskriften § 3-5 d) - Plikter ved konsesjon for elektriske anlegg; Nedleggelse og rydding av anlegg	7
NRS 8 God regnskapsskikk for små foretak	1
NRS 13 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler	5
Annet	3
N	16