



Handelshögskolan  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Handelshögskolans Civilekonomprogram  
Företagsekonomiska Institutionen

# Intäktsredovisning i entreprenadföretag

- ett praktiskt perspektiv på ett komplext moment

Magisteruppsats i Externredovisning och Företagsanalys  
Vårterminen 2008

Handledare:  
Inga-Lill Johansson

Författare:  
Alexander Andersson  
Christoffer Hemmings

# *Förord*

Uppsatsen du har framfört är skriven på magisternivå inom externredovisning på Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet vårterminen 2008. Målsättningen med uppsatsen är att bidra till en ökad förståelse för ett i dagens läge komplext redovisningsområde, intäktsredovisning i entreprenadföretag, framförallt eftersom dagens standard inte ger en fullständig bild utav vad som påverkar och präglar företagets intäktsredovisning. Uppsatsen täcker således ett stort hålrum och kommer förhoppningsvis att bidra med vägledning till företag i allmänhet som antingen redan tillämpar successiv vinstavräkning, eller som i framtiden kommer att göra det. Den är vidare ett utmärkt komplement till de studenter som önskar fördjupa sig ytterligare i den komplexitet som omgärdar intäktsredovisningen i ett företag som redovisar intäkter baserade på endast kalkyler och prognoser.

Vi vill tacka handledaren Inga-Lill Johansson för hennes stora engagemang och stöd på vägen. Slutligen riktar vi ett jättestort tack till samtliga respondenter som vänligen engagerat sig i uppsatsen och försett oss med värdefull information samt en djup inblick i ett högintressant område.

Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet

Göteborg den 1 juni 2008

Alexander Andersson

Christoffer Hemmings

# ***Sammanfattning***

*Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,  
Externredovisning, Magisteruppsats, VT 2008*

**Författare:** Alexander Andersson, Christoffer Hemmings

**Titel:** *Intäktsredovisning i Entreprenadföretag – ett praktiskt perspektiv på ett komplext moment*

**Bakgrund och problemdiskussion:** Intäkter är ett intressant område av mer än en anledning. Dels utgör posten en utav de mest analyserade av externa intressenter samtidigt som den ständigt är föremål för granskning av normsättare då intäkter har stått i centrum för de redovisningsskandaler som ägt rum under det gångna decenniet. Intäkter i entreprenader ställer problematiken på sin spets då redovisningen härmed uteslutande kommer att baseras på prognoser. Det i sin tur ställer ofantliga kompetenskrav på såväl företagen som lagtexten.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att utreda hur entreprenadföretag förhåller sig till de krav och den komplexitet som omgärdar flertalet moment i samband med intäktsredovisningen. Detta ämnar vi göra genom att utgå ifrån en praktisk inriktning, där vi ser hur respondenterna resonerar kring de moment som återges i IAS 11. Därtill har vi för avsikt att, utifrån både ett inre och yttre perspektiv, undersöka vilka faktorer som påverkar företagets intäktsredovisning och således speglar de redovisningsval som sker internt inom företaget.

**Avgränsningar:** Uppsatsen berör intäktsredovisning och vi har valt att avgränsa oss till den delen som berör intäktsredovisning av entreprenaduppdrag. För att samtidigt möjliggöra en jämförelse av vårt insamlade material har vi i studien valt att endast studera svenska börsnoterade koncerner.

**Metod:** Med tanke på uppsatsens praktiska inriktning, och betydelsen av respondenternas egna resonemang, valde vi att använda ett kvalitativt angreppssätt. Efter ett noggrant urval valde vi att intervjua tre likvärda företag inom entreprenadbranschen.

**Slutsatser:** Studien framhäver tydligt att entreprenadföretagens intäktsredovisning, där respondenterna framförallt betonar komplexiteten i kostnadsberäkningarna, är avhängigt deras interna ekonomisystem och en fungerande intern och extern kommunikation. Samtidigt kan vi konstatera av det finns flertalet faktorer som har en väsentlig inverkan på företagets beräkningar och bedömningar. Dessa är exempelvis de låga marginalerna inom branschen, företagets interna bonussystem, de ständiga konjunktursvängningarna och den stora konkurrensen mellan företagen. Det vi avslutningsvis kan konstatera är att den osäkerhet som präglar entreprenadbranschen tillsammans med kravet om en relevant redovisning leder till en försämrad överensstämmelse mellan företagets redovisningar vilket kommer att påverka en jämförelse i oönskad riktning.

**Förslag till fortsatt studier:** Vi finner det intressant om vidare studier jämför hur entreprenadföretagen väljer att redovisa intäkter i resultat- och balansräkningen samt de tilläggsupplysningar som företagen presenterar. Det skulle även vara intressant att få svar på om företagets årsredovisningar återspeglar den information som de skall återge. Ett sätt att undersöka detta på, vore att jämföra projektresultaten med tillhörande kalkyler och prognoser.

# *Innehållsförteckning*

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>6</b>
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problemdiskussion.....	9
1.3 Problemformulering.....	10
1.4 Syfte.....	10
1.5 Avgränsningar .....	10
<b>2 METOD</b> .....	<b>11</b>
2.1 Vår arbetsmetodik.....	11
2.2 Varför vi valde intäktsredovisning i entreprenadföretag .....	12
2.3 Metodval för datainsamling.....	12
2.4 Källanvändning.....	12
2.5 Referensram .....	13
2.6 Urval .....	13
2.6.1 Intervjuernas genomförande.....	13
2.6.2 Val av företag .....	13
2.6.3 Val av intervjupersoner .....	14
2.7 Kortfattad presentation av respektive intervjuföretag .....	15
2.7.1 Skanska .....	15
2.7.2 NCC .....	15
2.7.3 Peab .....	15
2.8 Studiens trovärdighet.....	15
2.8.1 Validitet .....	15
2.8.2 Reliabilitet .....	16
<b>3 REFERENSRAM</b> .....	<b>17</b>
3.1 Intäktsredovisning i entreprenadföretag.....	17
3.1.1 Kategorisering av uppdrag.....	17
3.1.2 Beräkning av uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden .....	18
3.1.3 Bedömning och fastställande av tillförlitligheten.....	19
3.2 Motiv till redovisningsval.....	21
3.2.1 Institutionell teori .....	21
3.2.2 Intäktsredovisningens grundprinciper.....	22
3.2.3 Kvalitativa egenskaper .....	24

<b>4 EMPIRI</b> .....	<b>26</b>
<b>4.1 Respondenternas resonemang kring de moment som återges i IAS 11</b> .....	<b>26</b>
4.1.1 Kategorisering av uppdrag .....	26
4.1.2 Beräkning av uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden .....	27
4.1.3 Bedömning och fastställande av tillförlitligheten .....	30
<b>4.2 Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?</b> .....	<b>31</b>
<b>5 ANALYS</b> .....	<b>35</b>
<b>5.1 Respondenternas resonemang kring de moment som återges i IAS 11</b> .....	<b>35</b>
5.1.1 Kategorisering av uppdrag .....	35
5.1.2 Beräkning av uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden .....	36
5.1.3 Bedömning och fastställande av tillförlitligheten .....	38
<b>5.2 Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?</b> .....	<b>39</b>
5.2.1 Institutionell påverkan .....	39
5.2.2 Kvalitativa egenskaper .....	40
5.2.3 Försiktighetsprincipen .....	44
<b>6 SLUTSATS</b> .....	<b>45</b>
<b>6.1 Vilka moment ser respondenterna som kritiska och problematiska i samband med intäktsredovisningen?</b> .....	<b>45</b>
<b>6.2 Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?</b> .....	<b>46</b>
<b>6.3 Förslag till fortsatta studier</b> .....	<b>47</b>
<b>7 KÄLLFÖRTECKNING</b> .....	<b>48</b>
<b>BILAGA 1 – RÄKNEEXEMPEL</b> .....	<b>50</b>
<b>BILAGA 2 – FRÅGEFORMULÄR INFÖR INTERVJUERNA</b> .....	<b>53</b>

### ***Figurförteckning***

<i>Figur 1: Redovisningsmetod för respektive företagsenhet (Egen modell)</i> .....	7
<i>Figur 2: Vår arbetsmetodik (Egen modell)</i> .....	11
<i>Figur 3: Övergripande illustration av processen för intäktsredovisning (Egen modell)</i> .....	20
<i>Figur 4: Modell över normsättarananas målsättning (Egen modell)</i> .....	24

### ***Tabellförteckning***

<i>Tabell 1: Ranking av de största nordiska entreprenadföretagen efter deras respektive omsättningssiffror under första halvåret 2007</i> .....	14
---	----

# 1 Inledning

---

*I uppsatsens inledande kapitel presenteras undersökningens bakgrund följt av en problemdiskussion som därefter mynnar ut i uppsatsens två frågeställningar. I kapitlet förklaras även syftet med studien och dess avgränsningar.*

---

## 1.1 Bakgrund

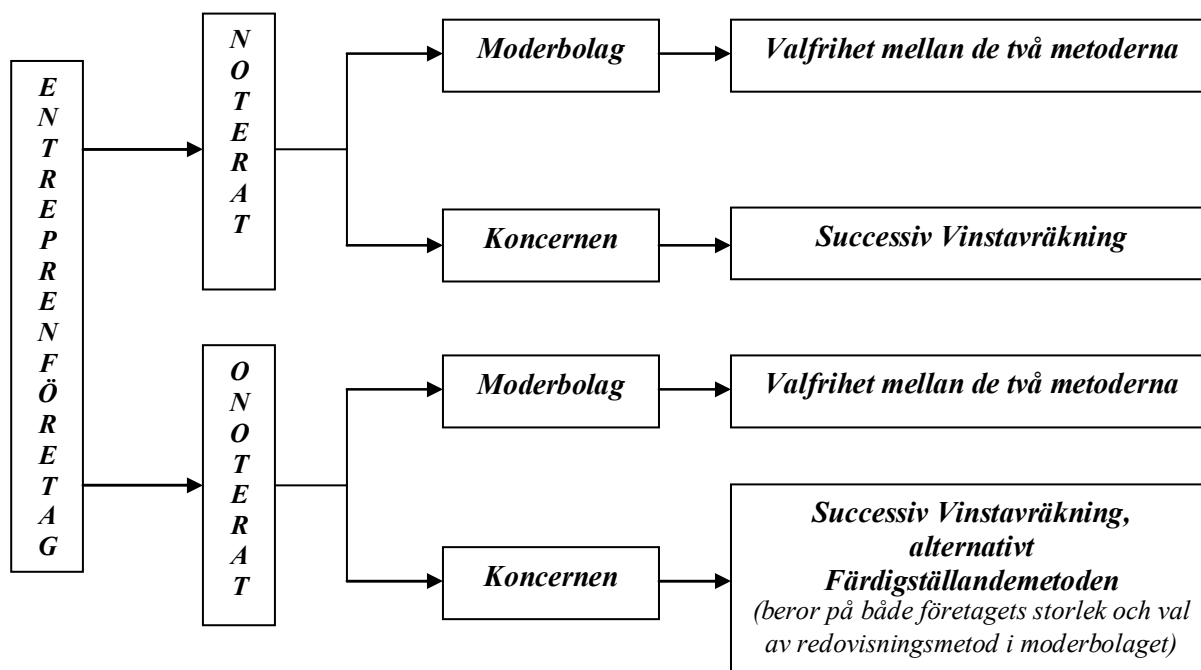
Intäkter som redovisningsområde är ett av de mer problematiska områdena som både normsättare och praktiker har att handskas med (Kierzek & Wustermann, 2005). Orsakerna är flera, men framförallt så saknar de standarder som idag behandlar redovisning av intäkter, IAS 11 och IAS 18, vägledning för hur företag skall hantera vissa komplexa transaktionstyper. Det enklaste exemplet omfattar en försäljning med tillhörande servicekontrakt, men transaktioner kan, framförallt med den tekniska utveckling som idag råder, vara betydligt mer invecklade. Därtill kännetecknas de båda standarderna av att företagen bereds stora utrymmen till egna bedömningar, vilket dels skapar stora krav på interna resurser och kompetens hos företagen, samtidigt som det öppnar vägen för en möjlig manipulering av redovisningen. Dessutom så råder en inkonsekvens mellan de regelverk som idag präglar intäktsredovisningen, varav en av de främsta är att IAS 11 och IAS 18 skiljer sig åt jämfört med principerna i IASBs (International Accounting Standards Board) föreställningsram vad gäller definitionen av en intäkt, vilket tvingar praktiker till egna tolkningar. Följden är att olika typer av praxis har blivit vedertagna, såsom egna interna beräkningsmetoder, vilket ytterligare förstärkt den osäkerhet som redan präglar dagens intäktsredovisning, och framförallt ur ett normsättande perspektiv (DRSC, EFRAG & CNC, 2007).

Bristerna i dagens regelverk har resulterat i ett omdebatterat område. Diskussionerna har förstärkts efter de redovisningsskandaler, däribland Enron och Prosovia, som på senare år har präglat intäktsredovisningen. Företagen har genom otillåtna metoder manipulerat redovisningen och därigenom frambringat uppblåsta vinster (Lumsden, 2006). Behovet av en mer enhetlig och i större grad principbaserad standard har således aktualiserats. Ovanstående skandaler, tillsammans med den problematik som omgärdar intäktsredovisningen, har därför resulterat i att FASB (Financial Accounting Standards Board) och IASB år 2002 inledde ett konvergensprojekt med fokus på just intäktsredovisningen. Det främsta syftet med projektet är att utöka företagets vägledning och eliminera den inkonsekvens som existerar regelverken sinsemellan (Cairns, 2006). Projektet väntas i nuläget utmynna i en ny standard omkring 2010 (DRSC, EFRAG & CNC, 2007).

Mot denna bakgrund är det förståeligt att entreprenaduppdrag, som till dess karaktär är ett komplext och problematiskt område, på senare tid tilldelats stor uppmärksamhet. Skälet är att standardens utformning kräver av företagen att de utför egna prognostiseringar och bedömningar, och om vi därtill inkorporerar individers personliga intressen, så finns en stor risk för att redovisningen kan komma att utsättas för manipulering (Sundgren et al, 2007).

Momentet har historiskt sett kantats av två skilda redovisningsmetoder där den historiskt vedertagna metoden för denna typ av uppdrag varit färdigställandemetoden, men från och med slutet av 90-talet har successiv vinstavräkning, som tillkommit för att göra redovisningen mer relevant för användare och intressenter, använts flitigt. Skillnaden mellan de två metoderna är att intäkter vid färdigställandemetoden redovisas först då projektet är slutfört, medan de enligt den senare metoden redovisas successivt i takt med projektets färdigställande.

Enligt internationella redovisningsregler är det sedan år 2005 obligatoriskt för börsnoterade entreprenadföretag att producera sin redovisning enligt föreskrifterna i IAS 11, vilket innebär att företagen skall tillämpa successiv vinstavräkning i sin koncernrapportering. Noterbart är dock att IAS 11, och dess svenska motsvarighet RR 10 – Entreprenaduppdrag och liknande uppdrag, som trädde i kraft den 1 januari 2001, i stort sett är identiska vad gäller utformning. Det finns emellertid en viktig skillnad. Det gäller redovisningen i juridisk person, där moderbolaget i enlighet med vår svenska koppling mellan redovisning och beskattning, tillåts att redovisa enligt färdigställandemetoden. Däremot är det inte tillåtet att redovisa enligt färdigställandemetoden i koncernredovisningen. Med tanke på skattekopplingen och de stora krav på interna system som successiv vinstavräkning kräver så är det vanligaste att moderbolaget i en noterad koncern således tillämpar färdigställandemetoden. Det är också denna orsak som medfört att mindre onoterade företag och koncerner getts tillstånd att i koncernredovisningen tillämpa färdigställandemetoden, men endast om den även används i den juridiska personen. Motsvarande valfrihet i koncernredovisningen finns däremot inte för större företag och koncerner utan där är regelverket lika som för noterade företag (FAR-SRS, 2008). Nedanstående figur illustrerar vilka regelverk som träder i kraft beroende på dels om företaget är noterat eller onoterat, samt om det avser koncern eller moderbolags rapportering:



**Figur 1: Redovisningsmetod för respektive företagsenhet (Egen modell)**

Skillnaden mellan de två metoderna kan ytterligare förtydligas genom att studera de redovisningsprinciper som genomsyrar intäktsredovisningen. Regelverket kring intäktsredovisningen grundar sig på realisations-, matchnings och försiktighetsprincipen, vilka sedan länge utgjort vägledning för hur reglerna i våra redovisningsstandarder skall tillämpas (Smith, 2006). På senare tid, och framförallt i samband med införandet av IFRS för noterade bolag år 2005, har emellertid tillämpningen av principerna modifierats. IASB angrep genast konflikten mellan de två kvalitativa egenskaperna relevans och försiktighetsprincipen (Alfredsson et al, 2005). Det är också denna konflikt som står i centrum vid valet mellan respektive metod som nämns i stycket ovan. Vilken metod som skall användas beror på vilka intressenter som skall tillfredställas och det i sin tur får betydelse för hur strikt principerna

skall tolkas. Färdigställandemetoden kan ses som ett exempel på försiktig redovisning där realisationsprincipen tolkas strikt, medan successiv vinstavräkning, där ändamålet är att skapa en mer relevant redovisning, är ett exempel på där den inbegriper en vidare tolkning.

Svårigheterna med intäktsredovisningen av entreprenaduppdrag uppstår när realisationsprincipen i samband med tillämpningen av IAS 11 ges en vidare tolkning eftersom redovisningen då helt och hållet bygger på prognostiseringar. Metoden successiv vinstavräkning kräver en rad olika bedömningar innan ett beslut kan fattas om när och till vilket belopp en intäkt får redovisas (Smith, 2006).

Det nu nämnda, tillsammans med den övriga komplexitet som genomsyrar intäktsredovisningen i entreprenader, gör området intressant för forskning. Inte minst eftersom intäkter i de flesta företag utgör en av de största och mest betydelsefulla posterna i resultaträkningen, och användare utav finansiella rapporter lägger ofta stor vikt vid dess värde när de formulerar investeringsbeslut eller är i behov utav att förutspå trender och skapa prognoser om företags framtida kassaflöden (Kierzek & Wustermann, 2005).

Två uppsatser har sedan år 2005 skrivits vars innehåll angränsar till det som den här uppsatsen behandlar. Den mest närliggande har som syfte att med hjälp av olika beräkningsmodeller för färdigställandegraden fastställa den metod som bäst överensstämmer med redovisningens kvalitativa egenskaper. Uppsatsen saknar dock avgränsningar vilket gör det svårt att få en uppfattning om resultatens relevans. Samtidigt saknas en förklaring när författarna anser att överensstämmelse råder samt vilka kvalitativa egenskaper som anses vara mest tongivande och varför.

Den andra angränsande uppsatsen har som syfte att söka svaret på vilken av försiktighets- eller matchningsprincipen som väger tyngst när utvalda verkstadsindustriolag tillämpar successiv vinstavräkning. Uppsatsen riktar dels in sig på en annan bransch men har även en annan inriktning och fokus. Gemensamt för de två uppsatserna är att de saknar en koppling mellan den allmänna problematik kring entreprenaduppdrag som råder i teorin, och hur företag sedermera hanterar denna i praktiken. Det är detta hållrum som vi genom denna uppsats har för avsikt att försöka fylla.



## 1.2 Problemdiskussion

Som framgår av diskussionen ovan har det skett stora förändringar inom redovisningsområdet de senaste åren. Ett tydligt exempel är att de redovisningsprinciper som genomsyrar dagens redovisningsstandarder, däribland försiktighetsprincipen, har modifierats och nu inbegriper nya innebörder.

Ett problem som kännetecknar intäktsredovisningen i entreprenader i större företag är att deras projekt ofta sträcker sig över mer än en redovisningsperiod, samtidigt som den finansiella rapporteringen koncentrerar sig på periodresultat snarare än projektresultat. Inkonsekvensen har medfört redovisningsmetoder såsom successiv vinstavräkning där rapporteringen kan ske trots att ett projekt ännu inte är avslutat. Resultatet av metoden är en mer aktuell och relevant redovisning på bekostnad av ytterligare komplexitet (Lumsden, 2006).

Kritiker till metoden successiv vinstavräkning hävdar att redovisningen inte alltid ger en tillförlitlig bild utav företagets ekonomiska förhållanden. Det gäller framförallt de situationer där de bedömningar som måste genomföras grundas på företagsledares egna förväntningar och prognostiseringar (Hitz, 2007). Exempelvis så kan marknadsvärdet inte alltid approximeras utan företagsledare måste istället på bästa möjliga sätt uppskatta värdet genom att hypotetiskt konstruera en liknande transaktion. Förfarandet är både kostsamt och svårt för företagsledare. Detta medför också ett problem för revisorer som senare skall verifiera och granska resultatet (Benston, 2008), en situation som därmed blir högst påtaglig vid intäktsredovisningen i samband med entreprenader.

En av huvudfrågorna vid redovisningen utav entreprenaduppdrag är hur de löpande inkomsterna och utgifterna som uppstår under projektet skall hanteras. Inte nog med att de skall periodiseras till rätt tidpunkt, de skall även kunna uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Vidare skall varje entreprenaduppdrag klassificeras till rätt kategori där de två alternativ som omnämns i standarden är fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning (Lumsden, 2006).

Ovan nämnda komplicerade bedömningar och beräkningar har medfört att strategier för riskhantering i samband med projekt blivit allt vanligare. Framförallt anses en effektiv hantering utav den osäkerhet som föreligger i projektet väsentlig för att skapa en långsiktig lönsamhet. Ett väl fungerande system för riskhantering i samband med entreprenaduppdrag kan således resultera i att förlustprojekt minimeras. För att uppnå detta krävs dock att de som är inblandade i varje projekt i så stor grad som möjligt kan förutspå det slutgiltiga resultatet med avseende på både tid, kvalitet och kostnad. Det i sin tur ställer som nämnts höga krav på internt fungerande rutiner och systemstöd (Olsson, 2006).

Intäktsredovisningen hos entreprenadföretag innebär således mycket mer än att enbart följa de riktlinjer som återfinns i regelverken. Det är härvidlag inte förunderligt att alla de bedömningar och vägval som inbegrips i intäktsredovisningen resulterar i flertalet skilda åsikter kring hur regelverket skall tolkas och vilka metoder för att redovisa intäkter som skall användas. Turbulensen skapar ett intresse kring hur företag praktiskt går tillväga när de redovisar sina intäkter i samband med entreprenaduppdrag. Hur hanteras de i litteraturen beskrivna svåra bedömningar som företagen tvingas göra?

### **1.3 Problemformulering**

Tillämpandet utav IAS 11 innebär att företag ställs inför flertalet komplexa beräkningar och bedömningar, vilket ställer stora krav på internt fungerande organisationer. Ett exempel är det krav standarden ställer upp om att inga intäkter får redovisas om inte kostnaderna kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Som framgår krävs en subjektiv bedömning av en vagt formulerad lag. Standarden ger alltså företagen stora utrymmen att själva göra egna bedömningar. Det förefaller därför intressant att se hur entreprenadföretagen hanterar de bedömningar som standarden kräver, samt vad som speglar de redovisningsval som görs. Går det att urskilja företagsinterna intressen som påverkar redovisningens utformning? Uppsatsens bakgrund och problemdiskussion leder fram till följande två frågeställningar:

*Vilka moment ser respondenterna som kritiska och problematiska i samband med intäktsredovisningen?*

*Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?*

### **1.4 Syfte**

Syftet med uppsatsen är att utreda hur entreprenadföretag förhåller sig till de krav och den komplexitet som omgärdar flertalet moment i samband med intäktsredovisningen. Detta ämnar vi göra genom att utgå ifrån en praktisk inriktning, där vi ser hur respondenterna resonerar kring de moment som återges i IAS 11. Därtill har vi för avsikt att, utifrån både ett inre och yttre perspektiv, undersöka vilka faktorer som påverkar företagets intäktsredovisning, och således speglar de redovisningsval som sker internt inom företaget.

### **1.5 Avgränsningar**

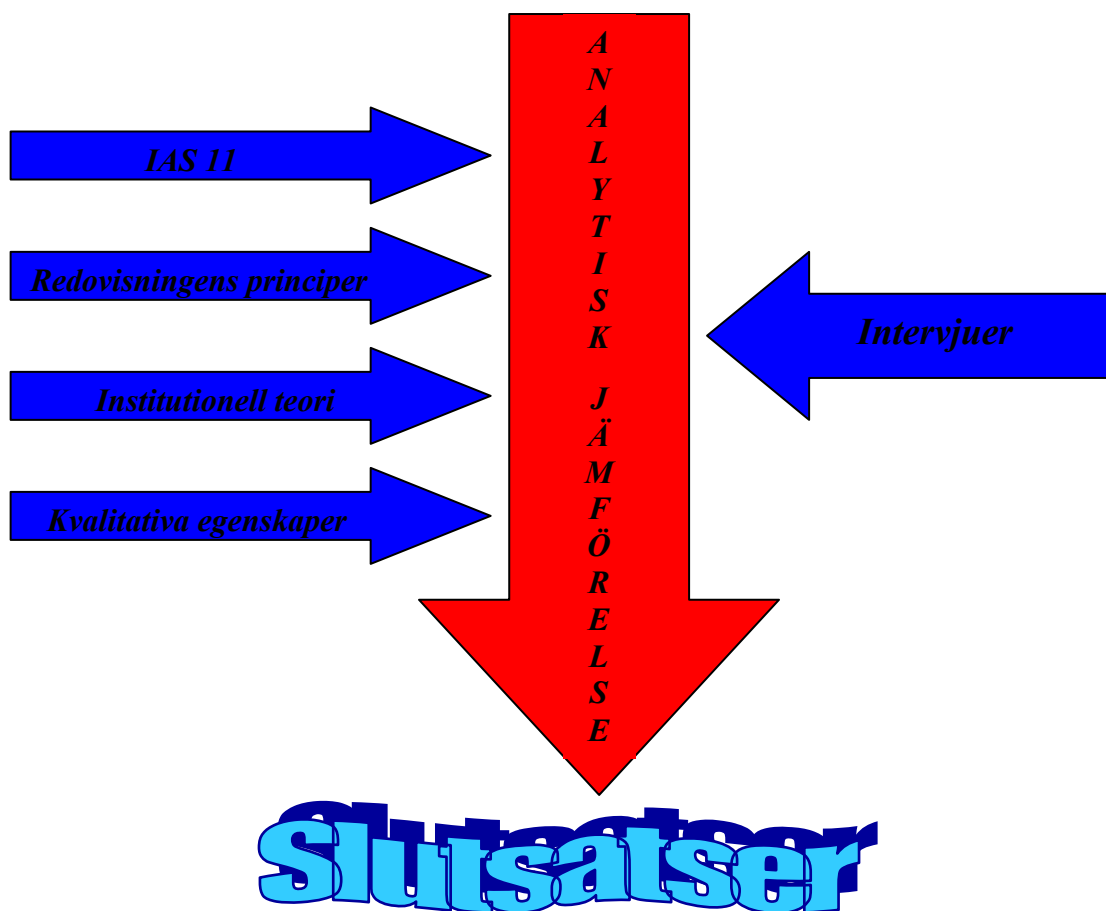
Uppsatsen berör intäktsredovisning och vi har valt att avgränsa oss till den delen som berör intäktsredovisning av entreprenaduppdrag. För att samtidigt möjliggöra en jämförelse av det insamlade materialet har vi i studien valt att endast studera svenska börsnoterade koncerner.

## 2 Metod

I metodkapitlet skildras de vägval som gjorts, varför de gjorts och vilka troliga effekter det får på uppsatsen. Genom att diskutera genomförandet ämnar vi även underlätta för läsare att upptäcka den röda tråden i uppsatsen samt ge en inblick i varför vi valt att genomföra denna studie och vilken målsättning vi har.

### 2.1 Vår arbetsmetodik

I ett tidigt skede förstod vi att intäktsredovisning i entreprenadföretag är ett komplext och problematiskt område, framförallt med tanke på att majoriteten av den information vi i början påträffade handlade om den komplexitet och de brister som präglar dagens intäktsredovisning. Efter en djupare genomgång av den insamlade informationen valde vi till slut ut tre faktorer utöver standarden i sig som vi anser på ett bra sätt borde kunna avspegla hur momentet behandlas i praktiken. Det gäller såväl interna som externa faktorer och dem återfinns på den vänstra sidan i nedanstående figur. Nästföljande moment bestod i att välja ut studieobjekt där faktorerna både kan identifieras och senare diskuteras, och vårt val föll därför på de tre företagen som presenteras i slutet av metodkapitlet. Dessa utgör figurens högra sida. Slutligen vill vi föra dessa två sidor samman, för att därpå kunna dra slutsatser kring våra två frågeställningar som återfinns i det inledande kapitlet. Vårt att notera är att upplägget i empirin, analysen och slutsatsen följer uppsatsens två frågeställningar.



Figur 2: Vår arbetsmetodik (Egen modell)

## **2.2 Varför vi valde intäktsredovisning i entreprenadföretag**

Företags intäktsredovisning är ett område som det under senare år debatterats friskt kring, en debatt som eskalerat efter de stora redovisningsskandaler som under senare år präglat redovisningsområdet. Detta är inte helt förunderligt med tanke på att de lagar och metoder som standarden idag är uppbyggd kring, till stor del bygger på att företagen själva gör subjektiva bedömningar om en oviss framtid; liknande företag kommer oundvikligen att redovisa liknande transaktioner på olika sätt.

Mot denna bakgrund är det inte underligt att merparten utav dagens litteratur kring intäktsredovisningen består utav diskussioner kring den problematik och komplexitet som omgärdar den praktiska tillämpningen. Vi finner denna komplexitet intressant och har sålunda valt att studera entreprenadbranschen där all problematik ställs på sin spets. Samtidigt saknas tidigare studier med fokus på företagets praktiska redovisning och de vägval, situationer och komplexa transaktioner som de dagligen ställs inför.

## **2.3 Metodval för datainsamling**

Valet av metod för datainsamling är ett kritiskt moment då ingen intervjuare vill samla på sig onödig information. De två metoder som oftast nämns i sammanhanget är kvantitativa och kvalitativa undersökningar. En kvantitativ metod grundar sig på statistiska analyser och innehåller ofta en detaljerad och standardiserad intervjuguide, men med tanke på uppsatsens frågeställningar finner vi dock inte att denna metod skulle bidra med den information som vi söker. Vi använder därför istället en kvalitativ metod som tillåter oss att gå på djupet genom att ställa mer öppna frågor. Det finner vi avgörande då frågeställningarna till sin natur är av en mer diskussionsartad typ där syftet är att tränga in på djupet i företagets intäktsredovisning, och genom de öppna frågorna är förhoppningsvis redogörelsen för den problematik som omgärdar entreprenadföretagen så tillfredsställande och heltäckande som möjligt. Metodvalet för datainsamlingen är alltså av explorativ karaktär för att inte begränsa möjligheten till att samla in så mycket information som möjligt om vårt valda problemområde (Patel & Davidsson, 1994).

## **2.4 Källanvändning**

En djupgående litteraturgenomgång är ofta tidskrävande, men samtidigt av stor betydelse för tillförlitligheten i sammanställningen av materialet. Enligt Patel & Davidsson (1997) är det därför en fördel om uppsatsen fokuserar på ett ämnesområde, som i vårt fall intäktsredovisning, eftersom det gör informationssökningen enklare (Holme & Solvang, 1997). Det är samtidigt viktigt att ställa sig kritisk till, och granska de källor som används. Det har medfört att vi i studien huvudsakligen använder oss utav publicerade vetenskapliga artiklar tillsammans med relevant akademisk litteratur. Utöver nämnda källor har även information insamlats från respektive företags årsredovisningar. Det har varit till hjälp inför intervjuerna som därigenom har kunnat förberedas samt anpassats på ett mer effektivt sätt. De databaser som använts för att söka material till uppsatsen är huvudsakligen Google Scholar och Business Source Premier.

## 2.5 Referensram

Uppsatsens referensram tar sin utgångspunkt i IAS 11. Den behandlar specifikt intäkter till följd av entreprenaduppdrag, där framförallt de problem, vägval och bedömningar som standarden kantas av förklaras, då de utgör utgångspunkten för uppsatsens frågeställningar. Nästföljande del åsyftar att diskutera de faktorer som kan tänkas påverka och styra företagets redovisningsval. Delen börjar den institutionella teorin för att därefter övergå till att behandla de redovisningsprinciper som vägleder företagen i deras intäktsredovisning. Därefter förklarar vi de kvalitativa egenskaper som normmässigt styr företagets redovisningsval och de metoder som internt bör användas för att företagen skall kunna hantera standardens komplexa vägval. Det är också dessa egenskaper som ligger bakom en betydande del av den diskussion som präglar redovisningsområdet i allmänhet och intäktsredovisningen i synnerhet. Referensramen bidrar alltså med en inblick i kärnan i den problematik som i allmänhet präglar redovisningsområdet samt en förståelse för den problematik som uppsatsen ämnar diskutera.

## 2.6 Urval

Inom ramen för uppsatsen har vi valt att genomföra fyra kvalitativa intervjuer med de tre största noterade entreprenadföretagen på den svenska börsen.

### 2.6.1 Intervjuernas genomförande

Målsättningen med våra personliga intervjuer var att ge intervjupersonerna så stort utrymme som möjligt att diskutera och resonera kring de frågeställningar som uppsatsen åsyftar att besvara. Vi började därför med allmänna inledande frågor för att skapa oss en övergripande bild av respondenternas syn på fenomenet redovisning av entreprenaduppdrag innan vi lade fokus på mer explorativa och djupgående frågor. En illustration utav intervjuguidens uppbyggnad återfinns i samband med övriga bilagor.

### 2.6.2 Val av företag

Valet av undersökningsobjekt är viktigt och väl sammansvetsat med vilket mål uppsatsen har, samt vad uppsatsskribenterna önskar undersöka. Därtill är det viktigt att ställa sig frågan vilken typ av studie man avser att genomföra. Om det är fråga om en fallstudie kan det ofta vara tillräckligt med ett eller två företag. Vill man däremot skapa en generaliserbarhet bland urvalet, kräver det generellt en utökning av antalet undersökningsobjekt. Ibland kan det samtidigt vara ändamålsenligt att minska antalet intervjupersoner, då ett större antal kan medföra att det insamlade materialet blir ohanterligt att bearbeta. Detta är en punkt som definitivt bör reflekteras över inför en uppsats av den här typen eftersom skrivandet endast pågår under en begränsad tid. Sammanfattningsvis är urvalets storlek till stor del en omdömesfråga och ibland är det omöjligt att fastställa om antalet undersökningspersoner är tillräckligt.

Ryen (2004) illustrerar tankegången och de frågor som man bör begrunda inför det tilltänkta urvalet:

Region → Bransch → Storlek → Företag

Eftersom branschen för vår del i stort sett var given, var det första vägvalet som vi ställdes inför om vi endast skulle inkludera större noterade entreprenadföretag eller om vi även skulle utvidga studien till att omfatta onoterade entreprenadföretag. Med tanke på dels tidsaspekten och det faktum att vi ämnar jämföra vårt insamlade material mellan studieobjekten, valde vi

att endast fokusera på börsnoterade företag där majoriteten utav intäkterna härstammar från entreprenaduppdrag. Ett viktigt skäl till valet av marknadsnoterade företag är att mindre onoterade företag ofta inte tillämpar metoden successiv vinstavräkning. Likväl ställs onoterade företag inte inför likadana problem som större noterade företag gör, då deras projekt exempelvis är betydligt mindre omfattande med avseende på både tidsåtgång och planering. Därtill spelade den geografiska tillgängligheten av entreprenadföretag en vital roll i urvalet. Vi beslutade att endast fokusera på större noterade entreprenadföretag eftersom vi ansåg att det gav oss bättre åtkomst till både intervjuobjekt samt till den information vi har sökt (Ryen, 2004).

Vårt urval föll slutligen på de tre företagen Skanska, Peab och NCC eftersom alla tre har intäkter som till merparten inflyter från entreprenaduppdrag, samtidigt som det ger oss en god möjlighet att jämföra våra undersökningsresultat då de tre har en någorlunda liknande position på marknaden:

The largest Nordic contractors, sales, June 30, 2007<sup>1</sup>

Company	Country	SEK bn	EUR bn
Skanska	Sweden	130.7	14.2
NCC	Sweden	59.3	6.4
YIT	Finland	31.9	3.5
Peab	Sweden	29.2	3.2
Veidekke	Norway	20.4	2.2
Lemminkäinen	Finland	17.9	1.9
MT Højgaard	Denmark	14.8	1.6

<sup>1</sup> Rolling 12 months.  
Sources: Half-year report of each respective company.

**Tabell 1: Ranking av de största nordiska entreprenadföretagen efter deras respektive omsättningssiffror under första halvåret 2007** Källa: Skanska - Årsredovisning 2007

### 2.6.3 Val av intervjupersoner

Valet utav intervjuperson är nära sammankopplat till valet utav företag. Det är viktigt att inte bara välja passande företag utan även reflektera över om det finns möjlighet till att utföra intervjuer med personer som kan besvara ens frågeställningar. Företrädevis önskade vi därför intervju människor som på något sätt var ansvariga för, eller djupt engagerade i intäktredovisningen. Det såg vi som en avgörande förutsättning med hänsyn till uppsatsens frågeställningar. Efter en närmare diskussion med respektive företag valde vi att intervju tre controllers, då de i egenskap av sin position har en djup insikt i den problematik som vi ämnar undersöka. Det bakomliggande skälet till att vi genomförde fyra intervjuer, varav två på NCC, var att vi på NCC först intervjuade en person i en annan befattning. Efter en närmare diskussion kring våra intervjufrågor ordnade hon, för att komplettera svaren, ytterligare en intervju med en controller stationerad på Göteborgskontoret. Sammanfattningsvis borde de fyra intervjuerna skapa en god övergripande bild och bidra till en intressant analys.

## **2.7 Kortfattad presentation av respektive intervjuföretag**

### **2.7.1 Skanska**

Skanska är en av världens ledande byggtreprenader, med en ledande position på flertalet hemmamarknader, såsom Europa, USA och Latin Amerika. Därtill är företaget även verksamt inom projektutveckling och dessa två verksamheter tillsammans utgör Skanskas totala utbud av tjänster.

Byggtreprenadverksamheten, som är den största av de två, utgör Skanskas främsta inkomstkälla och lönsamheten är i största möjliga grad beroende utav intäkterna från de individuella projekten. Resultatet blir att den interna strukturen tillsammans med de metoder som används vid den successiva vinstavräkningen kommer att få stor betydelse för företagets finansiella rapportering, framförallt då Skanska under 2007 redovisade en omsättning på 139 000 Mkr (Skanska, 2007).

### **2.7.2 NCC**

NCC är ett av de ledande bygg- och fastighetsutvecklingsföretagen. Dess huvudverksamhet är belägen i Norden även om flertalet projekt också pågår i både Baltikum och Tyskland.

Liksom för Skanska utgör byggtreprenadverksamheten den främsta inkomstkällan. Företaget har en positiv syn på byggmarknaden som fortsatte uppåt under 2007, även om det är en hårt konkurrensutsatt marknad. Avgörande för lönsamheten anses vara projektstyrningen tillsammans med en effektiv hantering utav de risker som förekommer i samband med varje projekt. Under 2007 redovisade företaget en omsättning på 49 506 Mkr (NCC, 2007).

### **2.7.3 Peab**

Peab är ett av marknadens ledande bygg- och anläggningsföretag vars främsta målsättning är total kvalitet i alla leden av byggprocessen. Företaget har ett likvärdigt arbetssätt som Skanska och NCC där mycket fokus ligger på att ständigt sänka kostnaderna samt ha ett väl fungerande system för att hantera de risker som omgärdar ett projekt. Under 2007 redovisade företaget en omsättning på 31 977 Mkr (Peab, 2007).

## **2.8 Studiens trovärdighet**

För att skapa trovärdighet krävs god validitet. Det ställer krav på att uppsatsskribenterna vet att det som undersöks också genererar de resultat som motsvarar den målsättning som i inledningsskedet har etablerats. Samtidigt är god reliabilitet i den insamlade informationen viktig. Vilken användbarhet och betydelse har exempelvis en studie som inte grundar sig på tillförlitliga källor (Patel & Davidsson, 1994)? Synen på vad som kännetecknar en god kvalitativ studie varierar dock och forskning kan vara upplysande, övertygande och klargöra samband men ändå ge felaktiga resultat i slutändan. Det är därför viktigt att vara självkritisk gentemot den information som samlats in (Ryen, 2004).

### **2.8.1 Validitet**

Det första problemet som vi stötte på angående validiteten hörde ihop med kontorens lokalisering; inget utav de tre företagen har sitt huvudkontor i Göteborg. Vi ställde oss därför själva frågande till vilken kunskap en redovisnings- eller ekonomiansvarig på ett mindre avdelningskontor besitter om vår typ utav frågor. Samtidigt visste vi inte innan vi tog kontakt

med företagen vilka respondenter som bäst kunde besvara våra frågeställningar. Vi insåg således tidigt vikten av att vara noggrann i samband med urvalsprocessen av intervjuobjekt, framförallt på grund av risken för att intervjuresultaten kunde skilja sig åt mellan företagen och därigenom underminera kvaliteten i den empiriska analysen. Detta är emellertid alltid en risk som föreligger vid denna typ av intervjuer (Eriksson & Wiedersheim-Paul, (2001). Därutöver kan resultatet av en intervju även påverkas utav de intervjufrågor som ställs, intervjuarna själva, samt den enskilda respondentens tankar och åsikter (Patel & Davidsson, (1997). Detta ställer således höga krav på intervjuernas genomförande.

Eftersom flertalet utav våra intervjufrågor går på djupet och på grund av att intervjutiden är begränsad, fann vi det nödvändigt att så tidigt som möjligt mejla respondenterna intervjuguiden, i synnerhet eftersom vi hade aningar om att ett par utav frågorna kräver viss förberedelse hos respektive intervjuperson. En ytterligare åtgärd som vidtagits för att förstärka validiteten är att vi ställt alla fyra intervjupersoner inför samma intervjufrågor och så lite som möjligt försökt påverka dem i deras svar. Eftersom vi på flera punkter sökt efter resonemangen bakom företagets val, föreföll en öppen frågeguide, vilken lämnar stort utrymme för att resonera och diskutera, som det bästa alternativet (Patel & Davidsson, (1997). En oönskad konsekvens kan som tidigare nämnts bli att intervjuresultaten skiljer sig åt. Det finns många faktorer som kan leda till det, bland annat olika föreställningar hos intervjupersonerna. Vad gäller kontorens lokalisering torde risken för att intervjupersonerna inte skulle vara bekanta med vissa aspekter ändå vara minimal.

En sista aspekt som vi reflekterade över var huruvida det fanns delar i den information som vi sökte som kunde uppfattas som känslig och företagsintern. Vi upplevde dock denna risk som minimal, även om vi är medvetna om att intäkter i flera hänseenden kan ses som ett känsligt område för företagen och följaktligen präglade de svar som samlas in.

### **2.8.2 Reliabilitet**

Flertalet faktorer kan spela in i och leda till svårigheter att reproducera denna studie, framförallt eftersom flertalet av frågorna bygger på intervjupersonernas egna resonemang. Samtidigt är riskerna alltid större vid kvalitativa intervjuer än vid kvantitativa eftersom den förstnämnda typen ofta bygger på respondentens egna tolkningar och resonemang. Därför har vi lagt fokus på att i så stor utsträckning som möjligt vara neutrala och konsekventa vad gäller frågor mellan intervjuerna. Eftersom de krav vi ställt på intervjupersonernas position och kunskap var höga, var vi medvetna om att de intervjupersoner som ställde upp mycket väl kunde befinna sig under en hög arbetsbelastning, vilket i sin tur kan resultera i olika intervjulängder. Detta medför en risk för att vissa frågor kan ägnas ett större fokus än andra.

Slutligen anser vi, som tidigare nämnts, att risken för att intervjupersonerna skulle försöka ställa det egna företaget i god dager och således vrida på svaren vara minimal med tanke på upplägget och inriktningen på uppsatsen.



## 3 Referensram

---

*Kapitlet börjar med en genomgång av IAS 11 och har som huvudsyfte att illustrera de viktigaste momenten som entreprenadföretag ställs inför i sin intäktsredovisning. Därefter kommer ett antal teorier att lyftas fram vars syfte är att förklara de faktorer som påverkar företagens redovisningsval. Vår förhoppning är att kapitlet skall underlätta för läsaren att koppla samman frågeställningarna med den empiri som presenteras i nästföljande kapitel.*

---

### 3.1 Intäktsredovisning i entreprenadföretag

Intäktsredovisning i entreprenadföretag behandlas separat i IAS 11 och syftet med standarden är att ange hur inkomster och utgifter som uppkommer under ett entreprenaduppdrag skall behandlas i redovisningen. Utmärkande för entreprenaduppdrag är att de ofta sträcker sig över fler än en tidsperiod vilket tvingar företagen att göra egna prognostiseringar och bedömningar för händelser som ännu inte inträffat. Det blir således en fråga om periodisering och huvudfrågan blir hur de löpande inkomsterna och utgifterna som uppstår under projektets fortlöpande skall behandlas (Sundgren et al, 2007). Normsättarna förstod att standarden med dess öppna utformning skulle komma att upplevas som svårtolkad vilket medfört att det i standarden initialt, med motivet att agera vägledning, görs en hänvisning till redovisningsprinciperna i föreställningsramen (IAS 11). För en mer utförlig beskrivning utav dessa, se 3.2.2.

Med entreprenadavtal avses större projekt såsom produktion av byggnader, fartyg, vägar och broar. Begreppet kan även innefatta produktion utav flertalet närstående objekt som står i nära relation eller är beroende av varandra med avseende på bland annat utformning, funktion eller användning. Exempel på det senare kan vara uppförande av oljeraffinaderier (Sundgren et al, 2007).

#### 3.1.1 Kategorisering av uppdrag

Inom IAS 11 delas entreprenaduppdragen tidigt in i olika kategorier och det är också här den huvudsakliga skillnaden gentemot redovisning utav tjänsteuppdrag som behandlas i IAS 18 föreligger. Avtalen delas in i två typer; avtal som löper till fast pris och avtal som utförs på löpande räkning. Skillnaden är att i det förstnämnda så har parterna kommit överens om ett fast pris för hela uppdraget, med eventuella klausuler för exempelvis prisstegringar, medan ett uppdrag på löpande räkning karakteriseras av att ersättningen utgår för de utgifter som omfattas av avtalet tillsammans med ett procentuellt tillägg på dessa (IAS 11 p.3). Beroende på vilken typ av uppdrag som avses, kommer också olika frågor att hamna i fokus vid intäktsredovisningen.

Inledningsvis kan det verka simpelt att klassificera ett uppdrag till rätt kategori men som framförallt praktiska erfarenheter visar så är det inte alltid så enkelt som det vid en första anblick kan verka. Ett exempel på en svårtolkad situation kan vara ett uppdrag som sker på löpande räkning men som även innehåller ett avtalat maxpris. Om projektet utöver det även innehåller flera delmoment kan det genast bli komplext. Ett ytterligare ofta förekommande exempel är en försäljning av en produkt med tillhörande service. Dessa skall då enligt standarden behandlas som separata moment, vilket kräver att uppdragsinkomster och uppdragsutgifter för respektive objekt kan identifieras (IAS 11, p.6). Enligt Sutton (2004) kan

dessa komplicerade transaktioner skapa huvudbry för många praktiker eftersom vägledningen i flertalet fall är nästintill obefintlig.

Problemet, och det som exempelvis skapade huvudbry för IASB och FASB, är att fler och fler av dessa invecklade transaktionstyper uppenbarar sig på senare tid. Detta tillsammans med den i övrigt krävande standarden ställer således höga krav inte bara på kunskap hos företagen själva och deras interna ekonomisystem, utan även på revisorer som senare skall granska siffrorna (DRSC, EFRAG & CNC, 2007).

### **3.1.2 Beräkning av uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden**

Intäktsredovisning för entreprenadavtal till fast pris kan i princip ske på två olika sätt: a) antingen redovisas intäkten då projektet är klart och har överlämnats till köparen, eller b) så redovisas intäkter och vinst i takt med att arbetet pågår, så kallad successiv vinstavräkning. IASB har utifrån motivet att skapa en mer relevant och rättvisande bild av redovisningen valt att tillämpa den senare metoden. Principen är att beakta färdigställandegraden av projektet och utifrån den matcha både intäkter och kostnader (Lumsden, 2006). Noterbart är således att båda sidorna kan ha en stor inverkan på det resultat som redovisas i varje period. Exempelvis så skall beräkningarna av uppdragsinkomster göras till verkligt värde, samtidigt som de endast skall innefatta den ursprungligt avtalade ersättningen med justering för eventuella ändringar i dess omfattning. Vid beräkningarna av uppdragsutgifter är det istället viktigt att endast inkludera utgifter som har ett direkt samband med uppdraget (IAS 11 p.11,16).

Ställningstagandet vad gäller metod från IASB:s sida är inte helt märkligt om man ser till de nackdelar som är behäftade med den första metoden. Till exempel, om en vinst redovisas först då projektet är fullt färdigställt är det extremt svårt att få en bild av lönsamheten hos ett företag. I synnerhet om projektet löper under en längre tid (Sutton, 2004). Detta kan illustreras med ett kortfattat exempel där vi har ett projekt som löper över tre år och företaget gör ett resultat på 2000 kronor per år:

Resultat	ÅR 1	ÅR 2	ÅR 3
Färdigställandemetoden	-	-	6 000
Successiv vinstavräkning:	2 000	2 000	2 000

Att successiv vinstavräkning ger en bättre bild av verksamheten än om intäkten först redovisas när uppdraget är färdigställt kan enkelt utläsas. Hur skall färdigställandemetoden exempelvis kunna ge oss en bild av projektets under dess löptid? Ett varningens tecken bör ändå höjas för successiv vinstavräkning. Först och främst ställer den högre krav på redovisaren vad gäller kunskap och interna system, samtidigt som risken finns att företag skjuter intäkter framåt i tiden genom att hävda att tjänsten utförts tidigare än den i verkligheten gjorts (Sutton, 2004).

Det är således viktigt att använda tillförlitliga metoder för att fastställa färdigställandegraden i projektet. Utgångspunkten är att välja den metod som på ett så tillförlitligt sätt som möjligt avspeglar det utförda arbetet. Resultatet är att olika metoder kan komma att användas för olika typer av uppdrag. De vanligast förekommande är (IAS 11, p.30):

- att utgå från förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och de beräknade totala uppdragsutgifterna,
- utfört arbete på basis av genomförd granskning, eller
- fysisk färdigställandegrad för uppdraget

### **3.1.3 Bedömning och fastställande av tillförlitligheten**

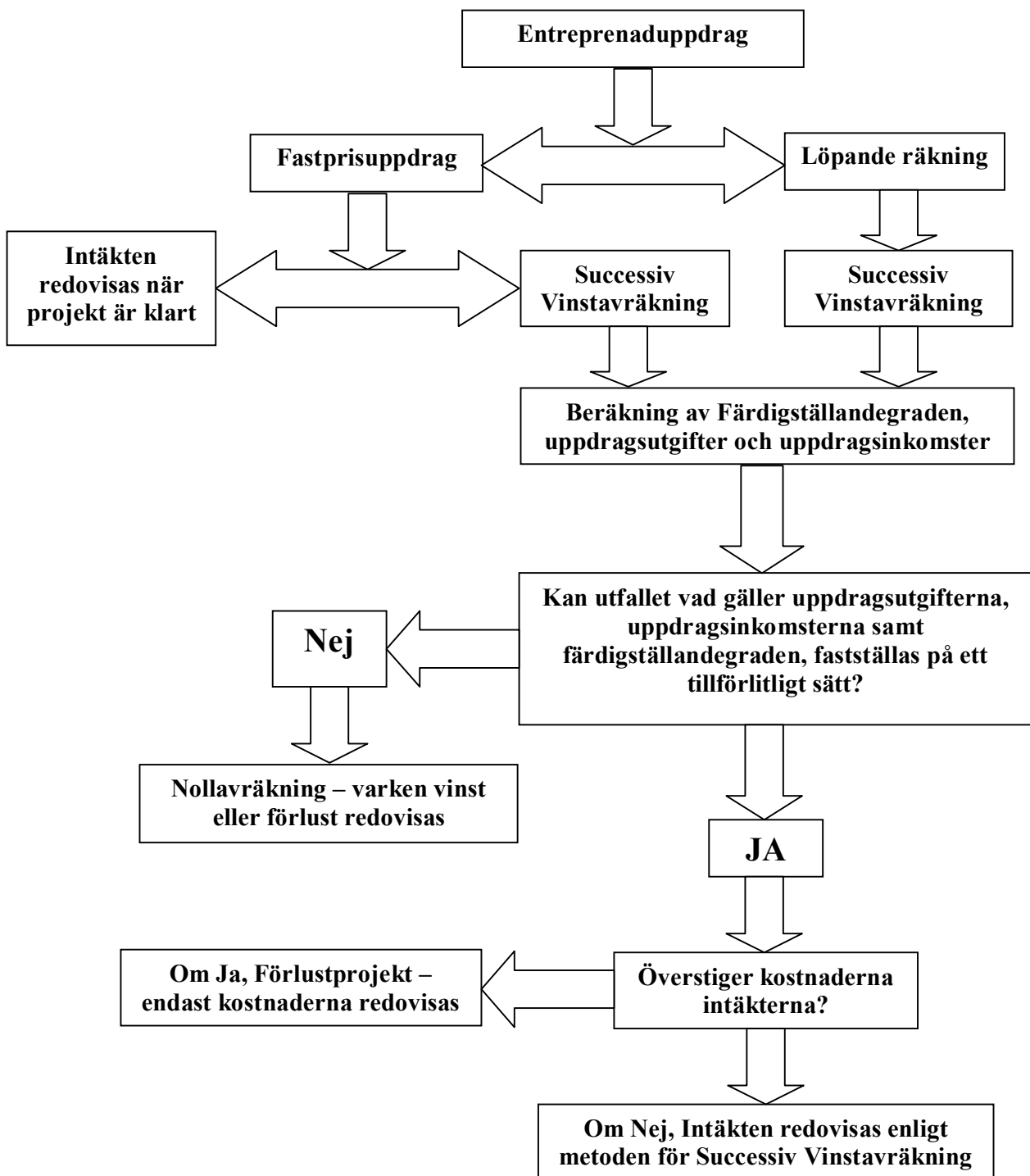
Successiv vinstavräkning som metod får endast användas om utfallet av uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Inledningsstadiet är oftast det som är mest svårhanterat eftersom osäkerhet då är störst, och ju längre ett projekt fortskrider ju tillförlitligare är oftast beräkningarna (IAS 11, p33). Det är därför viktigt för företagen att ha, med tanke på den osäkerhet som präglar beräkningarna, effektiva interna system för kalkylering, budgetering och utfallsrapportering som har kapacitet att räkna på dessa osäkerhetsfaktorer. Samtidigt är det omöjligt att förutspå exakt vad som kommer att inträffa i framtiden. Att tillförlitligt mäta uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden är således inte helt enkelt (Sutton, 2004).

Kraven på fastställandet av tillförlitligheten är något olika beroende på vilken typ av uppdrag som åsyftas. För att fastställa tillförlitligheten i utfallet för ett fastprisuppdrag krävs att samtliga nedanstående punkter uppfylls medan det för ett uppdrag som sker på löpande räkning endast krävs punkt b och d (IAS 11, p.23, 24):

- a) inkomsten från uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt
- b) de ekonomiska fördelar som är förknippade med uppdraget tillfaller uppdragstagaren
- c) de totala utgifterna för att slutföra uppdraget och färdigställandegraden kan mätas på ett tillförlitligt sätt
- d) uppdragsutgifterna kan identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt

Om en tillförlitlig uppskattning trots allt inte kan ske skall intäktsredovisning endast ske med ett belopp som motsvarar uppdragsutgifterna och företaget skall således varken redovisa någon vinst eller förlust under den aktuella perioden. Detta benämns nollavräkning. En skillnad föreligger och det är om projektet förväntas generera förluster. Regeln säger då att dessa omedelbart skall redovisas som en kostnad (Sundgren et al, 2007). En mer utförlig illustration av hur dessa situationer uppstår, och hur tidigare nämnda beräkningar görs rent praktiskt, återfinns i ett räkneexempel i samband med bilagorna.

Nedanstående figur sammanfattar och illustrerar på ett överskådligt sätt de moment som företagen ställs inför i samband med intäktsredovisningen i entreprenaduppdrag:



Figur 3: Övergripande illustration av processen för intäktsredovisning (Egen modell)

## 3.2 Motiv till redovisningsval

Ett starkt karaktärsdrag för intäktsredovisningen i entreprenadföretag är det utrymme som ges företagen att göra egna bedömningar. Osäkerheten som kan föreligga i de egna bedömningarna leder till att företagens ställs inför olika redovisningsval och motivet med nedanstående avsnitt är att åskådliggöra olika faktorer som kan tänkas påverka samt influera ett entreprenadföretag i sin redovisning. Ett exempel på ett val som måste göras är det mellan de kvalitativa egenskaperna relevans och tillförlitlighet.

### 3.2.1 Institutionell teori

Genom att studera företag utifrån ett institutionellt perspektiv skapas enligt Powell och Dimaggio (1983) en större insikt och förståelse för företagets handlingar och beteende. Ett utmärkande drag för teorin är dess fokusering på sambandet mellan regler och olika aktörers handlande, samt hur dessa två inbördes interagerar. Ett företag anpassar sig nämligen både till interna mål och till det omgivande samhällets värderingar. Enligt Hatch (2002) kan detta institutionella tryck ta sig olika former och när trycket kommer ifrån lagar och regler handlar det om en *tvingande institutionell påverkan*. Om det istället har sin grund i kulturella förväntningar handlar det om en *normativ institutionell påverkan*.

Att efterleva externa krav handlar ofta om att företag vill skapa sig en social legitimitet gentemot samhället och dess intressenter, vilket med tanke på de skandaler som intäktsredovisningen på senare tid genomgått borde vara starkt. Detta tryck från omgivningen, att företaget skall se och ut och agera på ett visst sätt, kan i redovisningen likställas med tillkommandet av exempelvis Sarbanes Oxley Act eller den Svenska koden för bolagsstyrning. Enligt Hatch (2002) kan det institutionella inflytandet verka genom reglerade strukturer, lagar, domstolar, statliga myndigheter och slutligen genom olika intressenter. Det viktiga i sammanhanget är emellertid att konstatera att företag i stor utsträckning påverkas av deras sociala miljö och att företag tvingas att anpassa sig till dessa krav för att få den sociala legitimitet som i så många fall är nödvändig för om företag på sikt kommer att överleva eller inte inom en bransch.

Powell och Dimaggio (1983) framlägger en förklaring till varför företag inom samma bransch ibland tenderar att efterlikna varandra. Författarna förklarar det som en reaktion på en osäkerhet inom företaget och menar på att det kan handla om alltifrån kopiering av organisationsstruktur, till handlingsmönster och resultat. Det vanligaste är enligt författarna att företag i det initiala skedet kommer att uppvisa skillnader i förhållande till andra företag inom samma bransch. När företaget väl etablerat sig och skapat sig en större trygghet på marknaden blir det ofta slående likt andra företag inom samma bransch. Detta förlopp benämns enligt författarna *isomorfism* och de beskriver det som en process vilken styr hur och varför institutioner sprids, samt den drivkraft som ligger bakom fenomenet att organisationer, åtminstone efter en tid, tenderar att efterlikna andra inom samma population vilka ställs inför liknande villkor.

Powell och Dimaggio (1983) identifierar tre skilda former av isomorfism. Den första är *påtvingande isomorfism* vilket innebär att företaget tvingas att följa lagar och förordningar, det vill säga vad som är önskvärt och hur saker bör göras. Detta benämns formellt tryck men det kan även uppstå ett informellt tryck, varav det vanligaste är de kulturella förväntningar som återspeglas i omgivningen. Nästföljande form som diskuteras är *härmande isomorfism* och denna kommer ofta till uttryck när företaget antingen internt eller externt har svårt att tolka en situation. Det kan exempelvis råda osäkerhet kring tolkningen av den egna organisationens interna mål. Det naturliga scenariot är då att företaget härmar andra mer

framgångsrika företag och därav kommer namnet. Den sistnämnda formen av isomorfism är *normativ institutionell påverkan* och denna form uppstår genom professionalisering, vilket är ett begrepp som exempelvis används för att definiera sin egen professions villkor men det kan också användas till att etablera en självständighet kring professionens legitimitet.

### **3.2.2 Intäktsredovisningens grundprinciper**

För att bättre förstå intäktsredovisningen bör man studera de principer som sedan långt tillbaka utgjort underlag för när och på vilket sätt en intäkt skall redovisas. Principerna som här avses är försiktighets-, realisations- samt matchningsprincipen.

#### ***Försiktighetsprincipen***

Den grundläggande principen inom svensk redovisning har sedan börskraschen 1929 varit försiktighetsprincipen. En försiktig redovisning motiveras av att man vill undvika för optimistiska resultatbedömningar som senare visar sig sakna täckning i verkligheten. I ÅRL uttrycks principen i det andra kapitlet där det anges att värderingen av olika poster skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Mer konkret betyder det att om man är osäker på en tillgångs värde bör ett lägre värde väljas medan det omvända gäller för skulder. På intäktssidan innebär således försiktighetsprincipen att intäkterna inte bör redovisas för tidigt och till ett för högt belopp. På kostnadssidan innebär den motsatsen, det vill säga om en vara går ner i värde jämfört med anskaffningspriset redovisas värdenedgången omedelbart som en kostnad. Man väntar således inte med att redovisa förlusten tills den bekräftas genom en försäljning utan även befärad förluster kostnadsförs. En mer utförlig definition av försiktighetsprincipen saknas. Den kommer istället till uttryck genom andra principer vilket framkommer av diskussionen nedan.

Vi kan alltså konstatera att försiktighetsprincipen leder till en asymmetrisk värdering av ett företags tillgångar och skulder trots att målet med redovisningen är att den skall vara neutral. En försiktig redovisning motiveras av att den gynnar långivare. Om balans- och resultaträkningen generellt visar sämre siffror än företaget verkliga förhållanden är sannolikheten lägre att banken lånar ut pengar till en part som i framtiden inte kommer att kunna erlägga betalning för sitt åtagande.

En mindre försiktig redovisning motiveras å andra sidan av att den är mer fördelaktig utifrån ett investerarperspektiv. Anta exempelvis en investerare som äger aktier i ett företag med stora fastighetstillgångar där värdeökningen på dessa i enlighet med en försiktig redovisning inte är realiserade i balansräkningen. Om investeraren sedan säljer aktierna varefter företaget avyttrar sina fastigheter, så kommer den latent värdeuppgången först att realiseras i samband med försäljningen, och värdet på aktien kommer sannolikt att stiga. Investeraren säljer därmed aktierna till ett för lågt pris beroende på att det finns orealiserade vinster som är latent dolda och inte framkommer i balansräkningen (Falkman & Marton, 2007).

En försiktig redovisning motiveras vidare av att företagsledare antas ha en inneboende optimism om sin verksamhet vilken antas resultera i överdrivna siffror. Avsikten är att försiktighetsprincipen skall neutralisera denna så att intressenter och ägare möts på halva vägen (Smith, 2006).

#### ***Realisationsprincipen***

Realisationsprincipen styr när en intäkt skall redovisas. Det är i grunden en fråga om hur försiktig man skall vara vid resultatberäkningen. För att förstå principen är det praktiskt att föreställa sig ett hypotetiskt exempel. Anta ett företag som tillverkar och säljer skor. Den

totala tillverkningskostnaden för en sko är 500 kronor samtidigt som den säljs för 600 kronor. När skon säljs kommer följaktligen företagets nettotillgångar att öka med 100 kronor. När skall denna ökning av nettotillgångarna redovisas i företagets räkenskaper? Frågan är inte helt enkel att besvara då värdet om 100 kronor uppstår successivt i takt med att skon bearbetas, säljs och slutligen levereras. Realisationsprincipen säger att en intäkt och en ökning av tillgångarna skall redovisas vid den kritiska händelsen vilket motsvaras av försäljningstillfället. Anledningen till att försäljningstillfället, då en kundfordring bokas upp och inte när kunden faktiskt betalar, godtas som kritisk händelse är för att det är då som normsättarna anser att man uppnår en godtagbar avvägning mellan de kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet. Det betyder att det vid denna tidpunkt är en tillräckligt stor sannolikhet att likvida medel i form av pengar kommer att komma företaget till hands för att låta bli att redovisa dem, samtidigt som man med tillräckligt stor tillförlitlighet kan uppskatta beloppet. Det faktum att någon ökning av nettotillgångarna inte redovisas förrän vid försäljningen kan likställas med att tillgångarna redovisas till anskaffningsvärde ända fram till försäljningen. Om man enbart beaktar kravet på validitet blir den naturliga tolkningen av föreställningsramen att resultatet skall redovisas successivt under hela tillverkningsprocessen. Beaktar man däremot endast kravet på verifierbarhet skall man inte redovisa något resultat förrän kunden betalar och alltså inte redan vid försäljningstillfället om beställaren betalar på kredit.

Vid entreprenadavtal däremot frångås principen om att vänta med att redovisa en intäkt tills dess att företaget fullgör sina förpliktelser. Det beror på att man kan få en bra avvägning mellan kraven på validitet och verifierbarhet vid en tidigare tidpunkt. Anledningen till att intäkter i samband med entreprenadavtal redovisas successivt förklaras av att den information resultaträkningen skulle visa om en intäkt, vid ett projekt som sträcker sig över flera år, redovisas först då det är färdigställt, skulle bli väldigt innehållslös. De finansiella rapporterna saknar då relevans på grund av att de är inaktuella (Smith, 2006).

Successiv vinstavräkning är en metod som inte är förenlig med en strikt försiktig redovisning då den innebär att intäkter redovisas baserat på prognostiserade kostnader. Det finns alltså inga faktiska kostnader som kan verifiera de kalkyler som företaget upprättar.

### ***Matchningsprincipen***

Intäkter lever inte sitt eget liv. För kostnadsrapporteringen gäller som huvudprincip en intäktsanknytning av kostnaderna. Denna princip, matchningsprincipen, innebär att kostnaderna normalt skall redovisas samtidigt som de intäkter som de ger upphov till. Innebörden av matchningsprincipen är således beroende av när intäkterna erkänns i redovisningen. Exemplet i 3.2.1 om realisationsprincipen kan användas för att belysa matchningsprincipen på ett illustrerande sätt. När en intäkt på 600 redovisas skall alla de utgifter som åtgått för att skapa intäkten redovisas som en kostnad i resultaträkningen. För att förtydliga ytterligare kan nämnas att försiktighet och matchning är varandras motsatser. Om en kostnad redovisas direkt trots att tillgången är till nytta för företaget även i framtiden, blir det ingen matchning alls. Kostnadsföring direkt är däremot en extrem form av försiktighet men det leder inte till någon matchning av intäkter och kostnader. Båda principer kan alltså inte samtidigt tillämpas fullt ut.

Matchningen av kostnader görs på olika sätt beroende på vilken typ av tillgång som det är frågan om. Vid köp och tillverkning av anläggningstillgångar som minskar i värde, aktiveras hela utgiften för att sedan skrivas av under dess ekonomiska livslängd. Resursförbrukningen redovisas således i form av årliga avskrivningar. För den här typen av tillgångar kommer

alltså matchningen aldrig att vara perfekt mellan intäkter och kostnader. Hur skall man någonsin med exakthet kunna fastställa hur stor del av kostnaden för en maskin som gått åt ett enskilt år för att tillverka X antal skor. Vidare finns fall där utgifter redovisas innan de inträffar. Avsättningar i form av garantiåtaganden är ett bra exempel.

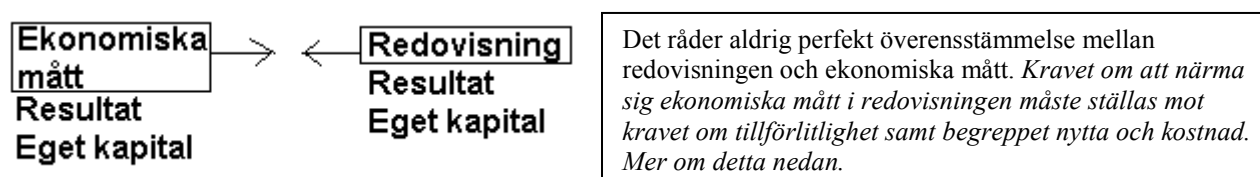
Frågan är hur man utifrån den definition av intäkter som finns i ramverket kan motivera att intäkter skall redovisas successivt i takt med att ett projekt fortlöper? När ett företag lägger ner arbete på ett projekt uppstår en fordran som ökar i takt med att arbetet fortgår. Denna är av redovisningskaraktär och svarar inte mot en juridisk fordran på beställaren. Synsättet bör sannolikt vara från IASBs sida att det pågående arbetet successivt avyttras och ersätts av en fordran på beställaren. Den tänkta successiva avyttringen är jämförbar med en försäljning. IASBs tolkning av successiv vinstavräkning blir därmed förenlig med realisationsprincipen. I praktiken gör man tvärtom och utgår från utgifterna och utifrån dessa proportionerar man ut intäkten (Smith, 2006).

### 3.2.3 Kvalitativa egenskaper

Redovisningens primära syfte är att återge intern information i begriplig och användbar form till externa användare. Här uppkommer frågan hur informationen bör presenteras och tas fram för att på bästa möjliga sätt tillfredsställa användarna av informationen. Olika intressenter har skilda åsikter eftersom de använder informationen till olika saker. En bank letar exempelvis inte efter samma information som en investerare. På samma sätt har staten ett annat informationsbehov än företagets anställda. Om redovisningen har en beslutande roll utgör den en del av ett beslutsunderlag för att ingå någon form av kontrakt, till exempel köp av aktier i ett företag eller lån till ett företag. Med utgångspunkt från användarens informationsbehov har det utformats kvalitetskrav, kvalitativa egenskaper, som skall säkra utformningen (Smith, 2006).

#### Relevans

Vad gör redovisningen användbar och vilka krav kan ställas på den för att den skall vara det? Huvudkriteriet med informationen i redovisningen är att den skall vara relevant och kunna fungera som beslutsunderlag. Strävan med redovisningen är att närma sig ekonomiska mått, det vill säga ett företags verkliga ekonomiska förhållanden. Därmed blir redovisningen ett bättre underlag för framtida beslut.



Figur 4: Modell över normsättarananas målsättning (Egen modell)

Redovisningen har **prognosrelevans** om den kan användas till att göra prognoser. Om redovisningen kan användas för att göra bedömningar om tidigare gjorda prognoser sägs redovisningen ha **återföringsrelevans**.

För en relevant redovisning ställs vidare två minimikrav. För det första skall den vara *begriplig*. Med det åsyftas att den skall vara förståelig av professionella analytiker och förvaltare. För det andra ställs krav på *aktualitet*. Redovisningen är mer relevant om den



kommer snabbt jämfört med om den kommer långsamt. Nackdelen här är att ju snabbare redovisningen kommer ut, desto mindre korrekt är den. På motsvarande sätt saknar redovisningen ett nyttjandevärde om den släpps för sent (Falkman & Marton, 2007). Anta exempelvis ett taxiföretag som köper en bil i början av år 2008 och skrotar den år 2011. Bilens nyttjandeperiod var då den skrotades 4 år. Det är väldigt hög tillförlitlighet i redovisningen att redovisa detta först år 2011 då vi faktiskt vet med bestämdhet att nyttjandeperioden var 4 år. Dock är relevansen obefintlig om man väntar så länge med att redovisa kostnaden för bilen.

### ***Tillförlitlighet***

Med tillförlitlighet avses att man skall undvika fel i redovisningen. Tillförlitlighet har tre underkategorier, nämligen validitet, verifierbarhet samt jämförbarhet.

Med **validitet** avses att redovisningen skall avspegla det som användaren förväntar sig att den skall avspegla. Ett minimikrav för validitet är att den är *neutral*. Exempelvis skall resultatet varken över eller underskattas. Ett hot mot en neutral redovisning är att företag kan ha ett intresse av att redovisningen skall se ut på ett eller annat sätt. Exempelvis kan belöningsprogram leda till att redovisningen förskönas. Det hände exempelvis i företaget Enron, där företagsledare förskönade intäktsredovisningen genom att konstruera nya otillåtna transaktioner. Här kan vi alltså notera ett dilemma. Man tillåter bedömningar i redovisningen, exempelvis vid successiv vinstavräkning, för att den skall bli mer användbar. Vidare är ledningen bäst på att göra dessa bedömningar men det kan som i fallet med Enron leda till brisfällig neutralitet (Falkman & Marton, 2007).

Det andra kravet som måste uppfyllas för att redovisningen skall vara tillförlitlig är att de händelser som avspeglas i redovisningen på ett eller annat sätt skall kunna verifieras. Det skall finnas en grund till det som står i redovisningen. Tanken är den att det som är **verifierbart** är objektivt. Vid köp av en tillgång till ett fast pris är verifierbarheten hög då inköpsfakturan bekräftar det värde som skall redovisas i balansräkningen. Om kravet på verifierbarhet alltid skulle ställas så högt, hade man däremot helt och hållet tvingats avstå ifrån framtidsbedömningar och det skulle gå ut över kraven på relevans och validitet. Det går exempelvis inte att fastställa de intäkter som redovisas i samband med successiv vinstavräkning med samma verifierbarhet som det tillgångsvärde i exemplet om taxibilen (Falkman & Marton, 2007).

Det sista underkravet på tillförlitlighet är **jämförbarhet** som inbegriper två aspekter, nämligen jämförbarhet över tid och jämförbarhet mellan företag. Syftet med kravet är att användaren av redovisningen dels skall kunna jämföra ett och samma företag över flera år. Vidare skall samma person kunna jämföra olika företags redovisningar. Därmed finns krav om liknande regler för liknande stora företag (Smith, 2006).

Avslutningsvis kan noteras att de två övergripande kraven tillförlitlighet och relevans inte kan tillämpas fullt ut. I den bästa av alla världar skulle man använda verkliga värden på allting i redovisningen. Problemet är att det är svårt att bestämma verkliga värden för många tillgångar. Det mest tillförlitliga alternativet är sällan det mest relevanta och vice versa. Vidare måste en avvägning mellan nytta och kostnad göras. Att producera redovisningsinformation är en ekonomisk aktivitet i sig som kostar pengar. Den måste vägas mot det extra värde redovisningen skänker dess intressenter. För att sätta problematiken på sin spets återkommer här diskussionen om olika intressenters behov av information (Falkman & Marton, 2007).

## 4 Empiri

---

*Kapitlets indelning bygger på de två frågeställningar som utgör utgångspunkten för vår studie. Motivet är att på ett tydligt sätt åskådliggöra respondenternas resonemang för att sedan ställa den insamlade informationen mot referensramen i uppsatsens nästkommande kapitel.*

---

### 4.1 Respondenternas resonemang kring de moment som återges i IAS 11

#### 4.1.1 Kategorisering av uppdrag

Respondenterna är eniga om att uppdragsklassificeringen på fast respektive löpande räkning inte medför några större problem rent tekniskt. Det främsta skälet som nämns är att regelverket på denna punkt är relativt tydligt i dess uppdelning. Karlsson på Skanska menar på att de vägledningar som finns utgivna, exempelvis ifrån Skatteverket, resulterar i att de flesta utav deras uppdrag klassificeras som fastprisuppdrag. Samtliga respondenter medger också att de har en nära relation till både kunder och leverantörer vilket innebär att i de fall som ett uppdrag innehåller flera separata moment, uppstår inte några större problem med att separera och allokerar de kostnader och intäkter som hör till dem.

En nära kundrelation är som mest påtaglig för partneringuppdrag, en form som nämns utav både Karlsson på Skanska och Andrén på NCC. Konceptet baseras på en nära relation till kunden där allting sker utifrån öppna böcker. Kunden har således ständig insyn i de åtgärder som företaget vidtar, och vice versa, vilket möjliggör en bättre kommunikation och eventuella problem som uppstår under projektets gång kan därmed hanteras på ett mer effektivt sätt. Det i sin tur minskar även enligt respondenterna risken för oenigheter om exempelvis pris och uppförande. Metoden kan också öka incitamenten till samordningsvinster av exempelvis inköp då de två parterna delar på eventuella vinster. Skulle exempelvis vi, säger Karlsson, finna mer kostnadseffektiva alternativ som baseras på ett annat material till exempel, är kunden ofta beredd att acceptera denna lösning eftersom vi delar på de besparingar som den nya metoden medför. Om så inte skulle vara fallet, det vill säga att parterna inte delar på besparingarna, minskar incitamenten hos oss att finna bättre lösningar då kunden med större sannolikhet motarbetar förslaget.

Enligt Karlsson på Skanska är den avgörande faktorn för vilken kategorisering ett uppdrag får i slutändan vad kunden efterfrågar och eftersom projekt ofta är unika i sin karaktär så genomförs en enskild bedömning i varje fall. Ett exempel på en tvetydig situation skulle enligt Karlsson kunna vara där företaget tillför personal för att göra vissa rivningsarbeten. Antingen kan arbetet ses som en separat yttre åtgärd vilket innebär att det skall rapporteras på löpande räkning, men det kan även ingå i själva entreprenaduppdraget vilket således innebär att det skall redovisas till fast pris. Därutöver berättar han att det vid en försäljning av ett projekt sällan ingår efterföljande service, utan uppdraget upphör som regel i samband med slutbesiktningen.

Gemensamt för samtliga respondenter är att de inte ser någon utav de två typerna som mer problematisk än det andra, samtidigt som de framhåller att de har entreprenaduppdrag som löper på både fast respektive löpande räkning.

#### **4.1.2 Beräkning av uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden**

Ett moment som till skillnad från uppdragsklassificering ses som komplext är de beräkningar som rör uppdragsintäkter och uppdragskostnader. Samtliga respondenter är eniga om att detta utan tvekan är den punkt som skapar flest problem för företagen. Orsakerna är flera. Enligt Andrén på NCC ställer beräkningarna stora krav på omfattande ekonomisystem som klarar av att koordinera och sammanfoga information, dels inom varje enskilt projekt i sig, men även med avseende på den sammanlagda rapporteringen där samtliga projekt som pågår ska sammanställas. Hon drar en liknelse där ett projekt är som ett stort företag med en omsättning på mellan 100-300 miljoner kronor. Därmed är det inte svårt att förstå att siffrornas tillförlitlighet till stor del är avhängigt företagets systemstöd. Ett bra sådant är därför enligt henne nyckeln till riktigt bra prognoser och således i slutändan företagets lönsamhet. Gemensamt för varje företag är nämligen att året är uppbyggt kring fyra cykler vilket innebär att var tredje månad skall en prognos över de pågående projekten både sammanställas och rapporteras. Samtidigt skall alla de förändringar som uppstått inom varje projekt justeras i tidigare prognoser och skulle ett företag mot förmodan gå över tiden så utgår enligt Karlsson vite vilka ofta är höga och således bör undvikas.

Enligt Karlsson på Skanska är det särskilt viktigt med fungerande interna system vid större projekt, framförallt eftersom det innebär att fler personer är involverade i projekten. Större projekt innebär samtidigt fler komplexa beräkningar. En vanligt förekommande situation enligt Karlsson är att den person som först kommer i kontakt med kunden får en mängd uppgifter i form av krav och specifikationer vilka därefter skall kommuniceras vidare till övriga inblandade i projektet. Fungerar inte denna process så kommer man fort på efterkälken vilket enligt Karlsson kan vara ödesdigert eftersom kostnaderna då lätt kan skena iväg. Därtill kan även relationen till kunden skadas. Projekt fortlöper nämligen ofta i relativt snabb takt och risken är stor för förändringar i ursprungliga kalkyler och prognoser. Det kan exempelvis vara oförutsedda tillkommande arbeten som helt omkullkastar den ursprungliga planen. Eller ännu värre, som Sonne nämner, ett oväntat väderomslag som stjälper all planering fullständigt.

En illustrativ bild av problematiken som diskuteras ovan och som visar hur snabbt situationen i ett projekt kan förändras, kan hämtas från intervjun med Elgström på NCC. Exemplet syftar på tunnelbyggandet vid Hallandsåsen. Problemen började när området för bygget visade sig innehålla en bergart som skiljde sig ifrån den som från början framkommit i förhandlingarna. Det som man då, enligt vår intervjuperson, måste göra eller bör göra i liknande fall är att gå tillbaka till beställaren och förklara att förutsättningarna inte uppfyller det som man från början kommit överens om. Den omständighet, att det lätt kan råda olika tolkningar om vad som från början avtalats emellan parterna, skapar problem. Under tiden som diskussionen pågår ökar nämligen kostnaderna för de inblandade företagen och frågor som uppstår är exempelvis om det är möjligt att få ersättning för det nedlagda arbetet. Skall företaget redovisa ett förlustprojekt och hur skall kostnadsberäkningar göras rent praktiskt? Fallet illustrerar enligt henne på ett överskådligt sätt några problematiska frågor som plötsligt kan dyka upp under ett projekt.

En punkt som samtliga respondenter är eniga om, är den stora betydelsen av det initiala arbetet i samband med ett projekt. Det är flera aspekter som skall diskuteras igenom med kunden och det är viktigt att man är överens med avseende på själva arbetet, samt projektets slutliga kostnader och intäkter. Sonne på Peab belyser hur viktiga de kalkyler som arbetas fram är för det fortsatta arbetet under ett projekt. Hon hävdar att även om kalkylerna ofta är omfattande och tidskrävande att utföra, så kan de samtidigt ha en avgörande roll för projektets framtida

resultat. Det är nämligen i detta stadium som marginalerna för projektet sätts, vilket följaktligen kräver noggranna uppskattningar om framförallt projektens slutkostnad. Sonne menar således att det är här, i samband med kostnadsberäkningarna, som flest problem och svårigheter uppstår. Samtidigt menar hon att trots vår stora fokusering i inledningsskedet är det inte ovanligt att de kostnadskalkyler som från början upprättats, efter två år helt har förändrats, och sannolikheten för att detta scenario skall inträffa ökar framförallt i längre och mer omfattande projekt.

Liksom Sonne på Peab, poängterar Karlsson på Skanska betydelsen av de kalkyler som från början ställts upp. Han påstår att de ofta utgör stommen för hela kostnadssidan varför det är av vital betydelse att beräkningarna genomarbetas noggrant. De största problemen uppstår nämligen först när dessa kalkyler och prognoser senare skall följas upp. Detta gäller i synnerhet större projekt som löper över flera år, eftersom det också innebär en förhöjd risk för eventuella ändringar i projektet. Det är framförallt tidsperspektivet, i relation till oförutsägbara händelser, som enligt Karlsson skapar problem. Han framhåller vidare att den största svårigheten är att fastställa timmarna, eftersom delmomenten i en entreprenad ofta tar betydligt längre tid än man från början förutspått. Han ber oss föreställa att varje inträffad förändring, vilka kan vara hundratals vid ett större projekt, skall stämmas av och justeras i den ursprungliga prognosen. Samtidigt kan likväl ett projekt bli stillastående, vilket innebär förskjutningar i prognoserna och även ökade kostnader.

Elgström på NCC ser en nära relation mellan längden på projektet och kostnadsutvecklingen. Det kan exempelvis handla om inköp av material, där man från början räknar med ett pris, men där det efter två år, när material väl inhandlas, har ökat eller minskat med 10 procent vilket resulterar i att den ursprungliga kalkylen blir inaktuell. Ytterligare en aspekt nämns av Sonne på Peab, nämligen risken för att leverantörer kan gå i konkurs. Med tanke på de låga marginaler som präglar branschen kan det slå hårt på projektets resultat. Konkursen påverkar nästan alltid marginalerna negativt då man i utgångsläget gjort gedigen research för att hitta de bästa leverantörerna med avseende på pris och kvalitet.

Ingen av de tillfrågade respondenterna anser dock att själva kostnadsberäkningarna i samband med material skapar några större problem, framförallt eftersom de har en lång erfarenhet ifrån tidigare projekt. Enligt Sonne på Peab så använder de sig mycket utav nyckeltal och riktlinjer från tidigare projekt och i synnerhet när det rör sig om mer komplexa och större sådana. Enligt henne finns det nyckeltal för i stort sett alla moment, exempelvis hur många timmar en gipsvägg tar att montera upp för en hantverkare.

Gemensamt för respondenterna är således sammantaget att beräkningarna på kostnadssidan ses som mer problematiska än de som avser intäktssidan. Skälet är enligt våra respondenter att intäkten ofta fastställs i anbudsstadiet och därefter är det upp till företaget att ha genomfört korrekta kostnadskalkyler så att ens marginaler kan uppnås. Det finns emellertid situationer där, utöver kostnadssidan, även intäktssidan hamnar i fokus. Den främsta utav dessa är enligt våra respondenter tillkommande arbeten.

Enligt Sonne på Peab kan det röra sig om båda tilläggs- och ändringsarbeten. En vanligt förekommande situation är den att kunden successivt under projektets fortlöpning kommer på ytterligare åtgärder som från början inte inkluderades i originalhandlingarna. Resultatet blir både ökade kostnader och intäkter. Tillkommande arbeten ställer nämligen krav på dels en fungerande intern kommunikation, så att alla förändringar kan justeras i de ursprungliga prognoserna, samt en god kommunikation gentemot kunden eftersom det är denna som skall

bekosta tilläggsarbetet. Ett dilemma som hon upplever är att den egna organisationen ofta är för snäll gentemot beställaren med avseende på vad det kommer att landa kostnadsmässigt. Detta trots att vi är medvetna om att kostnaderna i slutändan troligen blir högre. Det kan även vara så att man missbedömer omfånget av de tillkommande arbetena genom att den egna förmågan överskattas. Även ifall maskiner och material redan finns på plats, kanske inte detta kan användas i den utsträckning som man först tänkt då andra aktiviteter krockar. Samtidigt kan du inte återkomma till kunden i efterhand och kräva extra betalt då det först och främst kan innebära att relationen till denna därigenom påverkas negativt.

Karlsson på Skanska ser ett problem i att kunden ofta inte själv vet vad den från början vill ha i samband med ett projekt. Det kan medföra oklarheter från båda håll redan i början av projektet och det kan således bli omöjligt att veta var det hela kommer att sluta. När tillkommande arbeten därpå väl uppstår förändras kontraktssumman som man från början bestämt med kunden, vilket innebär en ny intäkt samt en kostnad kopplat till den. I den bästa av alla världar är vi överens med kunden innan vi godtar jobbet så att denna är insatt i alla kostnadsstegringar som medföljer de tillkommande arbetena. Som nämns ovan så fungerar det inte alltid så i praktiken. Projekt fortlöper ofta snabbt och viktiga beräkningar som bör göras direkt, skjuts på framtiden utan att någon klar överenskommelse nåtts mellan parterna. Det kan då uppkomma situationer där kunden exempelvis otvetydigt säger ja till att fortsätta arbetet, utan att han erhållit en färdig kalkyl innehållande de ekonomiska konsekvenserna av arbetet. Problemet som uppstår när man väntar med beräkningarna, tills att projektet nästan är färdigt, är enligt Karlsson att då kunden väl får reda på att kostnaderna blir över förväntan och påpekar hur dyrt det blir, uppstår ofta besvärliga diskussioner kring priset. Bekymret för företaget är att det nu egentligen är för sent att överhuvudtaget föra den här diskussionen. Inte nog med att det kan medföra negativa effekter vad gäller relationen till kunden, det skapar också en allmän osäkerhet vad gäller intäktssidan. Sammantaget är det inte ovanligt att cirka 10 % av kontraktssumman utgör förändringar i projektet, och i extremfallet nämner Karlsson, kan det röra sig om över 300 små förändringar i samband med ett större projekt. Problemet är att varje förändring dels innebär ökat internt arbete, samtidigt som de tillkommande arbetena inte nödvändigtvis innebär att företaget tjänar mer pengar. Det kan vara tvärtom, att effektiviteten i produktionen minskar och istället för ökade vinster skapas förluster.

Noterbart är att till skillnad från Skanska och Peab, där tillkommande arbeten upplevs som problematiska, så har våra respondenter på NCC en mer positiv syn. Enligt Andrén så utgör de med tanke på dess goda marginaler en ypperlig extra inkomstkälla och fortlöper oftast relativt smärtfritt. Hon medger dock att de tillkommande arbetena inte alltid fortlöper enligt vad som planerats och att det oftast händer när de inte har varit tillräckligt tydliga mot beställaren, det vill säga kommunikationen fallerar. Regelbundna avstämningsmöten ser hon som en god lösning på problemet.

Nästa moment som diskuteras med respondenterna är färdigställandegraden. Samtliga medger att det är ett viktigt och kritiskt moment, men som exempelvis Andrén på NCC framhäver så har de otroligt bra systemstöd för att hantera detta moment. Hon poängterar framförallt vikten av att denna del av systemet är väl integrerat med övriga delar av organisationen. Därför tror hon också att deras metoder mycket väl kan skilja sig åt jämfört med exempelvis dem på Skanska och Peab. Gemensamt för respondenterna är dock att de utgår ifrån kostnaderna vid beräkningen av färdigställandegraden.

### **4.1.3 Bedömning och fastställande av tillförlitligheten**

Efter att beräkningar och bedömningar av kostnader, intäkter och färdigställandegraden har genomförts skall också tillförlitligheten i dessa moment säkerställas. Ingen av respondenterna ser detta som något större problem, vilket kan utläsas genom att endast Elgström på NCC har varit med om att de använt sig av nollavräkning för ett projekt. Hon påpekar emellertid att det är sällsynt förekommande och att det endast skett i ett fåtal större projekt. Hon medger att situationen även kan uppstå i mindre uppdrag men i de fall då kostnaderna inte kan beräknas fullt ut, nollavräknas projektet likväl inte eftersom det ändå inte får några större effekter på balans- och resultaträkningen.

Sonne på Peab har exempelvis aldrig varit med om att man inte kunnat uppskatta kostnaderna på ett tillförlitligt sätt. Samtidigt nämner hon att de flitigt använder sig av nyckeltal ifrån tidigare projekt för att säkerställa tillförlitligheten i rapporteringen, vilket hittills fungerat bra. Sonne menar på att det är en tidseffektiv metod eftersom det ibland vara problematiskt att hinna med alla beräkningar och bedömningar i mera omfattande projekt. Även under intervjun med Andrén framkommer användningen av nyckeltal ifrån tidigare projekt men hos dem används det mer för att möjliggöra en tidig identifiering av potentiella risker.

En liknande syn återfinns hos Karlsson på Skanska, även om han medger att de kalkyler som ligger till grund för om exempelvis ett projekt skall nollavräknas eller inte, ibland kan vara mer eller mindre genomtänkta. Enligt Karlsson finns det dock interna riktlinjer på Skanska för att avgöra om kravet på tillförlitlighet anses vara uppfyllt. Detta sker när interna system för kalkylering, kostnadsuppföljning och prognoser finns etablerade samt genom att flera gånger om året systematiskt och konsekvent genomföra prognoser av samtliga projekts slutliga utfall.

Även Andrén på NCC betonar vikten av fungerande interna system och berättar att de till och med har en separat avdelning som enbart sysslar med den typen av beräkningar. Som exempel nämner hon Riksväg 45 som är ett projekt på cirka 500 miljoner kronor. För att skapa tillförlitliga rapporter belyser hon vikten av att noggrant identifiera och beräkna de riskpunkter som finns i samband med projektet. Detta görs redan i anbudsskedet. Därefter, i samband med varje prognos, sker en uppdatering där de frågar sig hur det ligger till med de identifierade riskerna och vilka åtgärdsprogram de har. Alla risker kommer inte att falla ut men det positiva är enligt Andrén att det ändå, i den totala slutbedömningen för varje projekt, ingår en riskbedömning som speglar det pris som har lämnats. Enligt Andrén så fungerar systemet väl för större projekt, men inte lika väl i mindre.

## 4.2 Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?

Samtliga respondenter ser den egna branschen, med dess låga marginaler, som en starkt influerande faktor i samband med deras intäktsredovisning. Enligt Karlsson på Skanska tjänar entreprenadföretagen för dåligt med tanke på de risker som föreligger. Han menar på att producerande företag inte alls är lika utsatta för samma höga risker, men trots det så är deras marginaler ibland dubbelt så höga jämfört med entreprenadföretagens. Denna syn delas av övriga respondenter och de medger att omständigheten kan skapa en motvilja till att redovisa förlustprojekt, framförallt då dessa har en negativ effekt på både lönsamhet, kundrelationer och följaktligen även företagets rykte. De låga marginalerna kan därför enligt Karlsson mycket väl influera de redovisningsval som fattas internt, framförallt i samband med större projekt eftersom de också har en högre resultatpåverkan. Samtidigt poängterar han att det finns flertalet interna åtgärder som kan genomföras för att minimera exempelvis förlustprojekt. Framförallt är projektets slutliga resultat avhängigt den tid som läggs ner i det initiala skedet, men det krävs även metoder för att göra bra urval av projekt. Respondenterna medger därtill att antalet förlustprojekt på senare tid varit lågt till antalet.

Sonne på Peab lyfter också fram den interna konkurrensen gentemot våra två övriga intervjuföretag som en viktig faktor, framförallt då parterna sinsemellan ofta strider om samma anbud, samtidigt som man själv vill förbättra den egna effektiviteten. Sonne hävdar att konkurrensen kan resultera i intern prutning eftersom de själva vill vinna anbudsstriden. Ett scenario som då kan uppstå för att förverkliga det ändamålet är att man räknar med för låga kostnader i de första kalkylerna. Det kan skapa problem då man i samma veva inte kan ta för mycket betalt eftersom det kan försämra ens chanser till att få projektet. När denna omständighet sedan ställs mot de redan låga marginalerna som präglar branschen, kan det därför ibland enligt Sonne vara svårt att göra tillräckliga vinster. Denna syn skiljer sig åt jämfört med den som NCC förmedlar, även om Andrén medger att de i viss utsträckning analyserar och påverkas utav sina konkurrenter. Hon påpekar likväl att deras interna system och riktlinjer förhindrar dem ifrån att lämna anbud om marginalerna är satta för lågt.

Sonne nämner även konjunkturens inverkan. För ett projekt där avsikten är att bygga lägenheter, hålls projektets ekonomi generellt i de fall då alla lägenheterna säljs. Med tanke på hur marknaden förväntas att utveckla sig den närmsta tiden, kan det lätt komma att uppstå stillastående lägen vilka kommer att påverka lönsamheten negativt. Det kommer därmed i lågkonjunktur att bli än mer viktigt att noggrant välja rätt projekt för att minimera chanserna att oförutsedda händelser uppstår. Hon påpekar att det redan nu i rådande högkonjunktur är viktigt att tänka igenom vilka risker som företaget inom den närmsta framtiden kan komma att ställas inför. Det kan exempelvis vara leverantörer som i nuläget riskerar konkurs. Samtidigt finns det även risker i samband med högkonjunkturer och Andrén nämner framförallt att det uppstår problem med bemanning av platschefer. Detta är enligt henne ett problem då kompetensen är essentiell för projektens framgång samtidigt som det är kostsamt att lära upp nyutexaminerade individer i det praktiska arbetet från början. Platschefen spelar en otroligt viktig roll. Denna kan likställas med en verkställande direktör i ett företag som omsätter 100-300 miljoner kronor.

Enligt Karlsson kan ovanstående nämnda faktorer, tillsammans med interna bonussystem och lönsamhetsmått, framkalla incitament till att styra redovisningen med ohederliga metoder så att den information som förmedlas utåt till intressenterna är felaktig. Manipuleringen kan äga rum på så vis att kostnader förskönas genom att de rullas framåt i tiden. Det kan ske i de fall

då man har ett nytt stort projekt som precis har påbörjats. Kostnaderna bokas då in på detta projekt även om de egentligen tillhör ett annat nästan avslutat projekt. Har det nya projektet samtidigt fått ett stort förskott, finns risken att det saldomässigt ser legitimt ut trots att en manipulering av siffrorna har ägt rum. Detta är en risk för företaget. Karlsson framhåller samtidigt att det finns interna kontrollmekanismer med syftet att förhindra att dessa situationer uppstår. Exempelvis finns det inbyggda funktioner i de program som används. Varje projekt har en tillhörande kodsträng till vilken allt som rör projektet skall bokas och om något bokas på fel sträng så utgår i princip en varning direkt. Det finns alltså möjlighet att själv påverka och styra sina egna projekt men företaget är väldigt tydligt med att det inte är tillåtet att kostnader bokas på fel projekt. Samtidigt finns det som nämns ovan inom företaget interna bonussystem. De flesta tjänstemän som jobbar i samband med produktionen utav projekt har en bonus kopplad till resultatet som baseras på den slutliga kostnaden samt hur länge projektet har fortlöpt. En konsekvens av belöningsystemet kan således bli att bonusar utgår trots att projektet i fråga inte är färdigt eller att det egentliga resultatet är ett annat än det som har redovisats. För att förhindra den här typen av situationer finns mekanismer i form av klausuler i bonusbrevens vilka tydligt klarlägger att om det skett förändringar i projektets resultat till nästa år eller nästa kvartal, har företaget rätt att korrigera den redan utgivna bonusen.

Andrén på NCC har en liknande syn och påpekar att deras rörliga bonussystem mycket väl kan framkalla incitament hos de anställda att redovisa ett resultat som inte överensstämmer med verkligheten. Hon har emellertid under senare år noterat en avsevärd förbättring med avseende på redovisningens kvalitet. Numera bokas kostnader konsekvent på rätt projekt istället för som tidigare då de bokades där det fanns pengar för att på så sätt nå upp till bra projektresultat. Andrén menar på att det förut var omöjligt att se vilka projekt som gick bra eller dåligt.

Karlsson på Skanska likställer problematiken med en våg och menar på att det handlar om en balansgång. Det finns alltid risker i samband med projekt och förskott på stora summor i samband med entreprenaduppdrag kan exempelvis missgynna tillförlitligheten i resultatet och användas som ett manipuleringsverktyg. Det kan även uppstå situationer där du har ett större projekt som du är medveten om kommer att slå hårt på resultatet beroende på vilka marginaler du sätter. Han menar att problemet med missledande redovisning är en del av vardagen. Det kommer alltid att finnas ohederliga människor och det är därför oerhört viktigt att man hela tiden internt kan argumentera för de siffror som används i projekten och som således påverkar redovisningen.

Ovanstående illustration av hur lätt uppdragen kan påverkas av oanade faktorer bestyrks vidare av Andrén på NCC. Om exempelvis mestadels av materialet till ett projekt beställs i början av projektet, kommer det enligt henne att slå hårt på resultatet och därigenom influera projektets kommande kalkyler och prognoser. Samtidigt kan det vara så att material i stor mängd köps in precis innan ett bokslut vilket således resulterar i ett sämre resultat redovisningsmässigt än vad som är fallet i verkligheten. Andrén och Sonne framhäver därför vikten av att konsekvent ställa sig frågan: Är de beräkningar som gjorts verkligen neutrala och rimliga?

Gemensamt för respondenterna är dock att de inte ser några problem i att tolka standarden och de är eniga om att framgången till en fungerande rapportering och goda projektresultat enbart vilar på dem själva och de personer som är involverade i projekten. Enligt Elgström på NCC är successiv vinstavräkning en väl fungerande metod. Hon menar att det tidigare, liksom idag,



ändå var kostnaderna som styrde redovisningen. Tankesättet är således egentligen inte nytt. Däremot hävdar hon att företagets interna kunskap successivt förbättrats vilket även bekräftas av André. Hon nämner att de under senare år satsat stora resurser på effektivare system för kostnadsberäkningar men framförallt på internutbildning där de använder sig av ett system som heter trappan. Det innebär en femstegsutbildning i alla essentiella moment som berör ett entreprenaduppdrag.

Samtidigt erkänner respondenterna att standarden i vissa avseenden självklart kan komma att påverka dem ändå. En situation där den har en särskild inverkan återges av Elgström och syftar på förvärv av mindre onoterade byggföretag som görs löpande under året. Svårigheter uppstår på grund av att de inte alls tillämpar metoden successiv vinstavräkning och därmed har de inte heller ett system som kan räkna med metoden. Detta leder i sin tur till massor av extra arbete. Det är nämligen inte ovanligt att dessa bolag omsätter cirka 100 miljoner kronor. Att fastställa den ingående balansen i vår successiva vinstavräkning blir därmed problematiskt eftersom det är förvärvstidpunkten som styr.

En ytterligare högintressant aspekt lyfts fram av Karlsson på Skanska och är en direkt konsekvens av det svenska systemet med kopplingen mellan redovisning och beskattning vilket leder till att man internt producerar två skilda redovisningar. Dels existerar affärsredovisningen där endast avslutade projekt redovisas och det är den som sedan ligger till grund för beskattningen. Utöver den finns även den interna redovisningen, koncernredovisningen, som egentligen visar hur företaget går. Det är först i denna som resultat från pågående projekt inkluderas. Så är inte fallet i skatteredovisningen eftersom den endast innehåller avslutade projekt. Problemet, som Karlsson ser det, är att revisorer lägger mycket kraft på den legala biten, det vill säga på skattedelen, medan man inte alls är lika intresserade av koncernrapporteringen. Fokus förflyttas således bort från koncernredovisningen och orsaken är enligt Karlsson att den senare inte alls innefattar lika omfattande krav från Skatteverket och liknande instanser. Resultatet blir följaktligen att revisorer kan affärsredovisningen lite bättre och successiv vinstavräkning inte alls lika bra. Problemet är att exempelvis investerare, som exempelvis skall bedöma om de skall satsa pengar i företaget, mest bryr sig om det löpande resultatet och är inte i behov av att vänta tills projektet avräknas. Han önskar därför se ett större engagemang och fokus på börsrapporteringen. Samtidigt medger han att detta gör successiv vinstavräkning till ett intressant område eftersom det bland annat är så få företag och personer som har kunskap om det.

En annan viktig aspekt som samtliga respondenter framhäver som vital för ett projekts lönsamhet är en fungerande kommunikation. Respondenter lyfter framförallt fram vikten av kommunikationen mellan dem inom företaget men nämner också vikten av den externa, det vill säga den mellan företaget och kunden å ena sidan och företaget och dess leverantörer å andra sidan. De menar att en bristfällig sådan snabbt kan förstöra relationen till kunden. Enligt Sonne kan den interna nyckelkompetensen till och med avgöra om de tilldelas ett projekt eller inte. Det beror på att konkurrensen mellan företagen på marknaden är så hård. Eller som Karlsson påpekar, vi har inga maskiner eller personer som kan göra något unikt utan utfallet av ett projekt är helt upp till personerna som jobbar med det. Ett problem som nämns av Sonne på Peab är att de inblandade personerna i projekten ofta har olika perspektiv när de ser på saker och ting. Exempelvis ser ekonomer enbart till året i helhet eftersom det ligger till grund för årets resultat som senare rapporteras utåt, medan personerna i projektet istället är mer intresserade av projektets slutresultat. Ett exempel där detta kommer till uttryck är enligt Sonne då varor köps in. Medan det för ekonomerna enbart handlar om bokförda

kostnader, det vill säga när inkommer fakturorna från leverantörerna, tänker istället produktionsmedarbetarna i termer relaterade till själva projektet. Hon medger att dessa kommunikationsproblem kan få ödesdigra effekter, framförallt i större projekt som löper under en längre tid, eftersom de ofta medför mängder av successiva förändringar i de prognoser som används. Om dessa då inte kommuniceras på rätt sätt hamnar man efter i rapporteringen och det skapas på så sätt en ond cirkel.

Framgång är således, enligt våra respondenter, beroende av bemanningen av projekten. Det är viktigt att den processen sker på rätt sätt från början så att alla inblandade känner att de hinner med sina arbeten. Detta är emellertid inte ett helt problemfritt moment enligt Karlsson som säger att de personer som blir tilldelade ett projekt fortfarande kan arbeta med sina gamla projekt. Följdefekten blir en överlappning och det är inte ovanligt att som anställd prioritera det redan påbörjade projekten framför det nya vilket lätt kan skapa icke önskvärda konsekvenser. Liksom Karlsson på Skanska, upplever respondenterna på NCC att mängden projekt som samtidigt pågår kan skapa problem. Flertalet prognoser skall arbetas igenom och revideras inför varje kvartal vilket ofta är en tidskrävande process som dessutom kan upplevas som påfrestande. Detta har medfört att större identifierbara förändringar som successivt uppkommer justeras kontinuerligt i de interna månadsrapporterna. Detta innefattar dock enligt dem endast större förändringar.

Karlsson och Sonne medger att all den osäkerhet och problematik som föreligger i samband med bedömningarna i regelverket mynnat ut i att företagen i vissa lägen är något försiktiga i sina bedömningar. Karlsson återger ett exempel på en entreprenad där man redan från början vet att kontraktssumman kommer att uppgå till 50 miljoner. Det är ena sidan. Den andra är kostnadssidan och det är där han medger att behandlingen ofta är mer försiktig. Ett exempel som belyser vad som kan hända kan hämtas från kalkyleringsstadiet. Man har en kalkylerad kostnad men egentligen tror man att man kan prestera bättre genom att exempelvis samordna inköp med andra projekt. Individerna som kalkylerar antar alltså att man kommer att göra en inköpsvinst i samband med materialinköp men ligger trots det faktum kvar med den höga kostnaden tills inköpen väl har genomförts. Enligt Karlsson är detta en försiktighetsåtgärd som vidtas eftersom de inte vill ta ut någonting i förskott. Man tror att det kommer att bli en högre vinst men på grund av osäkerhetsposten angående samordningsvinster, sänker man marginalen ett par procent. Samtidigt får det inte slå åt det andra hållet så att marginalen är hälften av vad den borde vara. Det är således en balansgång även här. Det viktiga är att man även här kan argumentera varför man valt att räkna som man gjort.

För att undvika att det som nu nämnts inträffar jobbar Skanska mycket med en process kallad risk och möjligheter. Syftet med den är enligt Karlsson att förbättra förutsättningarna för att så tidigt som möjligt kunna identifiera och påpeka eventuella framtida oroligheter. Det kan vara risker i samband med utförda tilläggsarbeten som ännu inte blivit godkända av kunden. I värsta fall kostar det då så här mycket pengar vilket genererar följande intäkt och resultat men det kan också finnas möjligheter från andra hållet. Det viktiga är att inte alltid gå händelserna i förväg, utan verkligen tänka igenom de beslut som fattas.

Samtidigt medger Sonne att situationen kan vara den motsatta, det vill säga osäkerheten leder till att man i prognosen inte inkluderar intäkter med motsvarande kostnader på grund av osäkerhetsmoment med avseende på vart de kommer att landa. Intressant är att båda respondenterna på NCC inte anser att de är försiktiga i sina beräkningar och framhäver vikten av att alltid visa en så rätt bild av verksamheten som möjligt.

## 5 Analys

---

*I kapitlet analyseras med hjälp av referensramen den insamlade informationen ifrån respektive intervju. Strukturen följer den från föregående kapitel och är uppbyggd kring de två frågeställningar som uppsatsen ämnar besvara.*

---

### 5.1 Respondenternas resonemang kring de moment som återges i IAS 11

Efter en närmare genomgång av IAS 11 framkommer det att intäktsredovisningen i entreprenadföretag är en komplex process där företagen ställs inför flertalet problematiska moment vilka kan, om de inte genomförs på rätt sätt, äventyra det redovisade resultatets riktighet. Kännetecknande för standarden är den frihet som åläggs företagen. Friheten inbegriper såväl egna bedömningar som val utav beräkningsmetoder och relationen mellan företagen och regelverket kan närmast liknas vid ett isberg, där regelverket endast utgör den tiondel som syns ovanför vattenytan. Den viktigaste delen, vilket kan utläsas ur intervjuerna, gömmer sig istället under ytan, det vill säga i den interna företagsstrukturen och de metoder som företagen valt att använda sig av. Frågan är om denna frihet är bra eller dålig med avseende på hur väl man härigenom erhåller en ändamålsenlig redovisning? En fördel som vi ser utifrån respondenternas resonemang är att företagen tillåts implementera interna system som matchar deras interna organisationsstruktur, vilket vi ser som en nödvändighet för att intäktsredovisningen överhuvudtaget skall fungera. Friheten ger emellertid upphov till skillnader mellan företagen, vilket kan komma att få oönskade konsekvenser. Exempelvis kan det bli svårt för en extern granskare att jämföra företagen. Friheten ställer samtidigt stora krav på hög kompetens och frågan är hur man verifierar rätt kompetens? Redovisningsområdet förändras ständigt, och vi förstår att om det är svårt att ideligen rätta in sig efter den förändringsprocess som ständigt äger rum.

#### 5.1.1 Kategorisering av uppdrag

Att kategorisera uppdrag i samband med entreprenadavtal kan vid en första anblick verka vara ett komplicerat moment. Så är emellertid inte fallet, åtminstone inte om vi skall tro våra respondenter. Framförallt lyfts den förhållandevis tydliga vägledning fram, tillsammans med de systemstöd som företagen besitter, som en grund till varför det inte upplevs som problematiskt. Enligt respondenterna är dessa hjälpmedel av väsentligt betydelse för att de skall kunna kategorisera uppdragen till rätt kategori. En intressant aspekt framkommer i samband med intervjun på Skanska, och det är att det vid en försäljning av ett projekt sällan ingår efterföljande service, utan uppdraget upphör som regel i samband med slutbesiktningen. Karlsson medger att detta underlättar processen, men ser det samtidigt som negativt eftersom efterföljande service vore ett sätt att knyta till sig kunden i ett mer långsiktigt perspektiv. Vi blev följaktligen förvånade, eftersom vi från början utgick ifrån att detta skulle kunna medföra en del problem för företagen.

Vi ställer oss således frågande till hur ofta ett entreprenadföretag egentligen ställs inför komplicerade vägval i samband med att uppdragen skall kategoriseras. En kommentar som framförallt indikerar att kategoriseringsprocessen inte verkar innefatta närmare svårigheter kommer från Karlsson som talar om att de allra flesta utav företagets uppdrag är av karaktären fastprisuppdrag. Uppdrag på löpande räkning är enligt honom relativt ovanliga och när de förekommer så inbegriper de vanligtvis inte en i jämförelse lika stor omsättning som uppdrag till fast pris gör. Det i sin tur innebär att även ifall det skulle vara problematiskt att klassificera

uppdrag så blir oftast konsekvenserna inte speciellt stora då uppdrag på löpande räkning oftast är relativt små till omfånget.

Med tanke på ovanstående faktum, så är känslan som uppenbarar sig för oss således snarare tvärtom, det vill säga företagen verkar göra momentet än enklare för sig. Både Karlsson och Andrén framhäver exempelvis den ökade förekomsten av partneringuppdrag där allt sker utifrån öppna böcker. Resultatet som vi ser det är att företaget utifrån denna uppdragsform, i ett tidigare skede ges möjlighet identifiera eventuellt kommande ändrings- eller tilläggsarbeten, och på så sätt ur ett mindre stressat läge bättre kan hålla dem separerade från övriga moment i projektet.

Samtidigt kan betydelsen i uttalandet om att kategorisering av uppdrag inte överhuvudtaget ses som ett problem ifrågasättas i sig. Särskilt om varje projekts unika karaktär inkorporeras i resonemanget. Det troliga är som vi ser det att ifall det skulle existera ett projekt där kategoriseringen anses problematisk, så utgör de antagligen blott endast en bråkdel av de totala bedömningsproblemen som uppstår under ett verksamhetsår. Det enklaste svaret är således att det inte är något problem, men om det är hela sanningen är en annan fråga. Dessutom framkommer indikationer på att det finns situationer där det inte är helt enkelt att avgöra dess karaktär, och Karlsson ger ett exempel beträffande tillkommande rivningsarbeten i samband med ett projekt. Frågan som uppstår är om de skall redovisas separat på löpande räkning eller som del i hela projektet till fastpris, en fråga vi utifrån enbart standarden har svårt att besvara.

### **5.1.2 Beräkning av uppdragsinkomster, uppdragsutgifter och färdigställandegraden**

Ett område som till skillnad från kategorisering av uppdrag framhävs som problematiskt av samtliga respondenter är kostnadsberäkningarna, vilket är förståeligt med tanke på den stora osäkerhetsfaktor som momentet omgärdas av. Samtidigt påverkar, vilket vi kan utläsa ur standarden och respondenternas resonemang, kostnadsberäkningarna alltifrån anbudet till de i slutändan så viktiga tillförlitlighetsbedömningarna, och de har således en central inverkan på det slutgiltiga resultatet i varje projekt.

Utifrån intervjuerna framgår att somliga moment i samband med kostnadsberäkningarna upplevs som mer problematiska än andra. Samtliga respondenter är exempelvis eniga om att materialberäkningarna i de flesta avseenden är relativt enkla att genomföra. Det beror bland annat på att de i detta sammanhang kan använda sig av sin långvariga erfarenhet ifrån tidigare projekt. En del osäkerhetsfaktorer kan dock urskönjas. Sonne nämner exempelvis risken för att en leverantör kan gå i konkurs och Karlsson påpekar att det lätt kan uppstå missförstånd angående materialval mellan dem och kunden. Resultatet som uppstår är att materialberäkningarna i båda fallen blir inaktuella.

Skälet till respondenternas trots allt eniga inställning tror vi beror på, vilket också Andrén berättar, att det mesta av materialet köps in i början av ett projekt. Således krävs inga prognostiseringar långt in i framtiden och eventuella konjunktursvängningar som kan uppstå hinner troligen inte få någon större effekt. Vidare är mängden material en förhållandevis konstant faktor. Med det menas att om man vet måtten på den konstruktion som skall byggas, är det inte svårt att därefter beräkna den mängd material som kommer att erfordras. Det vi ställer oss frågande till är hur ofta det uppstår problem i samband med tillförlitligheten i anslutning till materialberäkningarna. Samtidigt förnekar vi inte tidsaspektens betydelse, och självklart, vilket även Karlsson på Skanska berättar, ökar svårigheterna med att uppskatta

kostnaderna ju längre tidshorisont, tillsammans med storlek, som ett projekt har. Det finns dock ytterligare faktorer som förstärker vår tilltro till att momenten hanteras på ett ändamålsenligt sätt. Exempelvis så nämner Andrén på NCC att de till och med har en separat enhet som enbart har som uppgift att upprätta denna typ av kalkyler. Med denna specialisering antar vi att en ökad kompetens medföljer. Samtidigt anser vi att den avsevärda mängden tid som i det initiala stadiet investeras i att analysera eventuella framtida risker och möjligheter borde slå igenom positivt på kostnadsberäkningarna. Det faktum att momentet inte upplevs som problematiskt underminerar dock inte dess betydelse, och värt att notera är att materialkostnaderna oftast utgör en betydande del av kostnadssidan varför det enligt oss vore dumdrigt att inte sätta av tid till momentet. Särskilt när det som tidigare nämnts har en stor inverkan på färdigställandegraden och det resultat företaget därmed kommer att redovisa under en period.

Ett moment som enligt våra respondenter till skillnad från materialkostnadsberäkningar kan ställa till med mer påtagliga problem är tillkommande arbeten. Fallgroparna vid tillkommande arbeten är flera, framförallt med tanke på den oförutsägbarhet och de höga krav på en internt och externt fungerande kommunikation som föreligger. Det är därför intressant att notera en skillnad i respondenternas resonemang. Medan både Sonne på Peab och Karlsson på Skanska belyser flertalet dilemman som kan uppstå i samband med tillkommande arbeten, har respondenterna på NCC en överlag mer positiv framtoning. Medan de förstnämnda påpekar att tillkommande arbeten inte behöver innebära ökade intäkter framhäver Andrén att de utgör en ypperlig extra inkomstkälla med tanke på att dem medför högre marginaler än vanligt. Det vi framförallt ställer oss frågande till, med tanke på alla de möjliga komplikationer och fallgropar som både Sonne och Karlsson målar fram, är om den positiva synen som återfinns på NCC verkligen gäller samtliga fall av tillkommande arbeten, eller om det egentligen rör sig om en mer personlig åsikt. Föreställ dig exempelvis det scenario som Karlsson framhåller angående dess innebörd. Han säger att ett projekt mycket väl kan innehålla hundratals små förändringar, vilka tillsammans brukar utgöra 10 % av den totala kontraktssumman. Dessa skall dels kommuniceras med kunden, samtidigt som de internt skall justeras i de befintliga prognoserna. Som vi ser det borde det, om inte annat, föreligga en stor risk för att de administrativa kostnaderna skjuter genom taket. Karlsson på Skanska uttrycker det på ett intressant sätt; i de bästa av världar fungerar tillkommande arbeten perfekt, men sådan är inte verkligheten.

Närbesläktat till kostnadssidan är intäktssidan. Med tanke på att kontraktssumman oftast fastställs i samband med anbudet, har vi svårt att se denna sida som problematisk. Som tidigare nämnts så löper ju även merparten av entreprenaduppdragen till fast pris. Den enda gången som det skulle kunna uppstå bekymmer är enligt oss vid tillkommande arbeten eller då kunden hamlar i betalningssvårigheter. Den första borde inte utgöra något problem så länge som kommunikationen mellan företaget och kunden fungerar och företaget från början vågar ta ut ett rimligt pris så att dess marginaler upprätthålls, medan den andra med dess mera oförutsägbara karaktär torde vara svårare att hantera.

Kostnads- och intäktsberäkningarna utgör grunden för det moment som respondenterna diskuterar härnäst, vilket är färdigställandegraden. Enligt standarden har företaget tre metoder att välja mellan. Förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och de beräknade totala uppdragsutgifterna, utfört arbete på basis av genomförd granskning eller fysisk färdigställandegrad för uppdraget. Värt att notera är att den enda rekommendation som finns är att företaget skall använda den metod som ger det tillförlitligaste resultatet. Hur beräkningen sedan görs rent praktiskt är upp till företaget. Med

tanke på att metoden bör vara enkel, konsekvent i sin utformning och anpassad till företagets verksamhet frågar vi oss varför ett företag skulle välja att tillämpa någon annan metod än den förstnämnda. Även respondenterna vidhåller att valet av metod är enkelt. Vi ställer oss därför frågande till i vilken utsträckning de övriga metoderna överhuvudtaget används. Skulle de verkligen vara användbara för vår typ av intervjuföretag? Vi själva har svårt att finna några skäl, framförallt med tanke på att respondenterna lyfter fram kostnaderna som en styrande faktor i företagens intäktsredovisning, och vi ser inte varför företagen skulle välja att ytterligare komplicera en redan komplex process. Detta fråntar dock inte momentets betydelse och som kan noteras i det räkneexempel som medföljer bland bilagorna så avgör färdigställandegraden till stor del vilket resultat ett företag redovisar under en period. Detta leder oss naturligt in på de tillförlitlighetsbedömningarna som standarden kräver utav beräkningarna för kostnader, intäkter och färdigställandegraden.

### **5.1.3 Bedömning och fastställande av tillförlitligheten**

Vi ställde oss inledningsvis frågande till hur tillförlitliga bedömningarna, särskilt av kostnaderna, kan vara med tanke på den subjektivitet och oförutsägbarhet som dem genomsyras av. Vi blev därför något förvånade över att samtliga fyra respondenter inte upplevde momentet som en svår uppgift att lösa. Att intäkterna inte utgör ett stort problem förstår vi efter diskussionerna med respondenterna, men vår ursprungliga tveksamhet till exempelvis tillförlitligheten i kostnadsberäkningarna kvarstår. En orsak till respondenternas resonemang anser vi kan vara att standarden inte ger några klara riktlinjer för när tillförlitligheten anses uppnådd. Den stora frågan enligt oss är således när tillförlitligheten egentligen anses vara säkerställd? Bestäms det internt eller externt? Med tanke på att det är tolkningsbart uttryck så är vi inte heller förvånade över att respondenterna sinsemellan har olika metoder för att fastställa tillförlitligheten. Varför de skiljer sig åt och om en metod är mer relevant än den andra är svårt för oss att bedöma, men däremot så tror vi att valet har en enorm betydelse, framförallt när det ställs mot moment som präglas av stor osäkerhet och där det föreligger manipuleringsmöjligheter. En punkt vi emellertid ställer oss frågande till är relevansen i att som på Peab använda sig av nyckeltal ifrån tidigare projekt. Är det verkligen en bra metod med tanke på att varje projekt i sig är så unikt? Därutöver finns det flertalet faktorer som med tiden ändras, exempelvis priser på material. Skälen till att nyckeltal används som vi ser det är att det både är tids- och kostnadseffektivt, samt att det inte finns någon som kommer att ifrågasätta det.

Att vi således har krav på tillförlitlighet i bedömningarna torde inte vara svårt att förstå och vi undrar vad som skulle ske om kraven inte fanns i regleringen. En risk som vi ser det är att fokus skulle skifta över mycket till de enbart större och mer resultatmässigt betydelsefulla projekten, med effekten att mindre projekt mer eller mindre tillåts leva sitt eget liv. Som Andrén nämner i sin intervju så nollavräknas ju exempelvis inte mindre projekt även om tillförlitligheten inte kan fastställas.

Utifrån ovanstående resonemang är det således inte heller förundransvärt att nollavräkning är en sällan använd metod, och vi blev nästan mest förvånade över att det överhuvudtaget förekommer (NCC), och enligt oss måste det i sådana fall röra sig om längre och oerhört komplicerade projekt. Samtidigt skulle det kunna bero på, som nämns ovan, att standarden inte ger några klara riktlinjer över när tillförlitligheten anses uppfylld. Däremot var vi desto mer förvånade över att andelen förlustprojekt var så låg, men som vi kommer att se i följande frågeställning så finns det ytterligare faktorer som påverkar företagets redovisning och motiverar de redovisningsval som görs internt.

## **5.2 Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?**

### **5.2.1 Institutionell påverkan**

Samtliga respondenter är överens om att den egna branschen i sig har en stor påverkan på företagets intäktsredovisning, och ett tydligt exempel på detta är sambandet mellan branschens låga marginaler och företagets ovilja att redovisa förlustprojekt. Vi kan således konstatera att entreprenadföretagen utsätts för ett institutionellt tryck från omgivningen och den institutionella teorin blir följaktligen tillämpbar för att diskutera och förklara företagets redovisningsval.

I en osäker omgivning som entreprenadföretagens, så är den naturliga konsekvensen enligt Powell och Dimaggio (1983) att företag efter en viss tid kommer att uppvisa liknande karaktärsdrag, exempelvis vad gäller organisationsstruktur och handlingsmönster. Faktumet tillstyrks i vårt fall utav att entreprenadbranschen i sig är uppdelad på ett mycket begränsat antal företag vilket sannolikt leder till att företagen kommer att efterlikna varandra i större utsträckning än om antalet konkurrenter varit betydligt fler till storleken. Det är nämligen svårare att i en sådan miljö vara företagsam och konstruera unika lösningar än om antalet företag hade varit större - eftersom man då kommer att synas och sticka ut mer.

Genom att studera intervju svaren finner vi också att företagen i vissa situationer uppvisar liknande handlingsmönster, men däremot finner vi inga direkta argument till varför företagen skulle vilja adoptera en liknande organisationsstruktur som andra företag. En förklarande orsak som lyfts fram av respondenterna är att företagets framgång i så stor utsträckning är beroende av den egna personalens kunskap. Karlsson uttrycker det på ett illustrativt och förklarande sätt: ”Vi har inga maskiner eller några som kan göra något unikt utan utfallet av ett projekt är beroende av personerna som jobbar med dem”. Respondenterna menar vidare att det interna ekonomisystemet, för att fungera så effektivt som möjligt, bör vara homogent med företagets egna organisationsstruktur. Den rimliga följd effekten borde således vara att den egna personalen inte kommer att ha någon större nytta utav att studera andra företags metoder och systemstöd, eftersom de troligen kommer att skilja sig åt väsentligt jämfört med deras egna. En ytterligare faktor som talar emot att företagen kommer att efterlikna varandra är att samtliga respondenter medger att de lägger ner otroligt mycket tid och pengar på att internt bilda den egna personalen, vad gäller både deras egna system och interna mål.

Att företagen i vissa situationer handlar på ett liknande sätt framkommer ur intervjuerna, men vi tror inte det kan förklaras enbart med det härmande tryck som framläggs ovan. Vi grundar vårt resonemang på två skilda argument. För det första så medger samtliga respondenter att de inte har några problem med att tolka standarden i sig, och för det andra, vilket kan noteras ovan, så lägger företagen ned stora resurser på att förmedla företagets interna mål till de anställda.

En annan faktor som påverkar företagets redovisning grundar sig i de lagar och förordningar som enligt Hatch (2002) omgärdar företag inom en bransch. Vi ställer oss emellertid frågande till, med tanke på den öppna utformning som regelverket besitter, hur stor inverkan och förklaringsvärde lagregleringen i vårt fall har på entreprenadföretagens redovisningsval. Som vi ser det så verkar företagen mer styra sig själva. I synnerhet med tanke på att samtliga respondenter är eniga om att framgången till en fungerande rapportering och goda projektresultat enbart vilar på dem själva och de personer som är involverade i projekten. Samtidigt kan vi genom att granska standarden notera att det i stort sett är upp till företagen

att själva utforma metoder för att göra sina beräkningar och bedömningar, och frågan är i vilken utsträckning som företaget tar hänsyn till regelverket i samband med dessa. Ett tydligt exempel på att så inte är fallet är att företagen uppvisar skilda metoder och krav på när tillförlitlighetskriteriet anses vara uppfyllt, och som Andrén framhäver så nollavräknas ju exempelvis inte mindre projekt även om tillförlitligheten inte kan fastställas.

Uttalandet av Karlsson beträffande att revisorer ägnar större fokus åt skatteredovisningen än koncernredovisningen indikerar emellertid att regleringen i vissa situationer kan komma att ha en påtaglig inverkan. Följdefekten som vi ser det kan bli att personalen inom ett företag i större utsträckning kommer att fokusera på skatteredovisningen, vilket i sin tur resulterar i en mindre pålitlig koncernredovisning. En ytterligare situation framkommer vid intervjun med Elgström som berättar att det i samband med uppköp av andra företag, ofta krävs enorma insatser för att justera de uppköpta företagens nuvarande redovisning till att istället följa successiv vinstavräkning.

Vid sidan av en tvingande institutionell påverkan, så påverkas företag enligt Hatch (2002) även av omgivningens kulturella förväntningar, och med tanke på de redovisningsskandaler som under senare tiden drabbat intäktssområdet så borde trycket på entreprenadföretagen att uppnå social legitimitet vara starkare än på länge. En konsekvens som vi ser det skulle kunna vara den, vilket framkommer ur intervjuerna med Karlsson och Andrén, att manipuleringen av företagens redovisning numera är betydligt lägre än för ett antal år sedan.

Dilemmat som vi ser det är att företagen ställs inför ett vägval mellan organisationens interna mål och samhällets värderingar och förväntningar. Ett tydligt exempel på denna avvägning är företagets ovilja att redovisa förlustprojekt. På ena sidan har vi det faktum att förlustprojekt har en negativ effekt på både företagets rykte och lönsamhet, och på andra sidan har vi samhällets förväntningar om en relevant och tillförlitlig redovisning. Frågan är vilken sida som för företaget väger tyngst? Vi besitter för lite information för att på ett fullständigt korrekt sätt besvara frågan men vill ändå utifrån respondenternas intervjusvar frambringa ett par faktorer som med stor sannolikhet lär influera entreprenadföretagens val. Dessa är framförallt: de låga marginalerna inom branschen, företagets interna bonussystem, de ständiga konjunktursvängningarna och slutligen den stora konkurrensen mellan företagen.

### **5.2.2 Kvalitativa egenskaper**

Successiv vinstavräkning gjordes obligatorisk i noterade företag för att, till skillnad från färdigställandegradsmetoden som betonar tillförlitligheten, göra redovisningen mer relevant för användare genom att avspegla företagets verkliga ekonomiska förhållanden. Frågan vi ställer oss, och som kommer att diskuteras nedan, är om normsättarnas syfte uppfylls och till vilken grad det i sådana fall skett på bekostnad av tillförlitligheten. Ett exempel på att företagen försökt minska effekten kan noteras i att företagen valt att investera mängder av tid och pengar på att anpassa sina interna system till att klara av alla osäkra beräkningar som föreligger.

#### ***Relevans***

En omständighet som direkt belyser relevansen framkom i intervjun med Elgström på NCC. Hon menar att trots att ett projekt ibland inte kan fastställas på ett tillförlitligt sätt så nollavräknas det likväl inte eftersom effekten på resultatet ändå är minimal. Det vi således ställer oss frågande till är i vilken utsträckning individerna inom företaget har till självändamål att producera en fullkomligt rättmätig redovisning, framförallt med tanke på den



stora komplexitet som omgärdar flertalet av beräkningarna och bedömningarna. Som vi ser det så skulle det åtminstone kunna vara ett tecken på att våra berörda intervjuföretag, utifrån ett kostnads- och nyttoperspektiv gör ett selektivt urval av vad som är viktigt och var man behöver lägga ner tid.

Det finns emellertid fler aspekter och faktorer som får oss att ifrågasätta om företagens redovisning verkligen uppfyller de relevanskriterier som normsättarna eftersträvar. Ett av dessa framkommer i samband med intervjun på Skanska, och är en direkt konsekvens av den koppling mellan redovisning och beskattning som återfinns i vårt svenska redovisningssystem. Effekten är att det internt produceras två separata redovisningar; dels affärsredovisningen i moderbolaget där projekt resultatavräknas och beskattas, och koncernredovisningen vars syfte är att utgöra underlag för företagets och externa användares bedömningar. Problemet enligt Karlsson är att revisorer lägger ner betydligt mer energi på affärsredovisningen och han ser det som en risk eftersom fokus således lätt kan falla ifrån börsrapporteringen. Vi anser att denna snedfördelning i tidfördelning och kompetens leder till en mindre relevant koncernredovisning. Om normsättarna uppställer ett krav om att redovisa på ett sätt bör de också garantera att berörda parter har den kompetens som krävs för att sanningshalten i siffrorna skall kunna verifieras. Det känns meningslöst att kräva av företagen att de tillämpar en komplicerad redovisningsmetod om produkten i slutändan inte kan verifieras. Resonemanget blir enligt oss högst påtagligt i entreprenadbranschen där grundförutsättningarna innefattar många moment som kan förändras i takt med att ett projekt fortlöper, eftersom redovisningssiffrorna redan på förhand är osäkra. Jämför exempelvis med ett detaljhandelsföretag. De berörs inte alls av denna problematik, utan för dem är intäkterna fastställda efter varje dag om man bortser från eventuella returerna som måste korrigeras i redovisningen.

Respondenterna är alla eniga om att det mest kritiska momentet för att åstadkomma ett relevant resultat innefattar korrekta beräkningar av projektets kostnader. Eftersom respondenterna medger att metoden successiv vinstavräkning innefattar krångliga bedömningar och då det framkommer att det inte är ovanligt att kostnadskalkyler som upprättats ett år, om två år är helt förändrade, ställer vi oss frågande till hur väl redovisningen kan användas till att göra prognoser om framtiden, framförallt i mer omfattande projekt med en längre löptid. Självklart är det att föredra fastställda siffror framför prognostiserade, men har företagen utifrån dagens normsättning något val? Ur vårt perspektiv skulle det mycket väl kunna vara ett av de bakomliggande skälen till att normsättarna inte valt att specificera exempelvis när tillförlitligheten i bedömningarna är helt uppfyllt. Det är således en balansgång, men den största risken som vi ser det är att redovisningen i flertalet tillfällen inte kommer att vara relevant i den bemärkelsen att den inte utgör ett bra underlag för framtida investeringsbeslut, och då kan påpekas att vi i vårt resonemang inte ens tagit hänsyn till risken för oförutsedda händelser, såsom förändrade inköpspriser på material eller oförutsedda händelser såsom ett oväntat väderomslag, vilka enligt våra respondenter verkar vara återkommande fenomen.

Indirekt innebär det att resultatet ett enskilt år kan komma att avvika från det verkliga. Anta exempelvis att ett företag påbörjar ett fem år långt projekt i början av år 2xx1. Arbetet fortlöper enligt plan de tre första åren, men så under 2xx4 försätts två viktiga leverantörer i konkurs samtidigt som vintern blir ovanligt kall och snöig och därmed fördröjs arbetet avsevärt. Härmed kommer redovisningen, med facit i hand, att vara missvisande de tre första åren. Den situationen skulle inte ha uppstått om resultatet redovisats först då projektet är färdigställt. Det hade varit en sak att tillämpa successiv vinstavräkning om de yttre

omständigheterna varit mer stabila, men så är inte fallet i entreprenadbranschen och frågan är om det härmed är möjligt att uppfylla tillförlitlighetskriteriet för att upprätthålla relevansen. Samtidigt är färdigställandemetoden inte att föredra då den begränsar prognosrelevans i en än större omfattning.

Eftersom standarden är så vagt formulerad är det, vilket framkommer i intervjun med André på NCC, naturligt att företagen konstruerar egna metoder för att göra de nödvändiga riskbedömningar som ligger till grund för ett projekts kostnader. Här noterar vi följaktligen ett dilemma. Då företagen använder olika metoder för att frambringa redovisningssiffrorna, bör det sannolikt begränsa det allmänna kravet på relevans. Den slutsatsen drar vi utifrån det sakförhållandet att olika metoder frambringar olika resultat. Om det exempelvis hade förelegat ett krav om att använda på förhand fastställda mallar, hade relevansen istället tveklöst ökat.

Avsnittet om relevans avslutas med ett exempel ifrån intervjuerna som med eftertryck indikerar om att relevansen inte alltid upprätthålls i koncernredovisningen. Både Karlsson och Sonne medger att all den osäkerhet som förekommer i anknytning till bedömningarna som fordras av regelverket föranleder företagen till att stundom företa för försiktiga uppskattningar. Man redovisar en kostnad även om man vet att man kommer att kunna presteras bättre genom att exempelvis samordna inköp med andra projekt. Individen som kalkylerar antar alltså att företaget kommer att göra en inköpsvinst i samband med materialinköp i ett senare skede men vidhåller trots antagandet den höga kostnaden. Enligt Karlsson är detta en försiktighetsåtgärd, eftersom de inte vill ta ut någonting i förskott. Man tror att det kommer att bli en högre vinst men på grund av osäkerhetsposten angående samordningsvinster, så sänks marginalen ytterligare ett par procent.

### ***Tillförlitlighet***

Redovisningen skall samtidigt som den är relevant även vara tillförlitlig. Noterbart är dock att principerna utgör varandras motsatser och det uppstår som tidigare nämnts ofta en inneboende konflikt. Ju större vikt normsättarna lägger vid att skapa en relevant redovisning, desto mindre tillförlitlig blir den vanligtvis, och successiv vinstavräkning utgör här inget undantag.

### ***Neutralitet***

Den återkommande frågan är vilka effekter på redovisningen som kan identifieras då företag utför de nödvändigt återkommande bedömningarna. Vi noterade ett par omständigheter under intervjuerna som aktualiserar frågan om neutralitet. Enligt både Karlsson på Skanska och André på NCC kan interna bonussystem och lönsamhetsmått framkalla incitament till att styra redovisningen med ohederliga metoder, med följderna att informationen som förmedlas utåt till intressenterna blir felaktig och således inte överensstämmer med verkligheten. Vi ställer oss trots att det finns interna kontrollmekanismer, exempelvis att varje projekt har en tillhörande kodsträng som styr hur en person i allmänhet skall boka kostnaderna, frågande till i vilken utsträckning de är effektiva. Särskilt med tanke på den osäkerhet som från början präglar dessa beräkningar och bedömningar. Hur vet systemet egentligen att en beräkning har manipulerats när den bygger på en osäker prognos? Konsekvensen enligt oss blir även en låg verifierbarhet, framförallt när siffrorna i systemen helt saknar täckning i verkligheten. Det finns exempelvis inga fakturor som kan bestyrka siffrorna då de enbart är prognostiserade. Faktumet tillstyrks utav att samtliga respondenter medger att det fortfarande förekommer viss manipulering, dock i inte alls lika stor utsträckning som tidigare.

Ett ytterligare exempel som belyser en situation där neutraliteten ställs på sin spets kan hämtas från intervjun med Sonne som hävdar att det kan förekomma intern prutning eftersom de själva vill vinna en anbudsstrid. För att förverkliga den avsikten räknar man med för låga kostnader i de första kalkylerna. Hon säger vidare att det kan skapa problem då man i samma veva inte kan ta för mycket betalt eftersom det kan försämra ens chanser till att få projektet. Situationen kan likställas med den som framställs av Sonne där hon menar att det finns en risk att man internt över- eller underskattar den egna förmågan. Exempelvis så är enligt Sonne den egna organisationen ofta för snäll gentemot beställaren med avseende på vad den slutliga kostnaden i samband med tillkommande arbeten kommer att bli. Detta trots att personerna inom organisationen är medvetna om att kostnaderna i slutändan kommer att bli högre.

Som vi ser det, ju betydelsefullare och mer omfattande ett projekt är, desto lägre kommer neutraliteten att vara. Det finns dock saker som talar för motsatsen. Exempelvis så torde ett mindre fokus på att förebygga manipulering av redovisningen föreligga i samband med mindre projekt, eftersom de har en så låg resultatpåverkan.

### *Jämförbarhet*

Med tanke på standardens öppna utformning, och den vikt som åläggs företagen att själva internt etablera fungerande metoder, var vi från början tveksamt inställda till i hur stor utsträckning entreprenadföretags intäktsredovisning skulle kunna vara jämförbara sinsemellan. Nyckeln till en god jämförbarhet ligger enligt oss i de tillförlitlighetsbedömningar som normsättarna satt som krav på företagen, eftersom tillförlitliga bedömningar genererar tillförlitliga beräkningar, vilket i slutändan genererar verklighetsbaserade och korrekta resultat. Anledningen till vårt resonemang är att investerare och övriga intressenter inte vet vilka metoder som används internt så måste de ställa sin förhoppning till tillförlitligheten i de siffror som presenteras i årsredovisningen, samt de prognoser som görs var tredje månad.

En viktig poäng som lyfts fram av samliga respondenter är att för att beräkningarna skall vara tillförlitliga så krävs omfattande interna systemstöd som är välkongruerande med företaget i övrigt. Effekten, vilket också tillstyrks av Andrén på NCC, borde således bli att företag inom entreprenadbranschen använder sig av helt skilda interna system. Problemet som vi ser det är att olika system ofta är uppbyggda med olika syften. En automatisk konsekvens kan således bli att liknande transaktioner kommer att hanteras på olika sätt vilket naturligtvis påverkar jämförbarheten mellan företagen. Ett exempel där detta skulle kunna ske är i företagets val av metoder för att beräkna färdigställandegraden.

Nu pratar vi dock endast om jämförbarhet mellan företagen, och jämförbarhet över tid som utgör den andra aspekten, är enligt oss en helt skild fråga eftersom det i större utsträckning avgränsar sig till att endast behandla det enskilda företaget. En faktor som skulle kunna leda till mindre jämförbarhet är, vilket framkommer i intervjun med Karlsson, att projekt ofta löper om lott, vilket borde utgöra en svårighet för att jämföra två inom företaget samtidigt pågående projekt. Notera att detta samband sannolikt även gäller för jämförbarhet mellan företag. Hur relevant är det exempelvis att jämföra ett projekt som befinner sig i inledningsstadiet med ett som befinner sig i slutfasen? Detta, tillsammans med alla de förändringar som kan uppstå under ett projekts gång, exempelvis tillkommande arbeten eller en oväntad prisökning på material, var också orsaken till att vi från början ifrågasatte tillförlitligheten i att använda sig av nyckeltal ifrån tidigare projekt. I alla fall i början av ett projekt eftersom osäkerheten då är som störst.

En i många fall låg jämförbarhet torde sammanfattningsvis vara ett resultat av att normsättarna försökt göra redovisningen mer relevant. Vi vore därför inte förvånade om detta framöver kommer att skapa ett dilemma för normsättarna. Ta exempelvis den uppdelning som gjorts utav redovisningsmetoder emellan olika redovisningsenheter. Hur stor är exempelvis jämförbarheten när ett börsnoterat företag använder sig av successiv vinstavräkning i koncernen och färdigställandemetoden i moderbolaget, samtidigt som ett mellanstort företag som inte är noterat använder sig av färdigställandemetoden i båda enheterna? Nu anser vi i och för sig att det inte är värt att jämföra dessa två typer av företag, men det illustrerar ändå hur komplext det blivit. Det vi slutligen ställer oss frågande till är hur stor vikt företagen lägger vid jämförbarheten, när resultatet för företaget i så stor utsträckning baseras på och är beroende av vad som sker internt inom företaget.

Det vi slutligen funderar över är om striktare reglering skulle leda till att företagen i större utsträckning kommer att använda mer likvärdiga metoder, vilket således skulle resultera i en ökad jämförbarhet. Som vi ser det så skulle det antagligen endast väcka agg hos de företag som idag tillämpar standarden, samt att relevansen i redovisningen, vilket är normsättarnas målsättning, borde minska.

### **5.2.3 Försiktighetsprincipen**

Det råder ingen tvekan om att successiv vinstavräkning tvingar företag till att frångå den norm om en försiktig redovisning som traditionellt haft starkt fäste i Sverige. Risken som vi ser det när lagtextens fokus förflyttas ifrån ett försiktigt synsätt är att den inneboende optimism som antas föreligga bland personalen på företag får ett för vidsträckt utrymme, vilket är något som vi i ett par fall uppmärksammat hos företagen. Sonne nämner exempelvis att den egna organisationen ofta är för snäll gentemot beställaren, framförallt vad gäller kostnadsberäkningar. Det kan även vara så att man missbedömer omfånget av tillkommande arbetena genom att den egna förmågan överskattas. Karlsson påpekar vidare att projekt ofta förlöper i en för snabb takt vilket medför att viktiga beräkningar som bör göras direkt, skjuts på framtiden, vilket kan leda till besvärliga diskussioner om priset. Resultatet kan således bli att det mot slutet av projektet dyker upp besvärliga diskussioner med kunden om exempelvis priset.

De här exemplen åskådliggör hur själva redovisningslagarna faktiskt påverkar företagets lönsamhet. I samband med att man frångår försiktighetsprincipen till förmån för en strikt tolkning av realisationsprincipen, kommer den press som tidsfaktorn innebär att resultera i att företagen tar mindre betalt än de annars hade gjort vilket naturligtvis är oacceptabelt, och frågan är vad som kan ske på en längre sikt i och med de låga marginalerna som redan präglar branschen.

Om vi återgår till det avslutande exemplet i avsnittet om relevans så framgår det tydligt att försiktighetsprincipen i vissa fall gör sig påmind i företagets koncernredovisning trots att det inte är syftet med IAS 11. Att så är fallet gör oss dock inte speciellt förvånade, framförallt med tanke på att just intäktsredovisning i entreprenadföretag är ett av de områden som ställer störst krav på tillämparnas egna bedömningar. Det känns därför också inte underligt att respondenternas resonemang skiljer sig åt på denna punkt.

## 6 Slutsats

---

*I kapitlet presenteras, med hjälp av våra två problemformuleringar, de slutsatser vi kommit fram till i den här uppsatsen. Kapitlet avslutas med förslag till vidare studier.*

---

Denna uppsats innehåller två problemformuleringar. Den första berör frågan om vilka moment som upplevs som problematiska i anknytning till intäktsredovisningen, medan den andra behandlar, i förhållande till intäktsredovisningen, såväl inre som yttre påverkandefaktorer. Kännetecknande för standarden är den frihet som åläggs företagen. Frågan är således om friheten är bra eller dålig för redovisningens kvalitet? Uppsatsen syftar till att utreda hur entreprenadföretagen förhåller sig till komplexiteten samt vad som påverkar deras redovisningsval.

### **6.1 Vilka moment ser respondenterna som kritiska och problematiska i samband med intäktsredovisningen?**

Även om det framkommer indikationer om att det inte är helt enkelt att avgöra hur ett projekt skall kategoriseras drar vi slutsatsen att området är förhållandevis oproblemiskt. Företagen har nästan uteslutande uppdrag till fast pris och de få löpande uppdrag som existerar har ett lågt sammantaget försäljningsvärde. Dessa två faktorer, tillsammans med det ökande antalet partneringuppdrag, torde per automatik leda till att momentet avfärdas som både kritiskt och problematiskt.

Kostnadsberäkningarna däremot innefattar mer ansenliga problem. Det är ett kritiskt moment då hela intäktsredovisningen är avhängigt utfallet av kalkylerna. Materialberäkningarna inbegriper inga större svårigheter, utan det är framförallt faktorer bortom företagets kontroll som kan komma att få dem att avvika, varav tidsfaktorn och tillkommande arbeten är två av de problem som lyfts fram av respondenterna. Tiden är svår för det är, i förhållande till att uppskatta material, invecklat att beräkna hur mycket tid i form av arbetstimmar som kommer att åtgå för att verkställa projektet. Samtidigt är det som vi kan notera en högst föränderlig faktor. Synen på tillkommande arbeten är emellertid delad. Författarna drar slutsatsen att det är ett problematiskt område då de inbegriper alla beräkningar som ett sedvanligt projekt gör, med tillägget att det inte är ändamålsenligt att utgå ifrån tidigare kalkyler då förutsättningarna ofta har förändrats när tillkommande arbeten blir aktuella. Härmed medför dem mycket extra arbete. Vi kan emellertid inte urskilja logiken i varför ett tillkommande arbete inte skulle inbringa lika bra marginaler som ett ”vanligt”. Vi drar slutsatsen att den upplevda problematiken snarare beror på slarv, exempelvis i kommunikationen, istället för okunnighet.

Det är ett kritiskt moment att tekniskt beräkna färdigställandegraden då det angränsar till kostnadsberäkningarna. Som vi ser det, om inte kostnadsberäkningarna är korrekta blir inte färdigställandegraden heller det. Att däremot välja rätt beräkningsmetod för färdigställandegraden upplevs som oproblemiskt, även om det visserligen är ett kritiskt val då olika metoder leder till olika resultat. Vi drar slutsatsen att orsaken till att valet av metod är oproblemiskt för att valet är, med avseende på tillförlitlighet och relevans, obestridligt – det vill säga att utgå från förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och de beräknade totala uppdragsutgifterna.

Resonemangen kring tillförlitlighetsbedömningarna frambringar avslutningsvis en intressant infallsvinkel, nämligen frågan om huruvida standarden är för vagt formulerad för att det

överhuvudtaget skall vara relevant att lyfta frågan om tillförlitliga bedömningar. Den slutsatsen drar vi utifrån det faktum att företagen tillämpar helt olika metoder för att fastställa tillförlitligheten samt framhäver olika verktyg som viktigast för att vidta tillförlitlighetsbedömningarna.

## **6.2 Vilka faktorer påverkar entreprenadföretagen i deras intäktsredovisning utav entreprenaduppdrag?**

Försiktighet är ett ord som under många år präglat svensk redovisning. I dag skall redovisningen inte vara försiktig utan relevant vilket påverkar företagen på åtskilliga sätt. Först och främst anser vi att relevanskravet ställer ofantliga anspråk på en internt fungerande organisation. Den måste inbegripa såväl systemstöd som fungerande kommunikationsvägar, och dessa två grundförutsättningarna måste enligt oss uppfyllas om det överhuvudtaget skall vara möjligt att, både tekniskt och praktiskt, tillämpa successiv vinstavräkning.

Samtidigt befinner sig entreprenadföretagen i en miljö präglad av hög osäkerhet. Med det menar vi två saker. Resultatet är beroende av ett fåtal projekt vilka sträcker sig över långa tidsperioder. Om projekten istället hade varit betydligt fler men med mindre omsättning hade osäkerheten säkert varit mindre. Osäkerheten är också stor då redovisningen grundas på prognoser istället för faktiska transaktioner. Denna osäkerhet påverkar företagen och relevanskravet då det ibland leder till att de redovisar lägre kostnader än dem borde. Vi tror samtidigt att det är osäkerheten ihop med konkurrensen och en rädsla för att uppbära dåligt rykte som är anledningarna till att nollavräkning och förlustprojekt förekommer så sällan. Företagen har helt enkelt inte råd att vidta de två åtgärderna, om inte annat då ”de andra” företagen inte gör det. Det institutionella trycket, att inte vara sämre än någon annan, spelar säkert också in i förklaringen. Vi misstänker att det är ett mer frekvent förekommande fenomen än vad respondenterna är medvetna om alternativt vill avslöja. Under en intervju framkom att dem inte väljer att nollavräkna mindre projekt av den anledningen att det ändå inte får någon större effekt på det totala resultatet. Om det förekommer att mindre projekt måste nollavräknas bör det sannolikt också förekomma fall då även större projekt måste nollavräknas. Det har till och med framkommit att kostnaderna i anbuden ibland sätts lägre än vad man tror sig kunna klara av för att på så sätt vinna över konkurrenterna.

Vi drar även slutsatsen att relevanskravet påverkar tillförlitligheten. Dels indirekt genom att det är svårt att verifiera sanningshalten i redovisningssiffrorna samtidigt som företagen har bonussystem kopplade till resultatet. Risken för att redovisningen manipuleras torde därmed inte vara obefintlig, och två av respondenterna bekräftar dessutom att vi kan ha rätt. Tillförlitligheten påverkas även direkt av att jämförbarheten mellan företagen kan ifrågasättas. Den slutsatsen drar vi med bakgrund av det avslutande resonemanget 6.1. ”standarderna är vagt formulerade och företagen är unika med avseende på hur dem gör riskbedömningar och vilket systemstöd dem har”. Härmed blir jämförbarheten automatiskt lidande i förhållande till om verktygen varit mer standardiserade.

Standardens vaga utformning antar vi avslutningsvis inverkar på redovisningens kvalitet då vi anser att det påverkar revisorernas förmåga att granska redovisningen. Under en intervju ifrågasätts revisorernas kompetens i fråga om koncernredovisningen och IAS 11. Karlsson trodde att det berodde på att skatteredovisningen har större krav om sig från finansiella institut. Vi drar slutsatsen att det beror på att det är för svårt för revisorerna att granska siffrorna på grund av standardens nuvarande utformning.

### **6.3 Förslag till fortsatta studier**

Vi finner det intressant om vidare studier jämför hur entreprenadföretagen väljer att redovisa intäkter i resultat- och balansräkningen samt de tilläggsupplysningar som företagen presenterar. Det skulle även vara intressant att få svar på om företagens årsredovisningar återspeglar den information som de skall återge. Ett sätt att undersöka detta på, vore att jämföra projektresultaten med tillhörande kalkyler och prognoser. Härigenom torde man eventuellt kunna dra vissa slutsatser om vilka metoder som är att föredra framför andra genom att exempelvis jämföra två företag. Varför överensstämmer företag As prognoser bättre med det redovisade resultatet än företag Bs? Detta skulle eventuellt kunna vara ett första steg mot standardiserade mallar som kan hjälpa till att öka överensstämmelsen och därigenom jämförbarheten mellan entreprenadföretagens redovisningar.

Man skulle även kunna söka svaret på hur stor vikt marknaden intressenter fäster vid företagens intäkter genom att jämföra deras börsvärden med intäktsredovisningen. Det skulle man kunna göra genom att besöka OMX:s hemsida och hämta företagets börskurs för varje kvartal under ett antal år för att sedan i ett diagram jämföra de med motsvarande nettoomsättning från företagets års- och kvartalsrapporter.

## 7 Källförteckning

### Böcker

Alfredsson, Keith; Leo, Ken; Picker, Ruth; Pacter, Paul & Radford, Jennie. (2005). *Applying international accounting standards*. Published by: Wiley & Sons, Australia.

Eriksson, L., Wiedersheim-Paul, F. (2001). *Att utreda, forska och rapportera*; Sjunde upplagan, Liber Ekonomi, Malmö.

Hatch, Mary Jo. (2002). *Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*; Studentlitteratur, Lund.

Holme I, M., Solvang B, K. (1997). *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*; Studentlitteratur, Lund.

Olsson, Rolf. (2006). *Managing project uncertainty by using an enhanced risk management process*; Department of Innovation, Design and Product Development, Mälardalen University, Västerås.

Patel, R., Davidsson, B. (2003). *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*; Tredje upplagan, Studentlitteratur, Lund.

Ryen, A. (2004). *Kvalitativ intervju – från vetenskapsteori till fältstudier*; Upplaga 1:1, Liber Ekonomi, Malmö.

Smith, Dag. (2006). *Redovisningens språk*. Studentlitteratur, Lund.

Sundgren, Stefan; Nilsson, Henrik & Nilsson, Stellan. (2007). *Internationell Redovisning – teori och praxis*. Upplaga 1.1, Studentlitteratur, Pozkal, Polen.

Sutton, Tim. (2004). *Corporate Financial Accounting and Reporting*; Upplaga 2, Pearson Education Limited, Storbritannien.

### Artiklar

Benston, J George. (2008). *The shortcomings of fair-value accounting described in SFAS 157*. Journal of Accounting & Public Policy, Mar2008, Vol. 27 Issue 2, p101-114, 14p;

Cairns, David. (2006). *The Use of Fair Value in IFRS*. Accounting in Europe, 2006, Vol. 3, p5-22, 18p;

DRSC; EFRAG & CNC. (2007). Discussion Paper: *Revenue recognition – A European Contribution*.

Hitz, Joerg-Markus. (2007). *The Decision Usefulness of Fair Value Accounting - A Theoretical Perspective*. European Accounting Review, Jul2007, Vol. 16 Issue 2, p323-362, 40p;



Kierzek, Sonja, Wüstemann, Jens. (2005). *Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences*. Accounting in Europe, Vol. 2, p69-106, 38p; (AN 19782183)

Powell, W., Dimaggio, P. (1983). *The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*; American Sociological Review, nr 48, p. 147-160.

## **Årsredovisningar**

Skanska, 2007.

NCC, 2007.

Peab, 2007.

## **Intervjupersoner**

Andrén, Ylva., Controller på NCC, Personlig intervju, 2008-05-14.

Elgström, Marianne., Koncernredovisningschef på NCC, Personlig intervju, 2008-05-08.

Sonne, Ann-Charlotte., Controller på Peab, Personlig intervju, 2008-05-06.

Karlsson, Jens., Affärscontroller på Skanska, Personlig intervju, 2008-04-21.

## **Övriga material**

Falkman, P., Marton, J. *Övergripande principer i IFRS*; Föreläsningsunderlag, 2007-09-02

FAR SRS. (2008). *Samlingsvolym 1*; Far Förlag, Stockholm.

Hävermark, E., Hävermark, D. (2007). *Successiv Vinstavräkning av entreprenader – Alternativa beräkningsmetoder för färdigställandegraden*; C-uppsats, Uppsala Universitet.

IFRS/IAS. (2007). *Internationell redovisningsstandard I Sverige*. Far Förlag, Stockholm.

Lumsden, Marie. (2006). *Opublicerat material – IAS 11 Entreprenaduppdrag*.

Rosberg, A., Dannelind, S. (2006) *Den successiva vinstavräkningen: Ger den successiva vinstavräkningen en rättvisande bild av företagets resultat och ställning?*; C-uppsats, Södertörns Högskola.

Skanska. (2005). *Opublicerat material – Exempel på beräkning av Successiv Vinstavräkning*.

## **Bilaga 1 – Räkneexempel**

Nedanstående exempel är till för att på ett övergripande sätt illustrera hur beräkningarna i samband med successiv vinstavräkning rent praktiskt kalkyleras inom företagen inför deras kvartals- och helårsbokslut. Vi ser det med tanke på exemplet syfte inte som nödvändigt att visa hela projektets gång utan exemplet kommer endast att inkorporera beräkningarna till och med bokslutet 2003. Avslutningsvis kommer en diskussion att föras där vi framförallt vill poängtera ett par punkter. Inspiration är hämtad ifrån exempel i boken av Sutton, tillsammans med material som vi tillgavs i samband med vår intervju på Skanska.

---

Anta att ett företag skall genomföra en större ombyggnad av en bro med starttidpunkt den 1 februari 2007, och där projektets väntas vara klart den 31 mars 2008 om allting fortlöper enligt planerna. Projektet har karaktär av ett fastprisuppdrag och vi har valt att tillämpa den i referensramen först nämnda metoden för fastställande av färdigställandegraden.

### ***Förutsättningarna vid anbudstillfället är följande:***

*Vid arbetets slut beräknade värden för:*

Fakturering:	60 000 tkr
Nedlagda kostnader:	57 000 tkr
Bruttoresultat:	3 000 tkr

### ***Förutsättningar vid kvartalsbokslut och prognos 1 – 2003:***

*Vid arbetets slut beräknade värden för:*

Fakturering:	60 000 tkr
Nedlagda kostnader:	57 000 tkr
Bruttoresultat:	3 000 tkr

Nedlagda kostnader 030331:	5 700 tkr
Prognos nedlagda kostnader 031231:	38 000 tkr

Färdigställandegrad 030331:	10 % tkr (5 700 / 57 000)
Färdigställandegrad 031231:	67 % tkr (38 000 / 57 000)

Upparbetad intäkt 030331:	6 000 tkr (10 % * 60 000)
Upparbetad intäkt 031231:	40 000 tkr (67 % * 60 000)

Proportionerligt bruttoresultat 030331:	300 tkr (6 000 – 5 700)
Proportionerligt bruttoresultat 031231:	2 000 tkr (40 000 – 38 000)

### ***Förutsättningar vid kvartalsbokslut och prognos 2 – 2003:***

*Vid arbetets slut beräknade värden för:*

Fakturering:	67 000 tkr
Nedlagda kostnader:	65 000 tkr
Bruttoresultat:	2 000 tkr
Nedlagda kostnader 030630:	19 500 tkr
Prognos nedlagda kostnader 031231:	39 000 tkr
Färdigställandegrad 030630:	30 % tkr (19 500 / 65 000)
Färdigställandegrad 031231:	60 % tkr (39 000 / 65 000)
Upparbetad intäkt 030630:	21 000 tkr (30 % * 67 000)
Upparbetad intäkt 031231:	40 200 tkr (60 % * 67 000)
Proportionerligt bruttoresultat 030630:	600 tkr (600 – 300)
Proportionerligt bruttoresultat 031231:	1 200 tkr (40 200 – 39 000)
Bruttoresultat 030401 – 030630:	300 tkr (600 – 300)
Upparbetad intäkt 030401 – 030630:	14 100 tkr (20 100 – 6000)

### ***Förutsättningar vid kvartalsbokslut och prognos 3 – 2003:***

*Vid arbetets slut beräknade värden för:*

Fakturering:	67 000 tkr
Nedlagda kostnader:	70 000 tkr
Bruttoresultat:	- 3 000 tkr
Nedlagda kostnader 030331:	35 000 tkr
Prognos nedlagda kostnader 031231:	49 000 tkr
Färdigställandegrad 030331:	Färdigställandegraden är oväsentlig vid förlustjobb
Färdigställandegrad 031231:	Resultatet upparbetas inte successiv utan redovisas i helhet
Upparbetad intäkt 030331:	32 000 tkr (35 000 + (- 3 000))
Upparbetad intäkt 031231:	46 000 tkr (49 000 + (- 3 000))
Proportionerligt bruttoresultat 030331:	- 3 000 tkr (negativa resultatet redovisas i sin helhet)
Proportionerligt bruttoresultat 031231:	- 3 000 tkr (negativa resultatet redovisas i sin helhet)
Bruttoresultat 030701 – 030930:	- 3 600 tkr (-3000 – 600)
Upparbetad intäkt 030701 – 030930:	11 900 tkr (32 000 – 20 100)

### ***Förutsättningar vid bokslut 2003 (prognos 4 – 2003):***

*Vid arbetets slut beräknade värden för:*

Fakturering:	70 000 tkr
Nedlagda kostnader:	70 000 tkr
Bruttoresultat:	0 tkr
Nedlagda kostnader 030331:	63 000 tkr
Färdigställandegrad 031231:	90 % tkr (63 000 / 70 000)
Upparbetad intäkt 031231:	63 000 tkr (90 % * 70 000)
Proportionerligt bruttoresultat 031231:	0 tkr (63 000 – 63 000)
Bruttoresultat 031001 – 031231:	3 000 tkr (0 – (- 3 000))
Upparbetad intäkt 031001 – 031231:	31 000 tkr (63 000 – 32 000)

### **Det vi vill belysa med exemplet är framförallt:**

- den volatilitet som ligger i de framtida kostnadsberäkningarna
- vilka effekter ändrade kostnader och intäkter kan få på resultatet (Prognos 2)
- hur redovisningen ser ut när de prognostiserade kostnaderna för en period överstiger de prognostiserade intäkterna (Prognos 3)

### **Kommentarer**

Enligt ovanstående prognoser kan vi utläsa ett projekt som från början fortlöper enligt den ursprungliga planen, för att därefter i de tre kommande prognoserna erfara förändringar som helt omkullkastar situationen. Frågan är, och det är det vi bland annat avser att diskutera i uppsatsen, hur stor vikt en investerare eller intressent kan lägga vid en prognos i ett tidigt skede av ett projekt när prognoserna ständigt kommer att justeras. Hur stor är egentligen tillförlitligheten i de beräkningar och bedömningar som görs internt?

Tänk samtidigt på att detta exempel endast löper över drygt ett år, och vi ber av den orsaken läsaren att reflektera över alla de ytterligare ändringar samt interna och externa faktorer som kan komma att påverka ett projekt som löper över en längre tid och som är betydligt större till omfattningen.

## ***Bilaga 2 – Frågeformulär inför intervjuerna***

- Vilken är din position på företaget och vad ingår i din arbetsbeskrivning?
- Hur länge har du varit verksam inom branschen?
- Vilken är din syn på dagens regelverk för intäktsredovisning i entreprenader?
- Tycker du att successiv vinstavräkning ger en relevant och tillförlitlig redovisning?
- Hur ser du på dess öppna utformning?
- Kan du beskriva ett projekts moment från början till slut?
- Upplever du några av momenten i samband med intäktsredovisningen som kritiska och komplexa?
- Är vissa moment mer betydelsefulla än andra?
- Hur hanteras dessa moment internt?
- Vilka metoder används för att genomföra olika beräkningar och tillförlitlighetsbedömningar?
- Förekommer det situationer där tillförlitligheten i beräkningarna inte kan fastställas?
- Vilka faktorer ser du som viktiga för att redovisningen av intäkter skall fungera så effektivt som möjligt?
- Vilka interna och externa faktorer påverkar de bedömningar, beräkningar och redovisningsval som görs internt?
- Ser du en koppling mellan ovanstående två punkters faktorer och företagets lönsamhet?
- Skulle du kunna ge förslag på där redovisningsprinciperna och de kvalitativa egenskaperna som omgärdar intäktsredovisningen tar sig uttryck i de beräkningar och bedömningar som görs internt?