



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Successiv vinstavräkning

- en studie av pågående arbeten i byggföretag -

Examensarbete i företagsekonomi D-nivå
Redovisning och finansiering
Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Höstterminen 2002

Författare:
Christian Bodén
Markus Waern

Handledare:
Marie Lumsden

FÖRORD

Vi riktar ett stort tack till de personer som har avsatt tid för att besvara våra frågor i byggbolag och revisionsbolag. Därtill vill vi också tacka Sveriges Byggingdustrier som sponsrade oss med deras skrift om successiv vinstavräkning.

Vi vill också frambringa ett stort tack till vår handledare Marie Lumsden som har underlättat vårt uppsatsarbete genom många goda råd.

Ett sista tack riktas även till författarnas släkt och vänner.

.....

Christian Bodén

.....

Markus Waern

SAMMANFATTNING

Examensarbete i Företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Redovisning och Finansiering, D-nivå, ht-02.

Författare: Christian Bodén och Markus Waern
Handledare: Marie Lumsden

Titel: Successiv vinstavräkning – en studie av pågående arbeten i byggföretag

Problembakgrund: Ett exempel där den svenska redovisningen nyligen har anpassats till internationell praxis är redovisning av pågående arbeten vilket behandlas i Redovisningsrådets rekommendation *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)*. Det som är karaktäristiskt för pågående arbeten är byggentreprenader som sträcker sig över flera redovisningsperioder, exempelvis bygg-, väg- och tunnelprojekt. Successiv vinstavräkning som är den stora förändringen har införts med avsikt att ge ett bättre underlag för externa intressenter om företagets ställning och resultat. Successiv vinstavräkning innebär att intäkter, kostnader och resultat redovisas i takt med att arbetet utförs, jämfört med färdigställandemetoden som redovisar entreprenaden först när det slutförts. För att tillämpa den nya rekommendationen, som trädde i kraft den första januari 2001, ställs dock vissa krav som kan ge problem i redovisningen. Den nya rekommendationen förutsätter att företagen har tillgång till effektiva och samordnade kalkyl-, prognosystem och intäkts-/kostnadsrapportering. Anledningen till att dessa system behövs beror på att successiv vinstavräkning kräver att ett entreprenaduppdrags färdigställandegrad ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur redovisning av successiv vinstavräkning tillämpas i publika och icke-publika byggföretag, samt om revisorer och representanter för byggföretagen anser att det finns problem att följa och anpassa sig till den nya rekommendationen *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)*.

Resultat och slutsatser: Studien visar att de publika företagen i snabbare takt upparbetat tillförlitliga rutiner kring successiv vinstavräkning än de icke-publika företagen. I de icke-publika företagen har tidpunkten för övergången till den nya redovisningsmetoden inte visat på samstämmighet mellan de i studien ingående företagen. Det går att hänföra till brist av resurser att utveckla tillförlitliga prognos- och redovisningssystem och att de mindre företagen inte sett nyttan av att redovisa enligt successiv vinstavräkning. Vidare finns det också osäkerhetsmoment att tillämpa successiv vinstavräkning vilket kan leda till att det resultat som presenteras i årsredovisningen inte motsvarar de faktiska ekonomiska förhållandena i byggföretaget. Det är svårt att estimerade oförutsedda händelser som ofta uppstår i samband med entreprenaduppdraget och att bedömningarna kan vara ett resultat av subjektiva värderingar. Trots problematiken kring den nya redovisningsmetoden är erfarenheten att fler och fler företag övergår till successiv vinstavräkning i den externa redovisningen.

| | | |
|-------|---|----|
| 1 | INLEDNING | 4 |
| 1.1 | Bakgrundsbeskrivning | 2 |
| 1.2 | Problemdiskussion | 3 |
| 1.3 | Syfte | 4 |
| 1.4 | Avgränsningar | 5 |
| 1.6 | Disposition | 5 |
| 2 | METOD | 7 |
| 2.1 | Forskningsansats | 7 |
| 2.2 | Kvalitativa och kvantitativa metoder | 8 |
| 2.3 | Sekundära källor | 9 |
| 2.4 | Primärdata | 10 |
| 2.5 | Selektion av respondenter | 10 |
| 2.6 | Validitet och reliabilitet | 11 |
| 2.6.1 | Validitet | 11 |
| 2.6.2 | Reliabilitet | 12 |
| 3 | REFERENSRAM | 14 |
| 3.1 | Redovisningens syfte | 14 |
| 3.2 | Redovisningsprinciper | 15 |
| 3.2.1 | Fortlevnadsprincipen | 15 |
| 3.2.2 | Realisationsprincipen | 15 |
| 3.2.3 | Matchningsprincipen | 16 |
| 3.2.4 | Försiktighetsprincipen | 17 |
| 3.3 | Redovisningsperiod | 17 |
| 3.4 | Intäkter – en introduktion | 18 |
| 3.4.1 | Tidpunkt för intäktsredovisning | 19 |
| 3.4.2 | Intäktsredovisning vid försäljningstidpunkten | 20 |
| 3.5 | Redovisning av pågående entreprenader | 21 |
| 3.5.1 | Färdigställandemetoden | 21 |
| 3.5.2 | Successiv vinstavräkning | 22 |
| 3.5.3 | Intäktsredovisning vid successiv vinstavräkning | 23 |
| | RR 10 – en sammanfattning | 25 |
| 4 | EMPIRI OCH ANALYS | 27 |
| 4.1 | Publika byggföretag | 27 |
| 4.1.1 | Intervjuer med ekonomichefer i publika byggföretag | 27 |
| 4.2 | Icke-publika byggföretag | 28 |
| 4.2.1 | Intervjuer med ekonomichefer i icke-publika byggföretag | 28 |
| 4.3 | Intervjuer med revisorer | 30 |
| 4.4 | Analys av empiri | 31 |
| 5 | SLUTSATSER | 35 |
| 5.1 | Förslag till vidare studier | 37 |
| 6 | KÄLLFÖRTECKNING | 38 |

Figurförteckning

Figur 1 *Jämförelse mellan färdigställandemetoden och successiv vinstavräkning* sid. 22

Bilagor

Bilaga 1: Intervjuguide byggföretag

Bilaga 2: Intervjuguide revisorer

1 INLEDNING

Det första kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning till ämnet. Därefter följer en problemdiskussion som mynnar ut till uppsatsens frågeställning och syfte. Kapitlet avslutas med de avgränsningar som vidtagits samt en kort presentation av uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Under senare år har lagar och rekommendationer som styr företagens externa redovisning förändrats i Sverige. De dynamiska regelverken ställer nya krav på företagens externa rapportering. Anledningen till att svensk redovisning genomgår en förändring är anpassningen till internationell praxis. Detta beror bland annat på att Sverige anslutit sig till den Europeiska Unionen. EU-kommissionen har utfärdat ett policydokument med krav att alla i Unionen hemmahörande noterade företag skall upprätta koncernredovisning med tillämpning av de regler som International Accounting Standards Boards (IASB) utarbetat från och med räkenskapsåret år 2005. Att alla noterade företag tillämpar samma redovisningsregler innebär förbättrad jämförbarhet och större transparens något som i sin tur förutsätts öka marknadens effektivitet och reducera företagens kapitalkostnader. I Sverige är inriktningen att Redovisningsrådets normgivning skall följa IAS-reglerna och avvikelser endast får förekomma om svensk lag lägger hinder för en redovisning enligt IAS eller om det finns andra starka skäl. Denna harmonisering av regelverk beror främst på faktorer som att externa intressenter vill kunna jämföra företag från olika länder på ett enhetligt sätt.¹ Harmonisering av regelverk kan emellertid skapa problem i form av att internationell praxis inte överensstämmer med god redovisningssed i Sverige. Införande av nya regler som framkommit genom internationella organ kan vara komplicerade att anpassa sig till för såväl de företag som upprättar årsredovisningen som externa intressenter.

Ytterligare en viktig normgivare för svenska näringsdrivande företag är Bokföringsnämnden (BFN). I december 1998 beslutade Bokföringsnämnden att uttala sig om i vilken omfattning god redovisning innebär att Redovisningsrådets rekommendationer ska tillämpas även av andra bokföringsskyldiga än de så kallade noterade företagen till vilka Redovisningsrådet riktar sig.² BFN:s normer består av vägledningar och allmänna råd som riktar sig till icke-publika företag, vilka även gäller för de icke-publika dotterföretagen. I de icke-publika företagen får för respektive rekommendation från Redovisningsrådet välja om de vill följa den rekommendation eller den tillämpsnormering BFN fastslagit. Normeringen gäller även koncernredovisningen som upprättas av icke-publika moderföretag.³ Trots det har BFN inte givit ut några lätttnadsregler vad beträffar successiv vinstavräkning, det vill säga medelstora och större

¹ KPMG Bohlins, Vägledning inför årsbokslutet 2002.

² FAR INFO nr 17/2001, Nyheter inför bokslutet – en översikt

³ Ibid.

icke-publika koncerner måste såväl som noterade koncerner följa den nya rekommendationen, *Redovisning av Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)*⁴.

Ett exempel där den svenska redovisningen har anpassats till internationell praxis är redovisning av pågående arbeten. Det som är karaktäristiskt för pågående arbeten är byggentreprenader som sträcker sig över flera redovisningsperioder, exempelvis bygg-, väg- och tunnelprojekt. Enligt svensk litteratur i ämnet är entreprenadarbeten det mest omdebatterade exemplet på intäktsredovisning. Det är alltså ingen självklarhet hur värdering och redovisning av långvariga entreprenader skall gå till.⁵

I Sverige har entreprenaduppdrag tidigare redovisats enligt den så kallade färdigställandemetoden (Completed Contract-metoden) vilken återfinns i Redovisningsrådets rekommendation *Redovisning av Varulager (RR 2)*. Denna metod innebär att intäkter, kostnader och resultat av projektet först redovisas när det övergått till uppdragsgivaren. Det pågående arbetet betraktas som en typ av lager som under projektets livslängd värderas till anskaffningsvärde, det vill säga till de nedlagda kostnaderna i projektet. Bakgrunden till svensk praxis för redovisning av pågående arbeten går att hänföra till inhemska skatteregler och Årsredovisningens försiktighetsprincip.

Redovisningsrådet publicerade år 1999 en ny rekommendation hur framför allt koncerner ska gå tillväga när de redovisar *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)*. Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 2001 och bygger på IAS 11 (Construction Contracts). En viktig skillnad med den nya rekommendationen jämfört med färdigställandemetoden är att den tillåter periodisering av entreprenadens resultatutveckling i takt med projektets genomförande. Redovisning av detta slag betecknas successiv vinstavräkning. Värt att nämna är att färdigställandemetoden fortfarande är tillåten att använda i det enskilda bolaget, men normalt inte på koncernnivå.

1.2 Problemdiskussion

När nya lagar och rekommendationer introduceras i redovisningen kan problem uppstå. Det kan vara frågor som att inarbetade rutiner måste ses över och ändras avsevärt, men också att helt nya frågeställningar uppstår. Nya regler kan leda till att redovisningen försvårar eller underlättar redovisningens verifierbarhet och tillförlitlighet. Dessutom kan införande av nya regler påverka företagen i olika utsträckning beroende på företagets storlek och internationaliseringsgrad.

Övergången från *Redovisning av varulager (RR 2)* till *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)* har inneburit förändringar i den externa redovisningen som företag rapporterar. Successiv vinstavräkning som är den stora förändringen har för avsikt att ge ett bättre underlag om företagets ställning och resultat. För att tillämpa den nya

⁴ www.bfn.se, 2002-12-05

⁵ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

rekommendationen ställs dock vissa krav som kan ge problem i redovisningen. Den nya rekommendationen förutsätter att företagen har tillgång till effektiva och samordnade system över kalkyl, prognos och intäkts-/kostnadsrapportering. Anledningen till att dessa system behövs beror på att successiv vinstavräkning kräver att ett entreprenaduppdrags färdigställandegrad ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. I tidigare redovisning ställdes inte samma krav eftersom entreprenaduppdragets resultat redovisades först när uppdraget slutförts. Ett mätproblem vid tillämpning av successiv vinstavräkning är att bestämma hur stor del av projektet som är färdigställt vid tidpunkten för bokslutet. För att beräkna färdigställandegraden krävs att en jämförelse mellan de dittills nedlagda utgifterna och de uppskattade totala utgifterna för projektet kan säkerställas på ett tillförlitligt sätt.

De problem och metoder som kan uppstå beträffande att fastställa färdigställandegraden kan variera mellan publika och icke-publika byggföretag. Med tanke på att många publika företag äger utländska dotterbolag är det sannolikt att dessa redan tillämpat successiv vinstavräkning under längre tid. Därför är det troligt att publika koncerner inhämtat erfarenhet kring den nya rekommendationen eftersom den tillämpats internationellt. Erfarenhet kring successiv vinstavräkning borde inte vara lika omfattande för de icke-publika byggföretagen eftersom de normalt inte verkar på den internationella marknaden, och att de haft kort tid att ställa om sig till den nya rekommendationen.

Mot bakgrund av ovanstående diskussion ämnar vi undersöka följande frågeställning:

- Anser representanter för byggföretag att problem föreligger när tillämpning av successiv vinstavräkning används, och i så fall vilka?
- Hur har rutinerna i publika och icke-publika byggföretag förändrats i samband med införandet av *Redovisning av Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)*?
- Anser revisorerna att det finns problem att granska företagens tillämpning av successiv vinstavräkning, och i så fall vilka?
- Hur granskar revisorer projekt i byggföretag?

1.3 Syfte

Uppsatsens syfte är att beskriva och analysera hur redovisning av successiv vinstavräkning tillämpas i publika och icke-publika byggföretag, samt om revisorer och representanter för byggföretagen anser att det finns problem att följa och anpassa sig till den nya rekommendationen *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)*. Vidare är syftet att undersöka om rutinerna för användning av successiv vinstavräkning har förändrats i och med den nya redovisningsmetoden.

1.4 Avgränsningar

För att kunna erhålla ett hanterbart forskningsområde har vi gjort ett antal avgränsningar. Vi undersöker enbart svenska bygg- och anläggningsföretag som har erfarenhet av långvariga entreprenaduppdrag. De företag som har kontaktats för intervjuer är publika och icke-publika bygg- och anläggningsföretag. Studien som har utförts i uppsatsen gäller enbart den syn fem byggföretag har om problemområdet, det vill säga kan inte bedömas vara allmängiltig för hela byggbranschen. Vidare är en begränsning att enbart två auktoriserade revisorer fått möjligheter att ge sin syn på problematiken i ämnet.

Den skatteproblematik som berör redovisning av pågående arbeten har inte fått något större utrymme i vår uppsats. Däremot har det varit svårt att helt utesluta skattelagstiftningen eftersom reglerna i viss mån styr vilken redovisningsmetod företagen begagnar sig av.

1.5 Disposition

Kapitel 1 – Inledning:

Det första kapitlet inleds med en bakgrundsbeskrivning till ämnet. Därefter följer en problemdiskussion som mynnar ut till uppsatsens frågeställning och syfte. Kapitlet avslutas med avgränsningar som vi har ansett nödvändiga för uppsatsen.

Kapitel 2 – Metod:

Metodkapitlet redogör för den forskningsansats författarna har valt att använda för att undersöka och besvara uppsatsens problemställning. Vidare redogör metodkapitlet för de val vi gjort av respondenter och hur datainsamlingen gått till. Avslutningsvis tas begrepp som validitet och reliabilitet upp samt hur detta har påverkat vår uppsats.

Kapitel 3 – Referensram:

Referensramen börjar med en allmän presentation av redovisningens syfte och vilka redovisningsprinciper som ligger till grund för den externa redovisningen. Därefter följer en beskrivning av intäktsbegreppet och vid vilken tidpunkt de normalt skall tas in i redovisningen. Vidare redogörs för teoribildningen bakom de två redovisningsmetoderna successiv vinstavräkning och färdigställandemetoden som används för att redovisa pågående entreprenader och andra uppdrag. Tonvikten i beskrivningen ligger på successiv vinstavräkning och hur företagen enligt normgivningen skall gå tillväga för att redovisa enligt denna nya redovisningsmetod. Kapitlet avslutas med ett exempel hur metoden skall redovisas enligt gällande rekommendation från Redovisningsrådet.

Kapitel 4 – Empiri och analys:

Kapitlet innehåller de svar som författarna erhållit genom intervjuer av byggföretag samt revisorer. De erhållna svaren från de fem byggföretagen är uppdelade i två kategorier, vilka är publika och icke-publika. För respektive kategori har vi valt att sammanfatta de svar som vi anser har särskild betydelse i ämnet. Kapitlet avslutas med en analys av de erhållna svaren från respondenterna.

Kapitel 5 – Slutsatser:

I det avslutande kapitlet besvaras och diskuteras uppsatsens problemformulering och syfte. Uppsatsen rundas av med en bedömning av framtiden och förslag till vidare studier.

2 METOD

Kapitlet behandlar vilken forskningsansats uppsatsen utgår från. Mot den bakgrunden har ett för ämnet lämpligt angreppssätt presenterats. Vidare redogör metodkapitlet för de val vi gjort av respondenter och hur datainsamlingen gått till. Avslutningsvis tas begrepp som validitet och reliabilitet upp samt hur detta har påverkat vår uppsats.

2.1 Forskningsansats

I denna uppsats undersöker vi specifika företeelser inom extern redovisning vilket i sin tur lyder under ämnesområdet företagsekonomi. Av intresse är det därför att försöka utreda vilka olika metodsynsätt som är vedertagna inom detta ämnesområde, men också belysa hur det metodiska tillvägagångssättet brukar behandlas i ett vidare perspektiv, det vill säga utifrån samhällsvetenskapen. Med utgångspunkt i de metodsynsätt som finns för handen redogör metodkapitlet varför vi begagnat oss av en viss metod framför en annan och vilka effekter detta har fått på uppsatsen och det den undersöker. Inom samhällsvetenskapen brukar man utgå från tre olika metodprinciper, det vill säga det analytiska perspektivet, systemprincipen och aktörsprincipen.⁶

Det analytiska perspektivet betonar kravet på enkelhet. Den skall göra det möjligt att analytiskt bearbeta en företeelse och med lätthet känna igen och kunna isolera de orsaksfaktorer man undersöker. Principen tillskrivs ha gamla traditioner i västerländskt tänkande där verklighetsuppfattningen bygger på att helheten kan vägas samman utifrån de enskilda delarnas mätbara information. Den analytiska metoden har vissa fördelar då den möjliggör generaliseringar i kombination med användandet av statistiskt förankrade tekniker. Utifrån dessa mätbara faktorer förklarar sedan forskaren den samhälleliga verklighet han/hon kommit fram till genom undersökningen.⁷ Vi tillämpar inte det analytiska perspektivet som metodprincip. Däremot kan vi konstatera att det finns inslag i uppsatsen som närmar sig detta tankesätt. Av resultatet vi kommit fram till genom vår studie försöker vi till exempel förklara i vilken utsträckning byggföretag använder successiv vinstavräkning jämfört med färdigställandemetoden. Detta och andra värdefulla insikter som vi erhållit beskrivs i vissa fall med hjälp av mätbara termer, men skall alltså bara bedömas utifrån företagen som ingår i studien och gäller således inte för byggbranschen som helhet.

Enligt systemprincipen uppfattas istället verkligheten som att helheten inte är summan av sina delar. De enskilda individerna (delarna) och deras handlingar fungerar inom de ramvillkor som systemet (helheten) ställer upp. Ett exempel då systemsynsättet skulle kunna tillämpas är när man gör en deltagande observationsstudie på ett företag och utgår från att företags organisationsstruktur har medverkat till de problem som uppstått.

Det finns likheter mellan systemprincipen och aktörsynsättet, till exempel att båda metoderna lägger stor vikt vid samspelet och utbytet av handlingar mellan helheten och

⁶ Holme I M, Solvang B K, Forskningsmetodik, 1997.

⁷ Ibid.

delarna. Skillnaden mellan metoderna är att systemprincipen förklarar delarna utifrån helhetens egenskaper där aktörprincipen istället förklarar helheten utifrån delarnas egenskaper. Detta synsätt utgår från att verkligheten utgörs av ett socialt samspel mellan olika aktörer där även forskaren är delaktig. Nyckelbegrepp för detta perspektiv är mångtydighet och process där fokus ligger på enskilda aktörer. Fördelen med ett sådant förhållningssätt är att det finns en grund för nya uppfattningar och att det ges förutsättningar till en ömsesidig kunskapstillväxt. Processen möjliggör en djupare och mer helhetsinriktad uppfattning vilket författarna till denna uppsats finner som något positivt då syftet är att bland annat undersöka de enskilda aktörernas syn på de rekommendationer som Redovisningsrådet ställt upp beträffande successiv vinstavräkning.

Enligt forskarkåren har man på senare tid förespråkat aktörsynsättet vid studium av redovisning.⁸ Detta bygger på antagandet att det inte existerar någon sann och riktig redovisning i verkligheten, utan redovisningens normer kan enbart förstås som ett resultat av en förhandlingsprocess mellan de olika intressenterna. Vidare skall man också beakta att redovisningsnormerna kontinuerligt förändras över tid, det vill säga att intressenterna ständigt ställs inför nya beslutsprocesser kring regelverkets pågående utveckling och förnyelse. Kritik som väckts mot aktörsynsättet är att forskaren betraktar företeelser med utgångspunkt från de enskilda aktörernas subjektiva föreställningar. Detta får således också inverkan på den kunskap som forskarna analyserar. Vi inser att aktörsynsättet kan innebära att det är omöjligt att minimera förekomsten av subjektiva data.

2.2 Kvalitativa och kvantitativa metoder

För att ytterligare beskriva den forskningsansats vi fann lämplig att utgå från är det nödvändigt att förklara några begrepp som har att göra med kvalitativa och kvantitativa metoder. Den grundläggande likheten mellan de båda metodesystemen är att de har gemensamma syften, det vill säga att ge en bättre förståelse hur enskilda människor, företag, och institutioner handlar och påverkar varandra i samhället.⁹

Det som är utmärkande är dock att metoderna skiljer sig åt. Med kvantitativt inriktad forskning menar man sådan forskning som använder statistiska bearbetnings- och analysmetoder. Inom den kvalitativa forskningen är det forskarens uppfattning eller tolkning av information som står i fokus genom verbala analyser, till exempel tolkning av referensramar, motiv, sociala processer och sociala sammanhang. Värt att påvisa är att de båda metoderna inte behöver vara oförenliga att använda på samma gång. Forskning som i huvudsak är kvantitativ inriktad kan ha inslag av verbala analyser, likväl som den kvalitativa kan ha inslag av statistiska analyser.¹⁰

Utgångspunkten för undersökningen är att vi har använt oss av den kvalitativa metoden. Det avgörande för att vi valde denna metod var att den passade bäst med tanke på hur

⁸ Westermarck C, Varulagervärdering och resultatmätning, 1996.

⁹ Holme I M, Solvang B K, Forskningsmetodik, 1997.

¹⁰ Patel R, Davidson B, Forskningsmetodikens grunder, 1994.

man skall bearbeta och analysera den information man samlat in. Vidare hade inte den kvantitativa metoden fungerat dels beroende på vald problemställning och dels beroende på författarnas begränsade resurser (tid och ekonomi).

2.3 Sekundära källor

Det utmärkande för sekundära källor är att de består av redan befintlig information. Utgångspunkten för datainsamlingen har varit att använda olika sekundära källor med förhoppning att få en bred inblick i ämnet. Till en början fungerade Redovisningsrådets rekommendation *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)* som huvudsaklig källa för inhämtning av relevant kunskap.

I takt med att uppsatsarbetet fortskridit inleddes också en omfattande litteratursökning. Denna bedrevs på Ekonomiska Biblioteket vid Göteborgs Universitet och via litteratursökning i databasen Gunda. Sökord som bland annat användes var *successiv vinstavräkning, färdigställandegrad, pågående arbete, intäktsredovisning*. Ett syfte med litteratursökningen var att få en överblick hur problemområdet uppfattas i litteraturen och jämföra synsättet med uppsatsens frågeställning. I förlängningen kom också merparten av litteraturen att ligga till grund för referenser till uppsatsens teoridel. När det gäller teoridelen har även branschrekommendationen utgiven av Sveriges Byggindustrier varit en värdefull källa för uppsatsarbetet.

Ytterligare databaser som kom i fokus var artikelsök och FAR:s förlag. Denna sökning resulterade att vi fann ett antal nyttiga artiklar i olika facktidskrifter, till exempel Balans (Tidskrift för Föreningen auktoriserade revisorer) och Svensk skattetidning. Ett led i att erhålla aktuell information i ämnet var att bedriva informationssökning via Internet. Genom sökverktyget Google användes liknande sökord som för litteratursökningen. ”Träffarna” var många i antal, tidskrävande att gå igenom, och av varierad kvalitet. Vidare har också material inhämtats via hemsidor, till exempel ekonomiska rapporter från de företag som ingår i studien.

Vi bedömer att de litteraturreferenser uppsatsen använder sig av uppnår kravet om hög tillförlitlighet. Detta grundar vi på antagandet att böckernas innehåll varit föremål för noggrann källkritik eftersom alstren producerats på universitetsnivå och då författarna förväntas följa det etiska regelverk som förknippas med oberoende forskning. Det kan anses vara ett problem att litteraturen som används i vissa fall är något ålderstigen. I enlighet med metodlitteraturen skall man vara uppmärksam om källan inte uppfyller samtidskravet.¹¹ Eftersom vi kombinerar den något äldre litteraturen, kunskap och teorier som fortfarande till stor del är aktuella, med Redovisningsrådets nyutgivna rekommendation torde detta problem inte vara av allvarlig natur.

¹¹ Wiedersheim P F, Eriksson L T, Att utreda, forska och rapportera, 1991.

2.4 Primärdata

Information som samlas in av primär karaktär har den betydelsen att forskaren på egen hand samlar in den data som behövs för att undersöka och analysera forskningsproblemet. Primärdata erhålls normalt från enskilda eller grupper av människor. Detta sker i princip på två sätt vilka är att antingen direkt observera det som ska undersökas, eller att ställa frågor om undersökningsobjektet. Primärdata kan således delas in i två delar, vilka är observationsmetoder samt frågemetoder.¹²

För att samla in den primära data som vi ansåg oss behöva har enbart frågemetoden tillämpats. De frågor som vi ville få besvarade inhämtades genom att personliga intervjuer valdes som metod framför telefonintervju och brevenkäter. Innan vi valde hur den kvalitativa informationen skulle samlas in diskuterades för- respektive nackdelar med metoderna. Anledningen till att valet av metod blev personliga intervjuer är att vi anser den ger det bästa underlaget för att besvara undersökningsproblemet. Med tanke på att vi intervjuade relativt få personer i deras egna lokaler uppstod inga större kostnader för oss, samtidigt som respondenterna troligen upplevde intervjumiljön som trygg. Intervjun förbereddes genom en speciellt konstruerad frågeguide för det ämne vi undersökte. Frågorna var av både allmän och specifik karaktär för att dels säkerställa oss om att respondenten genom allmänna frågor behandlar de områden som han/hon anser väsentligt. För att inte undvika kärnan i undersökningen fanns specifika frågor där respondenten inte kunde sväva ut för mycket, vilket dels gav förutsättning att göra relevanta jämförelser mellan valda intervjuobjekt och dels minska utrymmet för subjektiva svar. Intervjuerna med ekonomicheferna och revisorerna pågick under cirka en timma för respektive respondent.

Vi valde att anteckna för hand de svar vi erhöll istället för att använda bandspelare. Vi tror det finns risk att respondenten kan känna sig låst och uppleva intervjun som pressande om bandspelare används, därför valde vi bort den metoden.

2.5 Selektion av respondenter

Efter det att vi definierat vad som ska undersökas och analyseras uppstår omedelbart frågan vilka i den totala populationen som ska undersökas, det vill säga författarna måste göra ett urval. Eftersom det är problematiskt att undersöka alla byggföretag, och samla in allt som är relevant för ämnet måste således någon form av urvalsmetod väljas. Det finns två grundläggande klasser av urval vilka är sannolikhetsurval och icke-sannolikhetsurval. De båda metoderna tillämpas vid kvalitativa undersökningar men icke-sannolikhetsurval är den metod som dominerar. Kortfattat är skillnaden att sannolikhetsurval har den egenskapen att man för varje element i populationen kan specificera sannolikheten för att det kommer att inkluderas i urvalet. Icke-sannolikhetsurval medför att det inte finns något sätt att beräkna sannolikheten för varje enskilt element för att komma med i urvalet och ingen försäkran om att varje element har någon chans överhuvudtaget att inkluderas.

¹² Wiedersheim P F, Eriksson L T, Att utreda, forska och rapportera, 1991.

Dock behöver inte kvalitativ forskning generalisera en population genom statistiska beräkningar för att urvalet ska bli legitimt.¹³

Urvalet av icke-publika byggföretag gjorde vi genom att använda Gula sidorna vilket därför kan anses vara slumpmässigt. Vid det inledande telefonsamtalet försäkrade vi oss om att företaget ingick i en koncern vilket var kriteriet för att byggföretaget skulle få delta i studien. Valet av publika byggföretag kan istället anses vara ett medvetet val på grund av att de utgör Sveriges största byggföretag. Det som är bakgrunden till vårt urval är att uppsatsens tidsram är mycket begränsad samtidigt som vi tror att ett avgränsat urval av respondenter ändå ger en tillförlitlig bild i det som undersökts. De respondenter som intervjuades på byggföretagen var samtliga ekonomichefer med erfarenhet av frågor kring successiv vinstavräkning. Vad gäller byggföretagens syn och förhållande till successiv vinstavräkning har fem byggtreprenörer undersökts vilka samtliga har verksamhet och kontor i Göteborgsområdet och att alla är aktiebolag samt ingår i en koncern. De företag som representerar publika byggföretag är Skanska och NCC, och de icke-publika företagen är Granova Bygg, PNB samt F O Peterson & Söner Bygg. Dessutom har ytterligare ett icke-publikt byggföretag kontaktats vilket var Tuve Bygg. Företaget avböjde tyvärr att medverka som respondent med ursäkten att man inte hade tillräcklig erfarenhet kring successiv vinstavräkning i den externa redovisningen. Vår nyfikenhet väcktes och författarna rekriverade företagens senaste årsredovisning. Tuve Bygg kan därmed också sägas vara med på ett litet hörn i studien.

Vad gäller revisorns syn på successiv vinstavräkning kontaktades och intervjuades två auktoriserade revisorer från två separata revisionsbolag vilka blev Öhrlings PriceWaterhouseCoopers samt Ernst & Young. Anledningen till att det blev dessa två revisionsbolag kan anses vara slumpmässigt, men att vi utgick från att kontakta stora och erkända revisionsbolag.

2.6 Validitet och reliabilitet

Forskning syftar till att producera resultat som är giltiga och hållbara. I vissa undersökningar kan det resultat forskarna lägger fram från ett undersökningsområde vara svagt på grund av att informationen som erhöles var begränsad. Karaktäristiskt är när urvalet inte är representativt för den totala målpopulationen, eller att de som har undersökts inte lyckas förmedla en bild som överensstämmer med den verkliga uppfattningen. Därför kan vissa mätproblem uppstå vilka betecknas som validitet och reliabilitet.¹⁴

2.6.1 Validitet

Med validitet avses den grad av giltighet som undersökningen resulterade i, och ju högre validitet desto bättre. Validitet handlar således om huruvida resultatet överensstämmer

¹³ Wiedersheim P F, Eriksson L T, Att utreda, forska och rapportera, 1991.

¹⁴ Patel R, Forskningsmetodikens grunder, 1994.

med verkligheten, det vill säga om mätmetoden mäter det som avses att mäta. För att erhålla en godtagbar validitet krävs att forskaren konstruerar ett frågeformulär som är väl förankrad i det problem och syfte som ska besvaras.¹⁵

Det som ligger till grund för att uppsatsen ska uppnå krav på validitet är att vi har använt oss av en intervjuguide vilken konstruerades utifrån uppsatsens problem och syfte. För att konstruera en bra intervjuguide läste vi in oss i ämnet. Det gjorde att vi hade kunskap i dels det redovisningssätt som användes innan den nya rekommendationen introducerades, men också i det nya. Dessutom inhämtade vi information om de problem som diskuteras i ämnet för att inte missa relevanta och aktuella frågor. Det krävs också att de frågor som ligger till grund besvaras av rätt respondenter varför vi intervjuade ekonomichefer för respektive företag. Respondenterna hade samtliga lång erfarenhet av ekonomifrågor i byggbranschen och samtliga var bekanta med både den tidigare rekommendationen (*RR 2*) som den nya rekommendationen (*RR 10*). Kort tid efter att intervjuerna genomfördes gick vi igenom samtliga svar som vi erhöll för att jämföra våra anteckningar. Dessutom diskuterade vi sådant som ingen av oss antecknade men som vi i efterhand ansåg vara viktigt för empirin.

2.6.2 Reliabilitet

En annan aspekt av den mätmetod forskaren använder för att samla in kvalitativ information berör i vilken utsträckning mätmetoden utsätts för slumpinflytanden, det vill säga undersökningens tillförlitlighet. Det innebär att de svar en forskare erhåller från en respondent kan variera om samma frågor ställs vid ett annat tillfälle. Visar det sig att respondenten avger olika svar trots samma frågor anses reliabiliteten låg, medan om samma mätmetod ger lika svar vid upprepade tillfällen anses undersökningens reliabilitet hög. Låg reliabilitet kan vara tecken på faktorer som respondentens tillstånd, till exempel trötthet, motivation och stress. Andra faktorer som förhållandet till intervjuaren och i den miljö som intervjun äger rum i har betydelse. Dessutom kan variationer i sättet frågor ställs påverka svaren. Alltså desto tydligare och standardiserade mätförfarandet är vad gäller intervjuerna ju större är sannolikheten att forskaren erhåller hög reliabilitet i sin undersökning.¹⁶ Dock kan reliabilitet ses som mer betydelsefullt i kvantitativ forskning eftersom det bygger på statistiska beräkningar.

Mot bakgrund av att vi har använt oss av samma intervjuguide när vi undersökte byggbolagen kan frågan om reliabilitet besvaras. Dessutom närvarade båda författarna vilket leder till att missbedömningar reduceras eftersom vi diskuterade de svar vi fick kort tid efter intervjuerna. Med tanke på att variationen i svaren mellan byggbolagen var låg tyder det på dels att slumpfaktorerna var låga, men också att frågorna var tydliga och standardiserade. Andra faktorer som vi har tänkt på under intervjuerna var att inte vägleda eller avbryta respondenterna, men också låta respondenterna få tid på sig att fundera i de frågor som kräver eftertanke.

¹⁵ Wiedersheim P F, Eriksson L T, Att utreda, forska och rapportera., 1991.

¹⁶ Patel R, Forskningsmetodikens grunder, 1994.

3 REFERENSRAM

Kapitlet inleds med en presentation av redovisningens syfte och vilka redovisningsprinciper som ligger till grund för den externa redovisningen. Därefter följer en beskrivning av intäktsbegreppet och vid vilken tidpunkt de normalt skall tas in i redovisningen. Vidare redogörs för teoribildningen bakom de två redovisningsmetoder som används för att redovisa pågående entreprenader och andra uppdrag. Tonvikten i beskrivningen ligger på successiv vinstavräkning och hur företagen enligt normgivningen skall gå tillväga för att redovisa enligt denna nya redovisningsmetod. Kapitlet avslutas med ett exempel hur metoden skall redovisas enligt gällande rekommendation från Redovisningsrådet.

3.1 Redovisningens syfte

Företagets styrelse, som är de som bestämmer årsredovisningens innehåll, har stor frihet både att välja på vilket sätt man vill informera och efter vilka principer företaget mäter resultat och ställning. Redovisningen vilar dock på en viss form av standardisering vilket främst beror på att användbarheten av informationen ska vara tillfredsställande för intressenterna. Kravet på standardisering av externredovisning är således en viktig utgångspunkt för bedömning av informationsvärdet.¹⁷

Det primära syftet med reglerna som styr den svenska externredovisningen är att företagen måste uppfylla vissa grundläggande krav i sin informationsgivning. I stort ska redovisningen bland annat vara till skydd för borgenärerna men också för en öppen och resultatutredande redovisning i ägarnas intresse. Borgenärsskyddet som är centralt i redovisningen uttrycks i det försiktighetssynsätt som bland annat präglar värderingsregler. De egenskaper i redovisningen som företagen har att följa för att tillgodose externa intressenters behov är primärt att rapporterna ska vara relevanta för olika beslut. Dessa beslut kan röra sig om huruvida investerare ska köpa eller sälja aktier i företaget. Underlaget för bland annat sådana beslut kräver således att väsentlig information ges samt att den är aktuell.¹⁸

Andra egenskaper på rapporteringen som underlättar intressenters beslut är redovisningens tillförlitlighet, men också krav på jämförbarhet. Tillförlitligheten avser redovisningens avbildningsförmåga av företagets ekonomiska hälsa. Med avbildningsförmåga menas att ekonomiska händelser i företaget ska redovisas så nära verkligheten som möjligt. För att närma sig verkligheten i rapporteringen ställer normgivare vissa minimikrav vilka är att redovisningen ska vara valid samt att de uppgifter som lämnas kan verifieras. Med valid redovisning menas att information som ges ska uppnå krav på egenskaper som neutralitet, fullständighet, ”innebörd och form” samt väsentlighet.¹⁹

¹⁷ Mathews R, Perera M, Accounting theory & development, 1996.

¹⁸ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

¹⁹ Ibid.

3.2 Redovisningsprinciper

De redovisningsprinciper som är särskilt intressanta att titta närmare på vad gäller studier av värderingsfrågor såsom färdigställandemetoden och successiv vinstavräkning är:

- Fortlevnadsprincipen
- Realisationsprincipen
- Matchningsprincipen
- Försiktighetsprincipen

Vilka principer som ligger till grund för hur ekonomiska händelser ska redovisas får effekter i företagets balans- och resultaträkning. De flesta företag som tillämpar samtliga ovanstående principer i sin redovisning kan sägas avge en rättvisande bild av företaget. Nedan följer en närmare redogörelse av principerna.²⁰

3.2.1 Fortlevnadsprincipen

En central utgångspunkt som ligger till grund för hur företag ska redovisas i samtliga avseenden är antagandet att verksamheten ska leva vidare. Detta får stora konsekvenser i hur tillgångar och skulder värderas. Den avsikt som företaget har med tillgångarna ska därför antas bestå och utgöra basen för all värdering. Eftersom bolag under likvidation oftast värderar sina tillgångar efter vad värdet är på balansdagen är det stor sannolikhet att värdet är mycket lägre än om företaget mår bra och ska leva vidare. Tillgångar som ska behållas och användas får således ett helt annat värde eftersom de till skillnad från likvidationsvärde värderas till exempelvis framtida värde. Omsättningstillgångar som lager kan i vissa fall redovisas efter framtida försäljningsvärde, och anläggningstillgångar till nyttjandevärde. Andra värderingsmetoder som vilar på antagandet om att företaget ska leva vidare är tillgångsvärdering utifrån historisk kostnad, det vill säga anskaffningsvärdet. Således får alla tillgångar men också skulder effekter på värdering om företaget ska fortsätta sin verksamhet eller inte.²¹

3.2.2 Realisationsprincipen

Principen innebär att såväl intäkter som kostnader ska tas upp när de har realiserats. Det behöver nödvändigtvis inte betyda att pengar har flutit in och ut ur företaget men att exempelvis intäkter sannolikt kan säkerställas vilket i praktiken är resultatet när fakturan skickas. På balansräkningens tillgångssida upptas värden när tillgången uppstår. En utgångspunkt för att fastställa när tillgången uppstår är att avgöra när den så kallade kritiska händelsen äger rum. Det har olika betydelse beroende av vad som ska mätas. Vad gäller för tillverkande företag uppstår en värdeökning från det att inflöde av råmaterial

²⁰ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

²¹ Kinserdal A, Affärsredovisningens logik, 1995.

bearbetas till färdig produkt, och det uppstår således kontinuerligt en värdeökning i förädlingskedjan. Den kritiska händelsen i ett tillverkande företag är dock enligt realisationsprincipen när den förädlade varan sålts till kund, och det är tillräckligt med att ansvaret övergått till motparten.²²

Med tanke på att företagen bland annat ska uppnå de kvalitativa egenskaper god redovisning bygger på står dock vissa egenskaper i kontrast till varandra. Vad gäller validitet ska företag om det är möjligt redovisa det värdeskapande företaget utvecklar vilket uppstår under hela förädlingskedjan. Verifierbarhet säger däremot att värdeökning sker när försäljning skett till slutkund. Med realisationsprincipen som tillämpningsmetod är försäljningen svaret på den kritiska händelsen och således tidpunkten då intäkter, kostnader och resultat får redovisas.²³

3.2.3 Matchningsprincipen

Årsredovisningen är intäktsorienterad vilket betyder att företaget börjar med att fastställa de intäkter som är realiserade under den redovisningsperiod som rapporteringen avser. Därefter måste företaget bestämma de kostnader som är hänförliga till dessa intäkter. Ett sådant förfarande följer av den så kallade matchningsprincipen, och i princip all resultatmätning sker enligt denna princip. Dock uppstår problem att avgöra vilka poster och i vilken storlek som ska hänföras till en bestämd period och därför bokförs när omständigheterna kring posterna klarlagts. I korta ordalag innebär matchningsprincipen att intäkter ska matchas mot de utgifter som använts för att skapa intäkterna.²⁴

Storleken på intäkterna för sålda varor är relativt enkla att fastställa eftersom företaget enligt principen ska redovisa realiserade intäkter vilket antingen är inflöde av likvida medel eller ökning av kundfordringar. Visar det sig att företaget inte kommer att få betalt vid kreditförsäljning skall således inga intäkter redovisas. Det svåra med matchningsprincipen är att kunna härleda vilka resurser som använts för att tillverka och sälja de varor som sålts. Problem som att avgöra interna utbyten som föregått försäljningen av varorna är också svåra att fastställa. Två viktiga frågor uppstår dock för att kunna fastställa storlek och vilka kostnader som ska matchas mot intäkterna. De här frågorna är att matchning över perioder, och matchning över produkter.²⁵

Frågan som rör matchning över perioder innebär att man ska kunna avgöra när i tiden resursförbrukningen redovisas i förhållande till tidpunkten för anskaffandet av resursen. Resursanskaffning som kan vara till nytta för ett företag under längre tid än en specifik redovisningsperiod kan vara svår att säkerställa i synnerhet under hur lång tid framöver. Exempel på nyttigheter som kan uppstå i framtiden är etablering av kundkontakter och varumärken. Mot bakgrund av osäkerheten av framtida nytta av detta har man valt att kostnadsföra sådan resursförbrukning under den redovisningsperiod som utgiften

²² Kinserdal A, Affärsredovisningens logik, 1995.

²³ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

²⁴ Kinserdal A, Affärsredovisningens logik, 1995.

²⁵ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

uppstod. Vad gäller inköp av varor som sedermera ska förädlas i ett tillverkande företag har man valt att redovisa utgiften som en tillgång i form av lager, och när tillgången en dag säljs kostnadsför man det i den period som försäljningen äger rum och inte vid inköpstillfället.

Den andra frågan som gäller matchning över produkter innebär att veta vilken resursförbrukning som är kopplad till den produkt som sålts. När produkterna tillverkas eller köps in aktiveras det i ett lager, och först vid försäljning kommer förbrukningen att påverka företagets resultat. På motsvarande sätt som att avgöra i vilken period etablering av kundkontakter och reklam ska kostnadsföras uppstår andra problem. Det gäller att avgöra till vilka produkter som till exempel administrations- och försäljningskostnader hör till. På grund av den osäkerhet som finns att avgöra vilka resurser som ska kopplas till specifika produkter har man valt att kostnadsföra dessa utgifter direkt.²⁶

3.2.4 Försiktighetsprincipen

Med tanke på att grundläggande regler inom redovisning bygger på att tillgångar och intäkter inte övervärderas, och att skulder och kostnader inte undervärderas har försiktighetsprincipen en central plats. Det betyder att företag måste iakttaga försiktighet i sina bedömningar för att inte resultatet och ställningen överskattas. Detta synsätt har lång tradition och har ett direkt samband till borgenärsskyddet. Principen får konsekvenser att till exempel tillgångar som grundas på historisk kostnad (faktisk anskaffningskostnad) måste justeras mot dagens värde. Således resulterar principen till att om flera alternativ finns hur en tillgång eller skuld ska värderas så används det lägsta värdet vid värdering av tillgångar, och det högsta värdet vid värdering av skulder. Dock betyder inte detta synsätt att företag ska maximera försiktigheten utan det måste finnas en realism bakom värderingar. I realiteten är det flera omständigheter som ligger bakom hur tillgångar, skulder och resultat ska redovisas eftersom det sker en avvägning mellan olika intressen. Överdriven försiktighet i resultatmätningen kan till exempel vara bra från skattesynpunkt eftersom det leder till lägre skatt, men vara vilseledande för externa intressenter eftersom insynen i bolaget försvåras.²⁷

3.3 Redovisningsperiod

Den externa redovisningen handlar om att mäta och kommunicera ekonomisk information till beslutsfattare vid en viss tidpunkt. I normalfallet skall redovisningsperioden (räkenskapsåret) uppgå till tolv månader,²⁸ det vill säga sammanfaller sällan med företagets verkliga livslängd. Att redovisningsperioden inte sammanfaller med företagets livslängd är mångt och mycket bakgrunden till varför det uppstår problem när man upprättar och analyserar företagets årsredovisning.

²⁶ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

²⁷ Kinserdal A, Affärsredovisningens logik, 1995.

²⁸ FARs samlingsvolym 2002, BFL 3 kap. 1§.

Målet med redovisningen är att ta reda på vad som faktiskt har hänt i företaget under den tidsperiod man studerar. Problemet är bara att vad som har hänt är starkt förknippat med en bedömning av hur företagets situation ser ut i slutet av året. Vidare påverkas årsredovisningen av framtiden. I samband med upprättandet av finansiella rapporter skall nämligen företaget göra en bedömning av sin förmåga att fortsätta verksamheten. I denna bedömning ingår bland annat att ta hänsyn till den framtida lönsamheten för minst tolv månader efter balansdagen.²⁹ Framtidsbedömningar är dock alltid osäkra, men accepteras på grund av det annars skulle gå ut över kraven på relevans och validitet.³⁰

Företaget måste alltså blicka såväl bakåt som framåt för att kunna bedöma vad som egentligen har hänt under det gångna året. Uppskattningar om framtiden och värdering av företagets tillgångar avgör hur resultatet fördelas mellan perioderna. Fortsättningsvis skall vi titta närmare på hur man i teorin går tillväga för att lösa de redovisningsproblem som uppstår beträffande entreprenaduppdrag som sträcker sig över flera periodskiften.

3.4 Intäkter – en introduktion

Det finns relativt många olika definitioner i redovisningslitteraturen beträffande vad som egentligen menas med en intäkt. Vi väljer att först presentera Redovisningsrådets definition för att sedan övergå till hur begreppet tolkats av den anglosaxiska redovisningslitteraturen. På följande sätt definieras intäktsbegreppet enligt Redovisningsrådet:

”Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökning som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument.”³¹

En intäkt ökar företagets egna kapital och uppstår till följd av inbetalningar eller en ökning av tillgångars värde (minskning av skulders värde). Intäkter uppkommer normalt inom ett företags ordinarie verksamhet och kan härledas i resultaträkningen genom poster såsom försäljnings-, ränte- och hyresintäkter. Intäkter har också koppling till olika typer av tillgångar som antingen erhålls eller som ökar i värde; exempel är likvida medel, fordringar samt varor och tjänster som erhålls i utbyte mot levererade varor och tjänster.³²

I den anglosaxiska redovisningslitteraturen har intäktsbegreppet definierats på ett något annorlunda sätt.³³ Nedan beskrivs två olika definitioner där en intäkt tolkas som

- ett inflöde av nettotillgångar som ett resultat av försäljning av varor och tjänster

²⁹ FARs samlingsvolym 2002, RR 22 Utformning av finansiella rapporter

³⁰ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

³¹ FARs samlingsvolym 2002, RR 11 s. 755

³² Redovisningsrådets Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter en översättning av IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements, 1995.

³³ Hendriksen E S, Accounting Theory, 1977.

- en produkt som uppkommer genom företagets tillverkning/genomförande av varor/tjänster under en given tidsperiod³⁴

Den förstnämnda tolkningen kritiseras för att mätning, periodisering och definition slås samman i intäktsbegreppet. Tillgångssidan ökar vanligtvis vid försäljningen och intäktens belopp bestäms normalt sett av försäljningspriset. Den sistnämnda tolkningen anses vara den bättre av de två, eftersom den inte är sammanblandad med när intäkten skall tas upp och till vilket belopp.³⁵ Den sistnämnda tolkningen ger utrymme för att intäkter kan bokföras innan själva försäljningstidpunkten inträffar (beroende på hur man definierar den givna tidsperioden), vilket är fallet då företaget använder sig av successiv vinstavräkning.

3.4.1 Tidpunkt för intäktsredovisning

En väsentlig del av försiktighetsprincipen består av valet av tidpunkt för intäktsredovisning, det vill säga när en intäkt är så säker att den inte enbart får utan även skall bokföras.³⁶ Enligt Årsredovisningslagen (ÅRL) skall man iaktta rimlig försiktighet vid intäktsredovisning. Det betyder att endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen.³⁷ När det gäller tolkning av begreppet ”konstaterade intäkter” så anses normalt intäkten av försäljning av varor/tjänster konstaterad när leverans och fakturering har skett.³⁸

Redovisningsteoretiker har ställt upp tre kriterier för tidpunkt av intäktsredovisning med utgångspunkt i realisationsprincipen. De är:³⁹

- Mätbarhet av tillgångsvärdet
- Intäkten har uppkommit till följd av en inträffad händelse
- En väsentlig uppnådd nivå i intjänandeprocessen

Mätbarheten innebär att intäkter skall redovisas först då de realiserats eller blivit realiserbara. Med realiserad avses att det säljande företaget som motprestation erhållit likvida medel eller en fordran på likvida medel (kundfordran). Med realiserbar avses att den erhållna motprestationen - erhållna tillgångar - är omsättningsbara, det vill säga har ett marknadspris och kan omsättas till likvida medel.

Med en inträffad händelse menas normalt att en transaktion med utomstående part föreligger. Under upphandlingen fastställs i allmänhet pris, kvantitet och leveranstidpunkt, vilket kan anses som ett objektiva mått på värdetillväxten i företagets tillgångsmassa. Det tredje och sista kriteriet gäller att en väsentlig del av

³⁴ Belkaoui A R, Accounting Theory, 1992.

³⁵ Hendriksen E S, Accounting Theory, 1992.

³⁶ Westermark C, Årsredovisningslagen, 1998.

³⁷ FARs Samlingsvolym 2002, ÅRL 2kap. 4 §

³⁸ Westermark C, Årsredovisningslagen, 1998.

³⁹ Westermark C, Korrekt resultatrapportering – en policyfråga, Balans nr 6-7 1996.

intjänandeprocessen måste fullgöras mellan de bägge parterna som är delaktiga i transaktionen. Av största vikt har dock att det säljande företaget genomfört sina aktiviteter motsvarande en viss miniminivå för att intäktsredovisning skall kunna äga rum.⁴⁰

Den händelse, som i normalfallet samtidigt och bäst uppfyller de tre kriterierna samt försiktighetsprincipen, är försäljningstidpunkten för kontantförsäljning. Vid denna tidpunkt får säljaren en mätbar tillgång, en transaktion äger rum och intjänandeprocessen är fullgjord.

3.4.2 Intäktsredovisning vid försäljningstidpunkten

Realisationsprincipen tolkas normalt som att intäkter, kostnader och vinst redovisas först vid försäljningen av varorna. Hur går man då praktiskt tillväga i bokföringen när ett tillverkande företag exempelvis har sålt ett parti varor på kredit för 120 tkr? Vi väljer att besvara frågan med hjälp av T-konton och antar vidare att tillverkningskostnaderna för de sålda varorna uppgår till 100 tkr samt att försäljningskostnaderna är obetydliga.⁴¹

| | |
|---------------------|----------------------|
| Färdigvarulager | Kundfordringar |
| 100 | 120 |
| Kostnad sålda varor | Försäljningsintäkter |
| 100 | 120 |

De två översta kontona visar den ökning av nettotillgångarna som uppstår vid försäljningstillfället. I exemplet byts ett lager värderat till 100 tkr ut mot kundfordringar värderade till 120 tkr. Det faktum att ökningen av nettotillgångarna sker först vid detta tillfälle innebär dels att färdigvarulagret är värderat till lika mycket som de resurser som tidigare ingick i produkter i arbete och dels att resurserna - råmaterial, energi, personalkostnader med mera – är värderade till lika mycket som man betalade för dem. I det här fallet redovisas intäkterna först vid försäljningen och innebär alltså att färdigvarulagret är värderat till historisk kostnad, det vill säga till anskaffningsvärdet av lagret.⁴²

⁴⁰ Westermark C, Korrekt resultatrapportering – en policyfråga, Balans nr 6-7 1996.

⁴¹ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

⁴² Ibid.

I exemplet ovan sker försäljningen på kredit och därmed uppstår ett utbyte mot en juridisk fordran på kunden. Denna fordran värderas till de likvida medel som beräknas flyta in allteftersom kunderna gör sina betalningar. Intäktsredovisningen har därför samband med inte bara lagervärderingen utan också med redovisningen av en annan omsättningstillgång, i detta fall en juridisk fordran på kunden.

Under vissa omständigheter kan betalningsriskerna vid kreditförsäljningen anses vara så stora att man bör vänta med redovisningen av intäkterna till betalningen faktiskt har erhållits. Det vanligaste sättet vid osäkerhet är dock att skriva ned fordringarna till det belopp som faktiskt beräknas flyta in och redovisa nedskrivningen som en förlust på kundfordringar som reducerar intäkterna med motsvarande belopp.⁴³

3.5 Redovisning av pågående entreprenader

Med pågående entreprenader menas i allmänhet påbörjade men vid räkenskapsårets utgång ännu inte avslutade uppdrag som en näringsidkare har åtagit sig att utföra på dennes egendom. Ett pågående arbete kan innebära bearbetning av andras material eller utförande av tjänster inklusive bearbetning av material, till exempel byggproduktion.⁴⁴

I byggbranschen finns det två metoder som är möjliga att redovisa pågående entreprenader vilka är:

- Färdigställandemetoden
- Successiv vinstavräkning

Redovisning enligt färdigställandemetoden överensstämmer med intäktsredovisning vid försäljning, och är den metod som tidigare varit praxis att redovisa pågående arbeten. Successiv vinstavräkning innebär att intäkter, kostnader och resultat redovisas i takt med att arbetet utförs.⁴⁵ Nedan görs en utförligare beskrivning av de olika redovisningsmetoderna.

3.5.1 Färdigställandemetoden

Färdigställandemetoden (Completed contract-metoden) innebär att intäkter, kostnader och resultat först redovisas då det pågående arbetet slutförts och därmed övergått till beställaren. Antag att ett entreprenadföretag i början av 2003 ingår ett kontrakt om ett byggprojekt som förväntas pågå under tre år med en total entreprenadinkomst på 60 Mkr. Entreprenadutgifterna uppskattas till 50 Mkr. Enligt färdigställandemetoden redovisas varken intäkter, kostnader eller någon vinst i boksluten för åren 2003 och 2004. Det är således först när byggprojektet är slutfört som man redovisar intäkterna, kostnaderna och resultatet på 10 Mkr. Det pågående arbetet kan i detta fall betraktas som ett varulager, en

⁴³ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

⁴⁴ Westermark C, Varulagervärdering och resultatmätning, 1996.

⁴⁵ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

omsättningstillgång, som under projektets lopp värderas till anskaffningsvärde, det vill säga till de nedlagda kostnaderna i projektet.⁴⁶

Kritik som har väckts mot färdigställandemetoden är att den utifrån matchningsprincipen är felaktig och ur resultatmätningssynpunkt vilseledande. Byggprojektets vinst anses ha sitt egentliga ursprung under hela förloppet det uppförs. Försiktighetsprincipen har fått dominera över det ur teoretisk synvinkel mer korrekta kontinuerliga resultatskapandet. På bolagsnivå är det i dagsläget dock fortfarande tillåtet att redovisa enligt färdigställandemetoden. Successiv vinstavräkning är endast nödvändig att tillämpa på koncernnivå. Anledningen till att företagen inte använder successiv vinstavräkning på bolagsnivå är att färdigställandemetoden är den skattebilligare lösningen av de två eftersom man först behöver redovisa vinsten vid slutfaktureringen.⁴⁷

3.5.2 Successiv vinstavräkning

Med hänsyn till redovisningens huvudsyfte, att ge beslutsunderlag, får försiktigheten inte ses som ett absolut krav och ej heller drivs längre än vad som är affärsmässigt motiverat. En fördröjd intäktsredovisning är ur resultatmätningssynpunkt lika vilseledande som en alltför tidig intäktsredovisning. Grundtanken vid successiv vinstavräkning (percentage-of-completion) är att resultatet skall redovisas successivt i takt med det pågående arbetets färdigställande. Den motsvarar ett synsätt enligt matchningsprincipen och utgår från att realiserade intäkter föreligger under hela produktionens utförande, eftersom ett bindande kontrakt med kunden redan träffats. För att matchning mellan intäkter och kostnader skall vara möjlig fordras att intäkterna säkert kan hänföras till respektive objekt på ett riktigt och fullständigt sätt.⁴⁸

Tidigare i teorikapitlet redogjorde vi att man har ställt upp tre kriterier för tidpunkt av intäktsredovisning med utgångspunkt i realisationsprincipen. En händelse som vanligen beaktar de tre kriterierna för realisering vid samma tidpunkt är kontantförsäljning. Vid pågående arbeten kan det dock hävdas:

- * att mätbarhet säkerställs via kontrakt
- * att inträffad händelse, det vill säga genomförd transaktion med utomstående part, kan säkerställas genom kontrakt
- * att väsentlig del är utförd i intjänandeprocessen vilken kan säkerställas genom löpande kostnadsredovisning

Kriterierna innebär att pågående arbeten teoretiskt sätt kan vinstavräknas successivt när kriterierna för realisering kan säkerställas. Problem kan dock förutses på grund av

⁴⁶ Smith D, Redovisningens språk, 2000.

⁴⁷ Westermarck C, Varulagervärdering och resultatmätning, 1996.

⁴⁸ Ibid.

försiktighetsprincipen och att kostnadernas fördelning till objekten inte alltid blir riktigt och fullständig.⁴⁹

3.5.3 Intäktsredovisning vid successiv vinstavräkning

Successiv vinstavräkning innebär att man varje år redovisar såväl intäkter som kostnader i förhållande till färdigställandegraden under året. Vi väljer att exemplifiera och antar att ett entreprenadföretag återigen ingår ett kontrakt om ett byggprojekt i början av år 2003 och att de totala intäkterna uppgår till 60 Mkr. Byggprojektet förväntas ta tre år att slutföra och ge upphov till kostnader på sammanlagt 50 Mkr (år 2003 - 10 Mkr, år 2004 - 20 Mkr och år 2005 - 20Mkr). Entreprenadföretaget fakturerar beställaren först då projektet är slutfört. I exemplet tas ingen hänsyn till administrativa- samt försäljningskostnader. Redovisningen får då följande utseende år 2003:

| | |
|---------------------------------|-----------------|
| Kostnader | Intäkter |
| 10 | 12 |
| Div. tillgångs- och skuldkonton | Pågående arbete |
| 10 | 12 |

Färdigställandegraden beräknas som de dittills nedlagda utgifterna i förhållande till de totala utgifterna för projektet. Ökningen av färdigställandegraden år 2003 beräknas då till $10 \text{ Mkr} / 50 \text{ Mkr} = 20\%$. Det pågående arbetet värderas därför till 20% av totalintäkten, det vill säga $20\% * 60 \text{ Mkr} = 12 \text{ Mkr}$. Resultatet för projektet år 2003 uppgår således till 2 Mkr. Omvärdering av tillgångarna sker nu redan under produktionens lopp, det vill säga redan vid bokslutet för det första året som projektet pågår. Det pågående arbetet värderas till ett högre belopp än anskaffningsvärdet för de resurser som gick åt för att producera det.⁵⁰

I Årsredovisningslagen är huvudregeln att omsättningstillgångar skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet. Det finns dock en undantagsregel i Årsredovisningslagen som tillåter successiv vinstavräkning. Enligt 4 kap. 10§ gäller att

⁴⁹ Lagerström B, Successiv vinstavräkning i entreprenadföretagens externa rapportering, 1995.

⁵⁰ Smith D, Redovisningens språk, s. 292, 2000.

”Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med god redovisningssed.”⁵¹

Den tolkning av successiv vinstavräkning som görs i Årsredovisningslagen tillåter således att det pågående arbetet värderas till ett belopp som överstiger anskaffningsvärdet och i exemplet till ett belopp som motsvarar de upparbetade (ackumulerade) intäkterna, det vill säga 12 Mkr i slutet av 2003. De kostnader som redovisas motsvarar en minskning av andra tillgångar eller en ökning av skulder med sammanlagt 10 Mkr. Nettotillgångarna ökar med lika mycket som den redovisade vinsten av byggprojektet, det vill säga 2 Mkr.⁵²

I boksluten för de följande åren redovisas återstoden av entreprenadinkomsten som intäkter för projektet i proportion till ökningen av färdigställandegraden under respektive år. När det pågående arbetet är slutfört motsvarar det värdet på den totala entreprenadinkomsten, det vill säga enligt kontraktet till 60 Mkr. Om faktureringen sker vid samma tillfälle, redovisas den därför enbart som ett utbyte mellan ett pågående arbete och en kundfordran uppgående till samma belopp.⁵³

I figuren nedan avslutar vi kapitlet med att illustrera skillnaderna mellan de båda metoderna beträffande hur intäkter redovisas för ett projekt som tar tre år att färdigställa.⁵⁴

| | | | | Färdigställandemetoden | | | | Successiv vinstavräkning | | | |
|------------|---------------|---------------------------|---|------------------------|------------|-----------|-----------|--------------------------|------------|-----------|-----------|
| År | Mott. betaln. | Verkl. utgifter för proj. | Färdigställande grad i % vid årets slut | Int. | Kost. | Skatt | Res. | Int. | Kost. | Skatt | Res. |
| 1 | 120 | 160 | 20% | 0 | 0 | 0 | 0 | 180 | 160 | 6 | 14 |
| 2 | 410 | 400 | 70% | 0 | 0 | 0 | 0 | 450 | 400 | 15 | 35 |
| 3 | 370 | 240 | 100% | 900 | 800 | 30 | 70 | 270 | 240 | 9 | 21 |
| S:a | 900 | 800 | | 900 | 800 | 30 | 70 | 900 | 800 | 30 | 70 |

Figur 1 Jämförelse mellan färdigställandemetoden och successiv vinstavräkning.

Av figuren framgår att det totala resultatet blir detsamma oavsett vilken redovisningsmetod byggföretagen använder sig av. I figuren finns det en kolumn som visar skattekostnaden för respektive år. Anledningen till att vi valt att beräkna skattekostnaden är att ge en förståelse till varför det finns fördelar med att använda färdigställandemetoden. Den tillåter att byggföretagen skjuter upp skattebetalningarna i framtiden.

⁵¹ FARs Samlingsvolym 2002, ÅRL 4kap, 10§

⁵² Smith D, Redovisningens språk, 2000.

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Egen källa.

3.6 RR 10 – en sammanfattning

Redovisningsrådets rekommendation om *Entreprenader och liknade uppdrag (RR 10)* anger hur inkomster och utgifter i entreprenader ska behandlas i redovisningen. Inom byggbranschen har god redovisningssed länge utgjorts av de rekommendationer som Sveriges Byggindustrier utgivit. Denna branschrekommendation är baserad på IAS 11 och även nuvarande rekommendation RR 10. Det innebär att tillämpningen av RR 10 i redovisningen inte innebär någon större skillnad jämfört med tidigare branschpraxis. Rekommendationen ska tillämpas redan från projektets inledningsskede till dess att entreprenaden har verkställts, vilket betecknas som första kronans princip och gäller oberoende av i vilken kontraktsform projektet genomföres.⁵⁵

Redovisningsrådets rekommendation om *Entreprenader och liknade uppdrag (RR 10)* redogör hur företag ska redovisa ett uppdrags inkomster och utgifter som är av karaktären entreprenad eller liknande uppdrag. Rekommendationen ska tillämpas för del- och helårsbokslut som upprättas för räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2001. Ett entreprenaduppdrag är i sin helhet ett resultat av ett framförhandlat avtal mellan beställare och uppdragsgivare som avser produktion av ett objekt. Det utmärkande med rekommendationen är att den behandlar hur uppdrag, i synnerhet byggentreprenader, ska redovisas när den sträcker sig över flera redovisningsperioder. Det uppstår således problem hur dessa inkomster och utgifter ska periodiseras för både entreprenader av fast pris som för löpande räkning, eller en kombination av bådadera. Med fast pris menas att priset för avtalet mellan uppdragsgivare och beställare är förutbestämt, medan löpande räkning innebär att uppdragsgivare ersätts med de kostnader som lagts ut under uppdragets arbete.⁵⁶

Det centrala med rekommendationen är att den ger svar på vad som krävs för att fastställa uppdragets inkomst som utgift för att möjliggöra periodisering av eventuell vinst, det vill säga successiv vinstavräkning. Uppdragsinkomsten ska omfatta den ursprungliga kontraktssumman när avtalet träffades samt eventuella ändringar i avtalet såsom tilläggsarbeten. De justeringar som görs måste dock kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Svårigheterna med att kunna fastställa på förhand vad en entreprenad kommer att generera för inkomster är de framtida händelser som uppstår. Därför är det en osäkerhet att avgöra storleken på inkomster, och i synnerhet för uppdrag som sträcker sig över lång tid. Mot den bakgrunden krävs revideringar av ursprungskalkylen. Redovisningsrådet är dock medvetna kring problematiken att avgöra inkomsten på förhand men menar att så länge företagen tar med ändringar i kalkylen och att ersättningen trots omständigheterna i övrigt kan beräknas på ett tillförlitligt sätt så anses det tillräckligt för att tillämpa rekommendationen i den externa redovisningen.⁵⁷

Vad beträffar uppdragsutgifter omfattar de i stort de utgifter som har ett direkt samband med den enskilda entreprenaden samt andra utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren. På motsvarande sätt för uppdragsinkomsten innefattar även ändringar i

⁵⁵ Sveriges Byggindustrier, Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag, 2000.

⁵⁶ FAR:s samlingsvolym 2002, RR 10 s. 741-748.

⁵⁷ Ibid.

avtalet som ger ökade kostnader, och att uppdragsinkomsterna kan beräknas på ett tillfredsställande sätt.

När utfallet av entreprenaden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska såväl uppdragets inkomst som utgift som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till entreprenadens färdigställandegrad på balansdagen. Om det visar sig att entreprenaden kommer att generera en förlust ska detta omedelbart redovisas som en kostnad i sin helhet. Vad som menas med att utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt är att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne.⁵⁸

⁵⁸ FAR:s samlingsvolym 2002, RR 10 s. 741-748.

4 EMPIRI OCH ANALYS

Kapitlet innehåller de svar som författarna erhållit genom intervjuer av byggföretag samt revisorer. De erhållna svaren från de fem byggföretagen är uppdelade i två kategorier vilka är publika och icke-publika. För respektive kategori har vi valt att sammanfatta de svar som vi anser har särskild betydelse i ämnet. Kapitlet avslutas med en analys av de erhållna svaren från respondenterna.

4.1 Publika byggföretag

De företag som representerar publika byggföretag i vår studie är NCC och Skanska. NCC är ett av nordens största bygg- och fastighetsutvecklingsföretag. Företaget hade år 2001 en omsättning på 46 miljarder kronor och personalstyrkan uppgick till 28 000. Företaget är specialiserat på fastighetsutveckling, det vill säga att identifiera, utveckla och sälja fastighetsprojekt. Skanska är ett världsledande företag som grundades redan 1887 och tillhandahåller byggrelaterade tjänster samt projektutveckling. Företaget hade en omsättning år 2001 på omkring 165 miljarder kronor, och antalet anställda uppgick till cirka 75 000 personer.

4.1.1 Intervjuer med ekonomichefer i publika byggföretag

NCC och Skanska började använda successiv vinstavräkning i den externa rapporteringen 1997, men färdigställandemetoden används fortfarande i den juridiska personen. Bakgrunden till att successiv vinstavräkning började tillämpas redan innan den nya rekommendationen trädde i kraft beror på branschpåtryckningar såväl i Sverige som i utlandet. Utmärkande för företagens nuvarande externa rapportering är således de krav och förväntningar som har uppkommit i företagens omvärld. Anledningen till att företagen fortfarande tillämpar färdigställandemetoden i dotterbolagen är av skatteskal.

Successiv vinstavräkning har dock tillämpats i den interna rapporteringen sedan i början av 1980-talet. Anledningen till att metoden tidigare använts i den interna rapporteringen är att den anses vara bättre som styrmetod då man utvärderar och följer upp entreprenader som sträcker sig över flera räkenskapsår. Med tanke på att successiv vinstavräkning har tillämpats under en längre tid har omställningen till den nya rekommendationen inte inneburit några större förändringar i rapporteringsarbetet när RR 10 trädde i kraft 2001.

NCC och Skanska nämner att fördelen med successiv vinstavräkning i förhållande till färdigställandemetoden är att redovisningen ger snabbare information om resultatutvecklingen för både interna som externa intressenter. För att kunna ge en aktuell bild av företagets resultat och ställning har företagen utvecklat vissa prognos- och redovisningssystem specifika för successiv vinstavräkning. Styrsystemen bygger bland annat på att företagen kontinuerligt följer upp varje enskilt projekt i takt med projektets genomförande. För att kunna rapportera ett tillförlitligt underlag för kommande rapportering ligger anbuds-kalkylen till grund. Det är denna kalkyl som används för

revideringar som ofta krävs efter det att uppdragsgivaren erhållit entreprenaden. Avtalsinnehållet för entreprenaden analyseras normalt av en platschef för att bedöma rimligheten i bland annat tidsplan och kostnadsunderlag. Anledningen till att anbuds-kalkylen revideras kan vara faktorer som att kalkylen inte alltid är väl genomarbetad på grund av tidsbrist i anbuds-förfarandet. Många gånger har företagen inte tid att granska varje kalkylpost, det vill säga kalkylen bygger till viss del på generella antaganden som i sin tur baseras på tidigare erfarenheter av liknande uppdrag. En annan orsak till att anbuds-kalkylen kan vara föremål för revidering är att grundförutsättningarna i det slutgiltiga avtalet med beställaren har ändrats. Detta kan påverka såväl riskbedömningen (vinstmarginalen), de uppskattade kostnaderna samt tidpunkten för färdigställandet.

Vidare påpekar ekonomicheferna att det också finns nackdelar med successiv vinstavräkning. Det inträffar ibland oförutsedda händelser som gör att det slutliga resultatet kan bli både högre och lägre än vad företaget förväntat sig. Svårigheterna att bedöma resultatet är särskilt stort i början av projekt och för projekt som löper över lång tid. Skanska hänvisar till svårbedömda projekt såsom tunnelbygget av Hallandsåsen och NCC till utbyggandet av Götatunneln. Tilläggsarbeten är något som i princip alltid tillkommer i en entreprenad vilket företagen är väl medvetna om. Det kan också vara svårt att förutse extraordinära händelser under arbetets gång, till exempel felaktigheter som inte står i huvudentreprenörens makt att påverka. Vanligtvis anlitar uppdragsgivaren underentreprenörer vilka kan orsaka förseningar, ökade kostnader och andra oangelägenheter som kan leda till tvistemål. Om utgifterna i huvudsak är ersättningar till underentreprenörer kan det vara svårt att bedöma vilken del av det pågående arbetet som verkligen hänför sig till företagets egen produktion.

4.2 Icke-publika byggföretag

De företag som representerar icke-publika byggföretag i vår studie är PNB AB, F O Peterson & Söner Byggnads AB samt Granova Byggnads AB. PNB är det största byggföretaget av de tre, och omsatte år 2002 cirka 3,4 miljarder kronor med en personalstyrka på 2150. F O Peterson & Söner är Sveriges äldsta byggföretag som grundades 1870. Deras anställda uppgick till 147 personer och omsatte under år 2001 omkring 260 miljoner kronor. Det tredje byggföretaget som undersöktes i studien var Granova vars omsättning uppgick till 168 miljoner år 2001 med en personalstyrka på cirka 70 personer. Tuve Bygg ingår också i vår studie men enbart utifrån att studerat deras årsredovisning för 2001 samt erhållen information från ett telefonsamtal.

4.2.1 Intervjuer med ekonomichefer i icke-publika byggföretag

PNB och Granova använder successiv vinstavräkning i den externa redovisningen. Granova började tillämpa metoden redan för bokslutet 1998, och PNB år 2000. F O Peterson & Söner har emellertid inte tillämpat metoden externt trots att de internt har byggt upp rutiner för metoden genom bland annat inköp av ett nytt databaserat

ekonomisystem. Detta nya ekonomisystem, Agresso, kommer att ge företaget bättre förutsättningar i prognosförfarandet. Anledningen till att successiv vinstavräkning inte tillämpats är den osäkerhet som uppstår enligt denna nya redovisningsmetod. Färdigställandemetoden har inte ställt samma höga krav på byggföretagen, vilket tidigare enbart inneburit tillräckliga rutiner för att identifiera förlustprojekt. Företaget har dock internt under en treårsperiod utbildat sig i det förfarande redovisningsmetoden kräver enligt RR 10. Den erfarenhet företaget byggt upp kring successiv vinstavräkning är att det har underlättat analys- och bedömningsförfarandet av långvariga entreprenader. F O Peterson & Söner tycker att träffsäkerheten blivit bättre under implementeringen, och menar att rutinerna för tillfället är tillräckligt tillfredsställande för att övergå till successiv vinstavräkning även i den externa rapporteringen.

De tre mindre byggföretagen förhåller sig positiva till successiv vinstavräkning som redovisningsmetod eftersom de anser att man redovisar en mer rättvisande bild av den löpande verksamheten. Granova ställde sig dock tveksamma till vissa aspekter att redovisa enligt successiv vinstavräkning. Företaget menar att det i många fall är osäkert att föra in beräkningar i årsredovisningen som bygger på framtida uppskattningar, vilket måste göras för att kunna fastställa resultatet vid successiv vinstavräkning. PNB möter samma problematik, men nämner att det finns möjligheter att redovisa på ett annat sätt om projektintäkt och projektkostnad inte kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt. Under sådana omständigheter tillämpas en så kallad nollavräkning, det vill säga resultatet tas upp till noll kronor i avvaktan på att en tillförlitlig resultatbestämning kan göras.

PNB och Granova använder successiv vinstavräkning på koncernnivå, men färdigställandemetoden på juridisk person. Granova och PNB har använt successiv vinstavräkning för den interna uppföljningen av entreprenader och mot den bakgrunden är denna redovisningsmetod ingen ny företeelse. Anledningen till att företagen redan tidigare tillämpat successiv vinstavräkning internt är att den har fungerat som ett styrinstrument för ekonomisk uppföljning men då främst för långvariga projekt. I dagsläget är kriterierna något annorlunda, det vill säga det krävs att ”alla” projekt redovisas enligt vinstavräkning. Samtliga av de icke-publika företagen vinstavräknar entreprenaderna fyra gånger om året. Slutkostnadsprognosen prövas för respektive period och det är produktionskalkylen som utgör styrinstrumentet för bedömningen. Denna ekonomiska uppföljning innebär i princip att bedömningar görs av vad man står i byggandet och vad som återstår i byggandet samt vad som uppskattas återstå i form av intäkter och kostnader. De som är involverade i avstämningsarbetet är platschefen, arbetschefen och ekonomichefen. För att kunna uppdatera produktkalkylen regelbundet nämner företagen att det är viktigt att ha tillräckligt användbara datasystem för att säkerställa tillförlitligheten i underlaget. I den löpande driften bokförs fakturor kontinuerligt vilket möjliggör och underlättar kontrollen för respektive entreprenad. Uppdatering av den ursprungliga kalkylen görs för att det oftast uppstår förändringar såsom tilläggsarbeten och andra omständigheter som gör att revideringar erfordras.

4.3 Intervjuer med revisorer

De revisionsföretag som har kontaktats är Ernst & Young samt Öhrlings PriceWaterhouseCoopers. De auktoriserade revisorer som intervjuades har erfarenhet av att revidera byggföretag och är väl bekanta med problematiken kring redovisning av entreprenader och liknande uppdrag.

Revisorerna är generellt sett positiva till successiv vinstavräkning. De menar att om pågående byggprojekt redovisas enligt RR 10 så kommer resultatet ge en mer rättvisande bild om företagets verkliga ställning i förhållande till färdigställandemetoden. Ytterligare fördelar med den nya rekommendationen anses vara att företagen nu fått ett enhetligt sätt att redovisa pågående arbeten på koncernnivå, vilket leder till större transparens när intressenter vill jämföra resultatutvecklingen i olika företag.

I revisorernas uppdrag ingår att uppskatta om klienternas kalkylmetoder är tillräckligt tillförlitliga så att prognoserna kan utföras med rimlig precision. Det innebär att revisorerna har ett stort inflytande hur klienterna skall utveckla sina rutiner, beräkna färdigställandegraden och värdera det pågående arbetena i årsbokslutet. Även om klienten utarbetat acceptabla rutiner så är det i sig inte ett kvitto på att det i praktiken är smärtfritt att utföra revision på företag som använder successiv vinstavräkning. Det som är särskilt problematiskt är svårigheten att samla in adekvat information vilket dels beror på att klienten har många projekt i omlopp varje år och dels beroende på att underlaget kan vara färgat av subjektiva bedömningar inom företaget.

Det finns skillnader hur revisorerna granskar rutinerna i större och mindre entreprenadföretag. Publika entreprenadföretag har över femtusen pågående arbeten per år. Den stora mängden av antal projekt har inneburit att ledningen i dessa företag funnit det bäst att upprätta en så kallad internrevisionsavdelning, vilken revisorerna samarbetar med då de granskar specifika projekt. Mindre entreprenadföretag har inte samma utbud av projekt, men saknar i sin tur avancerade mer skraddarsydda redovisningssystem. Detta leder till att redovisningsarvodet procentuellt sätt inte alltid står i relation till storleken på byggföretaget. Revisorerna påpekar att en nackdel med den nya redovisningsmetoden är att just kostnaderna för mindre byggföretag ökat till följd av införandet. Eftersom de mindre byggföretagen oftast är familjeägda (ägs av ett fåtal personer), saknar betydelse för utomstående intressenter, kan man se successiv vinstavräkning som en bokföringsteknisk metod i årsbokslutet.

Det som är utmärkande för revision i såväl stora som mindre byggbolag är att revisorerna fokuserar på att utvärdera betydande och tekniskt komplicerade entreprenader. I regel finns beloppsspärrar, det vill säga man följer inte upp projekt som understiger en viss summa. Nedan har vi sammanfattat ett urval av de kriterier som revisorn beaktar vid granskning av pågående arbeten:

- Stora och udda projekt (typ av produktion och avseende specifikt affärsupplägg)
- Projekttyp som visat historiskt svag lönsamhet

- Projekt med starkt fallande/ökande täckningsbidrag mellan prognoser/vinstavräkning
- Följa upp och identifiera kostnader som kan uppstå på grund av tvistemål, vilket också kan leda till att revisorn intervjuar jurist och förhör sig om entreprenadkontraktets utformning.
- Vara uppmärksam på projektledare som vid tidigare granskning uppvisat brister
- Återföringsrelevans, det vill säga att i efterhand kontrollera prognoserna mot verkligt utfall då projektet är slutfört.

Mot bakgrund av att revisorn inte har teknisk kunskap kring byggprojekt så är det svårt för revisorn att bedöma den faktiska byggsituationen. Det är ibland problematiskt att kommunicera med erfarna platschefer om tekniska frågor som har stor inverkan på tillförlitligheten i kalkylen. Successiv vinstavräkning innebär att kalkylen är ett resultat av subjektiva bedömningar, och vissa platschefer är mer optimistiska än andra. Revisorerna menar vidare att det finns olika intressen som skiljer sig åt i organisationen, vilket kan innebära att arbetschef/gruppchef vill jämna ut resultatet mellan olika projekt och över tid, medan platschefen eller produktionschefen vill visa det bästa möjliga resultatet för sitt projekt. Ytterligare en anledning till att det är svårt att analysera entreprenader är att successiv vinstavräkning ger visst utrymme för egna bedömningar och situationsanpassad resultatredovisning. Vidare kompliceras situationen för revisorn när två redovisningsmetoder används i den externa redovisningen. Nästan uteslutande nämner revisorerna att färdigställandemetoden enbart används på grund av skatteskal. Anledningen är att företagen så långt det är möjligt vill skjuta upp skattebetalningar, vilket är möjligt enligt färdigställandemetoden. I våra kontakter med revisorerna blev vi upplysta om att byggföretaget PEAB är det enda kända exemplet då successiv vinstavräkning även används i den juridiska personen istället för enbart på koncernnivå.

4.4 Analys av empiri

Utifrån de erhållna svaren från representanterna i byggföretagen är successiv vinstavräkning ingen ny företeelse i den interna rapporteringen. Byggföretagen menar att man får bättre information om hur produktionen, verksamheten, utvecklas om långa projekt redovisas i takt med att projekten fortskrider. Det har således tidigare varit ett naturligt inslag i den ekonomiska styrningen.

Det finns dock skillnader i vilken takt olika bygg- och anläggningsföretag anpassat sig till successiv vinstavräkning i den externa redovisningen. Studien tyder på att de publika företagen redan i ett tidigt skede valt att tillämpa den nya rekommendationen. Skälen till den tidiga anpassningen beror på att de större företagen under en längre tidsperiod utvecklat rutiner och erfarenhet kring successiv vinstavräkning. Vidare är det inte enbart Redovisningsrådets normgivning som har inflytande på den externa rapporteringen i de publika företagen. Det gäller att producera relevant information till kapitalmarknadens aktörer. I de fall redovisningsdatan uppfyller de krav som ställs beträffande relevans och tillförlitlighet kan informationsgivningen i sin tur gynna företagets verksamhet, till exempel genom lägre kapitalkostnader. Valet att införa successiv vinstavräkning medför

således att redovisningsdatans kvalitet (för beslutsfattande) ökat vilket är positivt för en extern analytiker som vill ta reda på hur ett byggföretag egentligen har gått under en nära förfluten period.

Resultat vi erhållit i kontakten med de icke-publika företagen är inte lika entydig beträffande tidpunkten för övergången till successiv vinstavräkning i den externa redovisningen. Vi kan dock konstatera att omställningen gått långsammare i förhållande till de publika företagen. I vissa fall kan det synas anmärkningsvärt att omställningen inte gått fortare med tanke på att även de icke-publika företagen måste följa den nya rekommendationen som trädde i kraft år 2001. Utifrån Tuve Byggs årsredovisningen finner vi att de liksom F O Petterson inte använder sig av den nya redovisningsmetoden i den externa redovisningen. Tuve Bygg säger dock att de inom en snar framtid också kommer ha tillräckligt utvecklade rutiner för att övergå till successiv vinstavräkning⁵⁹. Anledningen till trögheten i de mindre företagen beror till stor del på att man inte haft ett tillräckligt utvecklat prognosförfarande som står i relation till vad som krävs enligt regelverket. Tidigare tillämpades färdigställandemetoden vilket inte ställer samma höga krav på byggföretagens redovisningssystem. Denna metod kräver i huvudsak att företagen har tillräckliga rutiner för att identifiera förlustprojekt. De mindre företagen har dock vidtagit åtgärder för att säkerställa prognosförfarandet genom att implementera rutiner i form av nya kalkyl- och redovisningssystem samt utbildning av personal. Det har visat sig vara resurskrävande att övergå till den nya redovisningmetoden dels på grund av inköp av nya datasystem och dels på grund av begränsad kompetens hos personalen. Studien tyder också på att de icke-publika företagen är något tveksamma till nyttan av de fördelar som den nya rekommendationen har att erbjuda i den externa redovisningen.

Det är uppenbart att revisorerna ser skillnader i hur successiv vinstavräkning hanteras mellan publika och icke-publika byggföretag. Ett centralt inslag i revisorns arbete är granskning av företagets rutiner, vilka skiljer sig åt mellan publika och mindre byggföretag. Vår uppfattning är att revisorerna har större inverkan på hur rutinerna har utvecklats kring successiv vinstavräkning i de mindre företagen. Det publika företaget är mer svårstyrt på grund av verksamhet på flera affärsområden och marknader. Mot bakgrund av de stora byggbolagens komplexa situation krävs det välutvecklade rutiner för att styra verksamheten vilket har resulterat till uppbyggnad av interna revisionsavdelningar. Det innebär bland annat att revisorerna samspekar med avdelningen för internrevision när rutinerna granskas. I det mindre företaget är en viktig del av revisorns arbete istället att i större utsträckning hjälpa till med uppbyggnaden av tillräckligt tillfredsställande rutiner för successiv vinstavräkning. Eftersom revisorn har erfarenhet hur olika klienter löser problem kan de förmedla denna kunskap till andra klienter. Tröghet att anpassa sig gör sig dock gällande i vissa i studien icke-publika företag. Det beror inte enbart på brist av resurser utan kan även bero på faktorer såsom att företagskulturen skiljer sig åt mellan företagen, och en benägenhet att inte se fördelarna med successiv vinstavräkning i den externa redovisningen.

Studien indikerar på ett antal problemområden med successiv vinstavräkning som gäller för såväl publika som icke-publika byggföretag. Problemen beror på svårigheten att

⁵⁹ Telefonsamtal ekonomichef, Tuve Bygg AB, 2002-11-15.

beräkna färdigställandegraden för en entreprenad, och att den bearbetade datan kan vara ett resultat av subjektiva värderingar. De problem som är karaktäristiskt för byggföretagen avseende att mäta färdigställandegraden bottnar oftast i de tilläggsarbeten som uppstår. Med tanke på att tilläggsarbeten är vanligt är det svårt att på förhand ha kännedom hur mycket intäkter och kostnader entreprenaden kommer att generera i framtiden. Därför är det av stor betydelse att företagen även utvecklar prognos- och redovisningssystem som behandlar rutiner för tilläggsarbeten och andra oförutsedda händelser. Anledningen till att det är svårt att säkerställa entreprenadens intäkter, kostnader och således färdigställandegraden beror på:

- Osäkerhet att på ett tidigt stadium upprätta tillräckligt detaljerade projektkalkyler och budgetar för en entreprenad. Det ursprungliga avtalsinnehållet kan avvika från det faktiska förhållandet, vilket kan leda till att vinstmarginalen blir svårbedömd.
- Beräkningstekniskt svårt att fastställa färdigställandegraden beroende på att det vid varje bokslut är svårt att uppskatta de återstående utgifterna i entreprenaden.
- Olika intressenter i organisationen är färgade av subjektiva värderingar redan vid genomgång av anbuds kalkylen. Det underlag som intressenterna tar del av bedöms utifrån många olika personer i organisationen, och resultatet är därmed en produkt av såväl pessimistiska som optimistiska värderingar om projektets upparbetningsgrad.
- Redovisningsmetoden öppnar upp för subjektiva bedömningar även hos företagsledningen vilket kan innebära att upparbetningsgraden används till resultatjusterande åtgärder i årsbokslutet.

Ytterligare en faktor som försvårar bedömningen av färdigställandegraden är att företagen är försiktiga att redovisa vinster i början av ett långt projekt. Det beror på att företagen inte med säkerhet kan förutse oförutsedda händelser i framtiden, och därför väljer företagen att vänta att ta upp vinsten tills vissa kritiska moment i projektet är övervunna. Trots ovanstående osäkerhetsmoment vid tillämpning av successiv vinstavräkning kommer dock företagen på lång sikt att redovisa ett tillförlitligt resultat. Ett alltför högt/lågt resultat från tidigare redovisningsperioder kommer att märkas det räkenskapsår entreprenaden slutavräknas. Det stora problemet för externa analytiker är att bedöma riktigheten i upparbetningsgraden för den aktuella redovisningsperioden.

Skillnaden med den nya rekommendationen är bland annat att det blivit möjligt att skjuta fram tidpunkten för intäktsredovisning, det vill säga före entreprenaden är slutförd. Den nya redovisningsmetoden tyder således på att normgivarna gjort en omvärdering av vilket inflytande olika redovisningsprinciper skall ha på den externa redovisningen. Tidigare påverkades intäktsredovisningen främst av försiktighets- och realisationsprincipen. Det pågående arbetet betraktades som en typ av lager och värderades därför normalt till omsättningstillgångens anskaffningsvärde. Intäkter och kostnader realiserades först i den period byggbolaget färdigställt sitt uppdrag. I dagsläget har normgivarna lagt större vikt

på matchningsprincipen, det vill säga att realiserade intäkter föreligger under hela produktionens förlopp. Redovisningsteoretikerna menar att försiktighetsprincipen inte får drivas längre än vad som är affärsmässigt motiverat. Bakgrunden till omvärdering enligt matchningsprincipen beror således på att en fördröjd intäktsredovisning ur resultatmätningssynpunkt anses vilseledande i förhållande till att ta upp intäkterna under det kontinuerliga resultatskapandet.

5 SLUTSATSER

I det avslutande kapitlet besvaras och diskuteras uppsatsens problemformulering och syfte. Uppsatsen rundas av med en bedömning av framtiden och förslag till vidare studier.

Successiv vinstavräkning är inget nytt sätt för byggbolagen att hantera entreprenader som sträcker sig över räkenskapsåret i den interna redovisningen. Syftet med att använda metoden internt är att den fungerat som ett hjälpmedel att försöka mäta och styra långvariga projekt. Den metod för successiv vinstavräkning som har tillämpats i den interna redovisningen är dock inte detsamma som att säga att den är förenlig med de nya redovisningsreglerna utgivna av Redovisningsrådet, RR 10. Ett viktigt krav som måste uppfyllas för att kunna tillämpa den nya rekommendationen är att utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det innebär bland annat att företagen måste ha tillräckligt bra rutiner i fråga om kalkyl- och redovisningssystem för att kunna tillämpa successiv vinstavräkning även i den externa redovisningen.

Studien visar att de publika företagen i snabbare takt upparbetat tillförlitliga rutiner kring den nya redovisningsmetoden än de icke-publika företagen. Den snabba omställningen i de publika företagen, redan fyra år innan rekommendationen trädde i kraft 2001, är inte bara en produkt av de krav regelverket ställt upp. De publika företagen har själva insett vikten av att tillgodose relevant information till sina externa intressenter. I de icke-publika företagen har tidpunkten för övergången till den nya redovisningsmetoden inte visat på samstämmighet mellan de i studien ingående företagen. Det går att hänföra till brist av resurser att utveckla tillförlitliga prognos- och redovisningssystem och att de mindre företagen inte sett egen nytta av att redovisa enligt successiv vinstavräkning. I många fall är de mindre företagen ägda av samma personer som leder verksamheten, det vill säga finns ringa motiv att redovisa enligt successiv vinstavräkning i den externa redovisningen. Studien tyder dock på att även de som inte använder den nya redovisningsmetoden i dagsläget kommer övergå till denna inom en snar framtid. Revisorernas erfarenhet är också att fler och fler icke-publika företag övergår till successiv vinstavräkning och därmed kommer det sättet att redovisa utvecklas till god redovisningssed även för de mindre företagen i byggbranschen.

Det som är problematiskt med att tillämpa Redovisningsrådets rekommendation om *Entreprenader och liknande uppdrag (RR 10)* är de krav som ställs på den externa rapporteringen som producenterna har att följa. Det gäller i synnerhet krav på tillförlitlighet vad beträffar att beräkna såväl projektintäkt som projektkostnad för att möjliggöra ett fastställande av färdigställandegraden. De beräkningar som ligger till grund för färdigställandegraden och således successiv vinstavräkning är ett resultat av relativt komplicerade förarbeten i redovisningsförfarandet. Gemensamt för samtliga byggföretag som undersökts i studien är att de nämner att kalkyler och prognoser består av bedömningar som kan vara osäkra, i synnerhet entreprenader som är långvariga och annorlunda. De osäkerhetsmoment som är karaktäristiskt för att fastställa färdigställandegraden avser att på förhand bedöma vad projektet föranleder för såväl intäkter som kostnader. Det kräver att företagen tar hänsyn till alla variabler för att med

så stor säkerhet som möjligt bedöma kvarvarande kostnader och därmed det slutliga resultatet. Risk föreligger att moment i entreprenaden har beräknats fram genom mer eller mindre kvalificerade antaganden, och därför är det sannolikt att kalkylen redan från första början har felkällor. Vidare pekar företagen på att det är svårt att estimera oförutsedda händelser till exempel tilläggsarbeten som oftast uppstår i samband med entreprenaduppdraget. Andra problem avser förseningar i entreprenaden som uppstår till följd av fel utanför entreprenörens kontroll.

Osäkerhetsmomentet kan vara många och komplicerade och av den anledningen erfordras väl utvecklade kalkyl- och prognosystem för att minska osäkerheten, och konsekvent uppnå krav på tillförlitlighet i den information som successiv vinstavräkning bygger på. Tillförlitligheten i den information som ligger bakom fastställandet av uppbyggnadsgraden är dessutom beroende av ett stort antal människor med olika erfarenhet, engagemang, kompetens och olika intressen inom organisationen. Platschefen kan exempelvis vara optimistisk i sina bedömningar på grund av faktorer som belöningssystem. Risk finns också att bolagen använder metodens möjligheter till att anpassa resultatet efter krav från ägare/intressenter/ledning, det vill säga överdriver färdigställandegraden/förlustrisker goda år och underskattar färdigställandegraden/förlustrisker dåliga år.

Problem med den nya rekommendationen för revisorerna är att bedöma om den metod som klienterna använder tar hänsyn till alla variabler för att med så stor säkerhet som möjligt kunna bedöma kvarvarande kostnader, och därmed det slutliga resultatet. Det svåra i revisorns uppdrag är granskningsmomenten vilka är omfattande för att uppnå erforderlig säkerhet i bedömningen. Revisorn måste bland annat göra en genomgång av flödet i redovisningssystemen och eventuella undersystem, exempelvis projekthantering- och kalkyleringsprogram. Ytterligare ett exempel som är svårt att kontrollera är subjektiva bedömningar som ligger till grund för den information som revisorerna utgår från i granskningsförfarandet.

Trots de problem och den osäkerhet successiv vinstavräkning kan leda till finner vi det motiverat att följa den nya rekommendationen i den externa redovisningen. Givetvis synes redovisningsmetoden mer berättigad i de publika företagen med tanke på kraven kapitalmarknaden ställer på relevant information. Vidare torde felmarginalen inte vara så stor i bedömningarna eftersom de publika företagen har så många projekt i sin portfölj, det vill säga positiva/optimistiska uppskattningar för respektive projekt tar ut varandra i längden. I de icke-publika företagen är fördelarna med den nya rekommendationen inte lika uppenbara på grund av det finns en möjlighet att kostnaderna kan överväga nyttan av den information som produceras. Vi anser dock att bokföringsnämnden gjort ett riktigt ställningstagande då de inte lämnat några lätttnadsregler för de icke-publika företagen beträffande den nya rekommendationen. Positiva synergieffekter det nya regelverket leder till är att de mindre företagen blivit tvungna att uppdatera sina interna redovisningssystem och att samstämmighet på lång sikt kommer uppnås kring hur pågående arbeten skall redovisas för byggbranschen som helhet. Ett annat skäl till varför vi förordar successiv vinstavräkning i den externa redovisningen är att byggföretagen

internt uppfattat metoden som relevant för styrning och rapportering långt innan den nya rekommendationen trädde i kraft.

5.1 Förslag till vidare studier

Anledningen till att successiv vinstavräkning överhuvudtaget är tillämplig i svenska byggbolag beror på frikoppling mellan redovisning och beskattning. Det är således endast krav att använda den nya rekommendationen i koncernredovisningen vilken inte är ett skattesubjekt i Sverige. Resultatet av vår studie visar att samtliga byggföretag fortfarande väljer att redovisa enligt färdigställandemetoden i den juridiska personen och då med hänsyn till skatteskal. Mot bakgrund av att vi endast ser ett enda skäl till att publika företag fortfarande redovisar enligt färdigställandemetoden, skatteplanering av verksamheten, finner vi det intressant att fördjupa vidare studier beträffande skattelagstiftningens inverkan på successiv vinstavräkning. Är det möjligt att en ökande användning av successiv vinstavräkning kan leda till att man reformerar beskattningsreglerna så att det i framtiden också blir god redovisningssed att tillämpa den nya redovisningsmetoden på den juridiska personen? Vidare skulle det vara intressant att följa upp studien om några år och verkligen studera om successiv vinstavräkning utvecklats till god redovisningssed för samtliga icke-publika företag.

KÄLLFÖRTECKNING

Böcker

Belkaoui Ahmed R., (1992) *Accounting Theory*, Academic Press Limited, London.

FAR (2002)., *FAR:s samlingsvolym 2002.*, FAR:s förlag AB, Stockholm

Hendriksen, E. S., & van Breda, M. F., (1992) *Accounting theory – fifth edition*, Richard D. Irwin Inc.

Hendriksen Eldon S., (1977) *Accounting Theory*, Richard D. Irwin Inc

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

Kinserdal A., (1995) *Affärsredovisningens logik*, Studentlitteratur, Lund

KPMG., (2002) *Vägledning för bokslutet 2002*, KPMG Bohlins, Stockholm

Lagerström B., (1995) *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten*, Departement of Computer and Information Science, Linköping

Mathews, M. R., & Perera, M. H. B. (1996) *Accounting theory & development – third edition*. International Thomson Publishing company

Merriam S B., (1998) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund

Patel R m.fl., (1994) *Forskningsmetodikens grunder*, Studentlitteratur, Lund

Redovisningsrådet., (1995) *Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter* (översättning av IASC:s Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), Redovisningsrådet, Stockholm

Smith D., (2000) *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund

Westermarck C., (1998) *Årsredovisningslagen Kommentarer, normgivning och övrig vägledning*, Studentlitteratur, Lund

Westermarck C., (1996) *Varulagervärdering och resultatmätning*, Studentlitteratur, Lund

Wiedersheim P F., Eriksson L T., (1991) *Att utreda, forska och rapportera*, Liber-Hermods, Karlshamn

Sveriges Byggindustrier., (2000) *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*, Sveriges Byggindustrier, Stockholm

Artiklar

FAR INFO (2001)., Nyheter inför bokslutet – en översikt., nr 17/2001

Westermarck C., Korrekt resultatrapportering – en policyfråga., Balans nr 6-7 1996

Internetkällor

www.bfn.se

Respondenter

Anders Andersson, ekonomichef, Granova Byggnads AB, Partille

Jörgen Bengtsson, ekonomichef, PNB Väst AB, Göteborg

Ralf Ekström, auktoriserad revisor, Ernst & Young, Göteborg

Birgitta Granquist, auktoriserad revisor, Öhrlings PriceWaterhouseCoopers, Göteborg

Ralf Hansson, ekonomichef, F O Petterson & Söner Byggnads AB, Göteborg

Kristina Löf, ekonomichef, NCC Construction Sverige Väst AB, Göteborg

Lars Rydström, ekonomichef, Skanska Hus Väst AB, Göteborg

Pia Svensson, ekonomichef, Tuve Bygg AB, Göteborg

BILAGA 1

Intervjuguide byggföretag

1. Hur länge har företaget använt successiv vinstavräkning som redovisningsmetod?
2. Varför började ni tillämpa successiv vinstavräkning?
3. Vad anser ni om successiv vinstavräkning (RR 10) jämfört med tidigare rekommendation (RR 2)?
4. Används båda metoderna, dvs successiv vinstavräkning och färdigställandemetoden, och vad är motivet till det?
5. Är successiv vinstavräkning vanligt för företaget? (Hur många projekt per år)
6. Hur har rutinerna i företaget förändrats i och med införandet av RR 10?
7. Finns det problem i samband med tillämpningen av RR 10?
8. Har införandet av RR 10 gett för- respektive nackdelar, och i så fall vilka. (relevans, jämförbarhet, rättvisande bild, kostnader vid informationens framtagning)
9. Vilka kriterier ska vara uppfyllda för att ni ska använda successiv vinstavräkning. (Tillräckligt bra kalkylunderlag, hur pass detaljerade är systemen för projektkalkylering)
10. Hur fastställer ni färdigställandegraden av ett projekt, dvs jämför ni nedlagda kostnader mot en kalkyl?
11. Har ni utvecklat prognos- och redovisningssystem specifikt för successiv vinstavräkning. Hur ofta görs kalkylrevideringar?
12. Kan du beskriva arbetsgången för hur ni går tillväga?
 - Hur ofta gör ni kalkylrevideringar (årsbokslut, kvartalsvis)?
 - Vilka är involverade?
13. Vad ställer ni för krav på verifierbarhet när ni beräknar färdigställandegraden. Kan du ge något exempel på vad som är typiskt osäkert för att bestämma färdigställandegraden?

BILAGA 2

Intervjuguide revisorer

1. Vad har du för erfarenhet av successiv vinstavräkning?
2. Vad är den allmänna åsikten inom Er kår om successiv vinstavräkning? (rättvisande bild, god redovisningssed mm)
3. Hur Du märkt att rutinerna förändrats i och med införandet av RR 10 i byggföretagen?
4. Vilka problem ser du med RR 10?
5. Är det ett krav att tillämpa successiv vinstavräkning i byggföretag?
6. Har införandet av RR 10 gett några fördelar/nackdelar, och i så fall vilka?
7. Hur påverkar revisorn företagens rutinarbete beträffande successiv vinstavräkning?
8. Hur går ni tillväga när ett företag ska granskas vad gäller pågående arbeten? (stora och små)
 - a. redovisnings- och ekonomisystem (prognossystem)
 - b. intervju av plats- och ekonomichefer
 - c. annat
9. Finns det skillnader mellan hur stora och små företag granskas? Ex. varierar kraven på verifierbarhet?
10. Vad finns det för riskfaktorer vad beträffar bedömningar av projekts färdigställandegrad, intäkter och kostnader?
11. Anser du att företagen är försiktiga (skatteskäl) / optimistiska (visa ett bra resultat) vid bedömningar då successiv vinstavräkning används?
12. Gör du några uppföljningar över de projekt som granskats närmare?
13. Förekommer olika *åsikter* mellan dig som revisor och byggföretaget vad gäller verifierbarhet för ett projekts färdigställandegrad (är ni mer försiktiga än företagen, eller tvärtom)?
14. Finns det något du tycker att vi inte har frågat om som är viktigt att belysa beträffande successiv vinstavräkning?