



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Intäktsredovisning i svenska byggföretag

– En studie kring IFRIC 15 och IASB:s föreslagna standard och dess påverkan på intäktsredovisningen i tre svenska byggföretag.

Kandidatuppsats i Externredovisning  
Företagsekonomiska institutionen  
Vårterminen 2014  
Handledare: Markus Rudin  
Författare: Mirna Mujic  
David Sandberg

## **Förord**

Denna studie har genomförts under vårterminen 2014. Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Markus Rudin för hans stöd och vägledning under arbetets gång. Han har bidragit med insiktsfulla kommentarer och förslag på förbättringar som har varit väldigt uppskattade.

Vi vill även rikta ett stort tack till våra respondenter som ställt upp på intervjuer och därmed möjliggjort denna studie. Vidare vill vi tacka våra opponenter som under arbetets gång bidragit med hjälpfulla kommentarer i form av konstruktiv kritik. Slutligen vill vi även tacka vår språkhandledare, Lisa Loenheim, för värdefulla kommentarer.

Göteborg, 28 maj 2014

Mirna Mujic

David Sandberg

## Abstract

One of the most crucial entries in the financial statements is revenue. Despite the importance of revenue a lot of mistakes are made concerning this entry because of the extensive room for judgements. Especially in the construction companies where a lot of differences exist due to the fact that different standards are used for similar business transactions.

The research concerning IFRIC 15 and the new upcoming standard for revenue recognition is not very extensive. Studies including both IFRIC 15 and the new standard are even more limited. Therefore this study aims to compare the effects of IFRIC 15 and the new upcoming standard for revenue recognition, *Revenue from Contracts with Customers*, in three Swedish construction companies. The study will portrait the effects on qualitative characteristics as well as the effects on the accounting principles.

This study has some delimitations. First, it is delimited to revenue recognition within Swedish construction companies. Furthermore the companies in the study are all listed which means they all apply IFRS. The proposed standard *Revenue from Contract with Customers* is examined based on the draft presented in November 2011.

To be able to conduct this case study, data was collected mostly through interviews but also partly from annual reports. The result of this study shows that effects on qualitative characteristics and the accounting principles due to IFRIC 15 are apparent, where most of the effects have been negative on the Swedish construction companies. This study also shows different expected effects on qualitative characteristics and the accounting principles considering the new upcoming standard for revenue recognition, where most of the effects are expected to be positive.

Suggestions for further research concerning this area would be to conduct a follow up study concerning the effects of the characteristics and principles once the new upcoming standard for revenue recognition is implemented. Another area of interest would be to analyze the effect on different ratios in the construction companies due to the implementation of IFRIC 15.

The following keywords have frequently been used: IAS 11, IAS 18, IFRIC 15, D21, comment letters, IASB, Revenue from Contracts with Customers, intäktsredovisning, revenue, revenue recognition, entreprenadavtal, kvalitativa egenskaper, control, transfer of control, redovisningsprinciper och principles.

## **Förkortningslista**

**CL** – Comment Letter

**D21** - IFRIC Draft Interpretation D21: Real Estate Sales

**EFRAG** – European Financial Reporting Advisory Group

**FASB** – Financial Accounting Standards Board

**IAS** – International Accounting Standards

**IASB** – International Accounting Standards Board

**IASC** – International Accounting Standards Committee

**IFRIC** – International Financial Reporting Interpretations Committee

**IFRS** – International Financial Reporting Standards

**RFR** – Rådet för Finansiell Rapportering

**SRS** – Svenska Redovisningssamfundet

**US GAAP** – United States Generally Accepted Accounting Principles

## Innehållsförteckning

<b>1. INLEDNING .....</b>	<b>7</b>
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Problemformulering.....	8
1.2.1 Tidigare studier.....	8
1.3 Syfte och frågeställningar .....	9
1.4 Avgränsningar.....	9
<b>2. METOD .....</b>	<b>10</b>
2.1 Val av ämne .....	10
2.2 Koppling mellan teori och syfte.....	10
2.3 En fallstudie .....	10
2.4 Kvalitativt inriktad forskning.....	11
2.5 Val av företag.....	11
2.6 Intervjuer.....	11
2.6.1 Insamling av primärdata .....	11
2.6.2 Intervjutyp.....	11
2.6.3 Val av respondenter .....	11
2.6.4 Utformning av intervjufrågor.....	12
2.6.5 Sammanställning av intervjuer .....	13
2.7 Insamling av sekundärdata.....	13
2.8 Analysmetod .....	13
2.9 Validitet och reliabilitet .....	13
2.10 Källkritik.....	14
<b>3. REFERENSRAM.....</b>	<b>15</b>
3.1 IASB .....	15
3.1.1 Principbaserade och regelbaserade standarder.....	15
3.2 IAS 18 Intäkter.....	16
3.2.1 Användningsområden för IAS 18 .....	16
3.3 IAS 11 Entreprenadavtal.....	16
3.3.1 Två typer av entreprenadavtal.....	17
3.4 IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet.....	17
3.4.1 IAS 18 eller IAS 11?.....	17
3.4.2 Redovisning av intäkter .....	17
3.4.3 Utkast till IFRIC 15 och dess comment letters .....	18
3.5 Konvergensprojektet mellan IASB och FASB .....	19
3.5.1 Revenue from Contracts with Customers .....	20
3.5.1.1 Identifiera kontrakt med en kund.....	20
3.5.1.2 Identifiera de olika prestationsåtagandena i kontraktet .....	20
3.5.1.3 Fastställa transaktionspriset .....	20
3.5.1.4 Fördela transaktionspriset på de olika prestationsåtagandena i kontraktet.....	21
3.5.1.5 Redovisa intäkt när företaget uppfyller varje prestationsåtagande .....	21
3.6 Kvalitativa egenskaper.....	22
3.6.1 Relevans.....	22
3.6.2 Korrekt återgivande .....	22
3.6.2.1 Substance over form .....	22
3.6.3 Förstärkande egenskaper.....	22
3.7 Redovisningsprinciper .....	23
3.7.1 Matchningsprincipen.....	23

3.7.2 Realisationsprincipen.....	23
3.7.3 Försiktighetsprincipen.....	24
3.8 Tidigare forskning.....	24
3.8.1 IFRIC 15 .....	24
3.8.2 Ett balansorienterat synsätt .....	24
3.8.3 Matchningsprincipens roll i den kommande standarden .....	25
3.8.4 Successiv vinstavräkning eller färdigställandemetoden .....	25
3.8.5 Bedömningar.....	25
3.8.6 Jämförbarhet .....	26
<b>4. EMPIRI.....</b>	<b>27</b>
4.1 Presentation av fallföretag .....	27
4.1.1 NCC .....	27
4.1.2 JM .....	27
4.1.3 Peab.....	27
4.2 Intäktsredovisning i byggföretag .....	27
4.2.1 IFRIC 15 .....	28
4.2.1.1 Successiv vinstavräkning .....	29
4.2.1.2 Avgörande faktorer vid val av intäktstandard .....	29
4.2.1.3 Köparens påverkan.....	30
4.2.1.4 Risker och förmåner.....	30
4.2.2 Revenue from Contracts with Customers .....	30
4.2.2.1 Ett balansorienterat synsätt .....	31
4.2.2.2 De fem stegen .....	31
4.3 Redovisningsspecialist.....	32
4.3.1 IFRIC 15 .....	32
4.3.2 Den nya standarden.....	33
<b>5. ANALYS .....</b>	<b>34</b>
5.1 Kvalitativa egenskaperna .....	34
5.2 Redovisningsprinciper .....	37
5.3 IFRIC 15 och Revenue from Contracts with Customers .....	37
<b>6. SLUTSATSER.....</b>	<b>39</b>
6.1 Förslag till vidare forskning.....	40
<b>Källförteckning .....</b>	<b>41</b>
<b>Bilaga 1 - Byggföretag .....</b>	<b>45</b>
<b>Bilaga 2 - Redovisningsspecialist .....</b>	<b>46</b>

# 1. INLEDNING

---

*I detta avsnitt redogörs bakgrunden till studiens problemområde. Det förs en diskussion som i slutändan mynnar ut i det syfte och de frågeställningar som studien ämnar besvara. Vidare presenteras även tidigare studier genomförda på kandidatnivå inom området och avslutningsvis tas studiens avgränsningar upp.*

---

## 1.1 Bakgrund

Det amerikanska företaget Enron gick under slutet av 2001 i konkurs på grund av felaktig redovisning av intäkter. Företaget visade upp en mer positiv bild genom att enbart redovisa intäkter och tillgångar och bortse från relaterade kostnader och skulder (Degerfeldt, 2011). Prosolvias var ett svenskt företag där redovisningen av intäkter ifrågasattes, särskilt definitionen på en intäkt och när en intäkt ska redovisas (Svt, 2005).

Intäkter är en av de viktigaste posterna i finansiella rapporterna och är en av de mest centrala posterna för beslutsfattare. Hanteringen av intäkter är därmed av stor betydelse för såväl upprättare som användare av finansiella rapporter. Redovisning av intäkter är det vanligaste felet då många bedömningar måste göras. Två centrala frågeställningar är när i tiden samt till vilket belopp en intäkt ska redovisas. De svårigheter som uppstår med tidpunkten ligger i att affärer har kvarvarande prestationer och att projekt sträcker sig över flera perioder. Bestämmandet av beloppet är problematiskt i de fall utbyte av varor och tjänster sker eller då beloppet ska tas upp till nominellt eller diskonterat värde vid längre avtal (Marton et al., 2012).

I dagsläget pågår ett konvergensprojekt (*the convergence research project*), The Norwalk Agreement, mellan de internationella och amerikanska normsättarna, *International Accounting Standards Board* (IASB) och *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Syftet är att harmonisera redovisningen genom att eliminera skillnader mellan regelverken *International Financial Reporting Standards* (IFRS) och *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP). Då redovisningen av intäkter har hanterats fel av användare till både IFRS och US GAAP är ett av målen med projektet att utveckla en övergripande standard för intäktsredovisningen, *Revenue from Contracts with Customers*. Hans Hoogervost, ordförande för IASB (refererad i PwC 2011), gör följande uttalande:

*"Revenue is the top line and it is important to every business. Our proposal will give analysts and investors the confidence that revenue is being presented on a consistent basis, across industries and continents."*

Externredovisningen har under många år utvecklats och reglerats nationellt, vilket har skapat stora skillnader mellan länder och försvårat jämförelser mellan företag från olika länder. I och med att investerare har blivit allt mer internationella skapades ett allt större behov av harmonisering för att minska skillnaderna inom redovisningen. I dagsläget finns stora skillnader inom IASB mellan föreställningsramens utgångspunkt och standarderna, IAS 11 och IAS 18, för intäktsredovisning. Även inom US GAAP behandlas intäkter på ett inkonsekvent sätt. IASB och FASB publicerade under 2010 ett utkast till *Revenue from Contracts with Customers*. Ett omarbetat utkast publicerades i slutet på 2011 (Marton et al.,

2012). Standarden förväntas vara färdigställd under 2014 och implementering ligger då inte långt in i framtiden (Deloitte, 2014).

## **1.2 Problemformulering**

En bransch där många projekt sträcker sig över flera redovisningsperioder och därmed skapar svårigheter kring när en intäkt ska redovisas är byggbranschen. År 2010 utkom IFRIC 15, som är ett tolkningsmeddelande, för att ge vägledning vid uppförande av fastigheter i valet mellan IAS 18 och IAS 11. De projekt inom byggbranschen som faller under IAS 18 tar upp intäkten vid färdigställande medan de som faller under IAS 11 successivt vinstavräknas under projektets gång.

Innan IFRIC 15 redovisades de flesta avtal i enlighet med IAS 11, det vill säga vinstavräkning skedde successivt från projektets början till slut. Införandet av IFRIC 15 innebar för byggföretagen att vinstavräkning för vissa segment sker först vid färdigställandet, vilket i många fall är långt efter att kontraktet tecknats och uppförandet påbörjats. Anledningen var att dessa inte längre ansågs uppfylla kraven för tillämpning av IAS 11 i enlighet med tolkningsmeddelandet (Sjöström, 2010; Danielsson, 2010).

Syftet med de finansiella rapporterna är att tjäna som underlag för primära intressenter, det vill säga befintliga och potentiella investerare samt långgivare och kreditgivare. I föreställningsramen anges vissa kvalitativa egenskaper som är nödvändiga för att de finansiella rapporterna ska vara användbara för beslutsfattare. Denna rapport ska titta närmare på vad skiftet från IAS 11 till IAS 18 har haft för påverkan på de kvalitativa egenskaperna då intäkter till följd av skiftet redovisades senare än det gjorts tidigare.

Konvergensprojektet mellan IASB och FASB är av stor betydelse för byggbranschen där det i dagsläget finns ett stort behov av harmonisering. Den nya kommande standarden ska vid införandet ersätta IAS 18 och IAS 11. I det första utkastet (2010) för den nya standarden uteslöts tillämpning av successiv vinstavräkning för byggbranschen och mycket kritik fördes mot detta. 2011 publicerades ett nytt omarbetat utkast där villkoren gällande successiv vinstavräkning var förändrade (Marton et al., 2012; Falkman, 2010).

### **1.2.1 Tidigare studier**

Det finns en del tidigare studier genomförda på kandidat- och magisternivå inom intäktsredovisning. I en av studierna från 2010 har implementeringen av IFRIC 15 inom svenska byggföretag behandlats. Eftersom företagen började tillämpa tolkningen från och med 1 januari 2010 innebar detta att tidsperioden som författarna hade möjlighet att analysera var begränsad, vilket även tas upp som en svaghet i studien. Slutsatsen var att IFRIC 15 inte gav en mer rättvisande bild utan ledde till mindre transparens och sämre jämförbarhet (Wågberg & Zackrisson, 2010). Samma år utfördes en annan studie där större fokus lagts på IASB och arbetet med att ta fram den nya standarden. Studien hade som syfte att, med hjälp av ett konstruerat praktikfall för byggföretag, se hur den nya standarden baserat på utkastet från 2010 kan komma att påverka redovisningen av intäkter i tre byggföretag. Arbetets slutsats var att den nya standarden kommer att medföra större grad av bedömningar och därmed skapa större osäkerhet samtidigt som den ekonomiska verkligheten kommer att redovisas på ett mer realistiskt sätt (Engborg & Jonsson, 2010).

År 2012 och 2013 genomfördes ytterligare studier inom samma område. Syftet med studien från 2012 var att bidra till en ökad omfattning kring forskningen om IFRIC 15 då företagen



tillämpat IFRIC 15 i ett par år. Studien visar att majoriteten av byggföretagen inte anser att tolkningsmeddelandet leder till en rättvisande bild och har därmed lett till segmentredovisning. Med segmentsredovisning så vill företagen förmedla till intressenterna den bild av företaget som de anser vara mest rättvisande (Altunkaynak & Hanouch, 2012). Den senaste forskningen om intäktsredovisning undersöker om likartade företagstransaktioner redovisas på ett liknande sätt inom fyra svenska byggföretag och om avvikelser i praktiken beror på det faktum att företagstransaktionerna skiljer sig från varandra. Denna studie kommer fram till att det är utrymmet för bedömningar i IFRIC 15 snarare än skillnader i transaktioner som medför skillnader vid redovisning av intäkter mellan byggföretagen (Lind & Bernet, 2013).

Till skillnad från tidigare forskning kommer denna rapport att undersöka byggföretagens syn på konvergensarbetet mellan IASB och FASB samt hur de tror att den nya standarden kan komma att påverka deras intäktsredovisning. Då det senaste omarbetade utkastet publicerades 2011 kommer detta arbete att skilja sig från det som skrevs 2010. Vidare kommer denna studie att analysera hur IFRIC 15 har påverkat intäktsredovisningen hos byggföretagen för att möjliggöra en jämförelse med den kommande standarden för intäktsredovisning.

### **1.3 Syfte och frågeställningar**

Syftet med denna rapport är att undersöka hur tre svenska noterade byggföretag har förändrat sin redovisning till följd av implementeringen av IFRIC 15. Syftet är även att analysera byggföretagens syn på IASB:s föreslagna standard, *Revenue from Contracts with Customers*, samt hur den kan komma att påverka intäktsredovisningen för dessa tre företag.

Syftet mynnar ut i följande frågeställningar:

- Vilka förändringar inom intäktsredovisning gjordes 2010 till följd av IFRIC 15?
- Hur ställer sig fallföretagen till den nya standarden och vilken påverkan förväntar de sig att den kan komma att medföra?
- Har kvalitativa egenskaper och redovisningsprinciper (försiktighets-, matchnings- och realisationsprincipen) påverkats av IFRIC 15 och hur kan IASB:s föreslagna standard komma att påverka dessa?

### **1.4 Avgränsningar**

Denna studie avgränsas till intäktsredovisning vid entreprenadavtal inom byggbranschen. Avgränsning görs även mot noterade företag i Sverige som tillämpar IFRS. Den del av studien som behandlar IASB:s förslag på ny standard utgår från det omarbetade utkastet "*Revised Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers*" som presenterades i november 2011. Dessa avgränsningar beror främst på tidsbegränsning.

## 2. METOD

---

*I metodavsnittet presenteras val av ämne, företag och respondenter. En koppling mellan teori och syfte görs för att läsaren ska få en överblick över teorin. Vidare presenteras motivering till metodval och en beskrivning av hur datainsamlingen genomförts. Avsnittet avslutas med en diskussion kring studiens validitet och reliabilitet.*

---

### 2.1 Val av ämne

Denna rapport har tittat närmare på intäktsredovisning av entreprenadavtal inom byggföretag. I dagsläget tillämpar byggföretag IAS 18 eller IAS 11 vid uppförande och försäljning av fastigheter baserat på bedömningar och vägledning från IFRIC 15. Det var vidare intressant att belysa hur tolkningsmeddelandet har påverkat intäktsredovisningen och om användandet av IFRIC 15 har förändrats sedan ikraftträdandet. Inom en snar framtid kommer redovisningen av intäkter att förändras och nuvarande standarder och tolkningsmeddelanden kommer att ersättas med en ny generell standard utvecklad av IASB och FASB. Det var därför även intressant att undersöka byggföretagens syn på IASB:s förslag på den nya standarden och även vilken påverkan de tror att den kommer att ha på intäktsredovisningen. Detta ämne är aktuellt då IASB planerar att färdigställa standarden i år, vilket innebär att implementeringen inte ligger långt fram i tiden.

### 2.2 Koppling mellan teori och syfte

I referensramen presenteras IAS 18, IAS 11 och IFRIC 15 samt den föreslagna standarden från IASB, *Revenue from Contracts with Customers* (ED/2011/6). Eftersom syftet med denna studie var att undersöka dessa områden utifrån byggbranschen var samtliga viktiga vid framställning av resultat, analys samt slutsats. Därefter redogörs för kvalitativa egenskaper som ska uppfyllas enligt föreställningsramen samt redovisningsprinciper. I studien diskuterades både IFRIC 15 och *Revenue from Contracts with Customers* utifrån dessa aspekter. Avslutningsvis presenteras vetenskapliga artiklar som behandlar tidigare studier inom området.

### 2.3 En fallstudie

Denna studie var en fallstudie då syftet var att förstå konsekvenserna av IFRIC 15 samt möjliga konsekvenser som IASB:s föreslagna standard kan medföra. Undersökningen baserades på ett avgränsat urval av byggföretag. Detta stämmer överens med definitionen av en fallstudie enligt Yin (2009) som innebär att syftet med fallstudien snarare är att förstå ett fenomen än att förklara det. Fallstudier är även enligt Patel och Davidson (2011) ofta användbara vid undersökning av processer och förändringar. Schramm (refererad i Yin 2009) beskriver en fallstudie enligt följande:

*“The essence of a case study, the central tendency among all types of case study, is that it tries to illuminate a decision or set of decisions: why they were taken, how they were implemented, and with what result.”*

## **2.4 Kvalitativt inriktad forskning**

I denna studie tolkades och kopplades empirin från respondenterna till den valda referensramen. Då informationen som samlades in från respondenterna var av "mjuk" karaktär snarare än siffror var en kvalitativt inriktad studie mest lämplig. Patel och Davidson (2011) menar att en kvalitativ studie går ut på att tolka och förstå beteenden eller mönster. Holme och Solvang (1997) fortsätter med att en kvalitativt inriktad forskning vidare innebär att forskaren är nära källan till informationen och vill få djupare förståelse kring det problem som ska studeras. Detta bekräftar att rätt metodval har gjorts.

## **2.5 Val av företag**

De företag som undersöktes har i dagsläget entreprenadavtal i sin verksamhet samt tillämpar IFRIC 15. Byggbranschen valdes eftersom den uppfyller dessa krav. JM, NCC, Peab och Skanska kontaktades via mail då samtliga är noterade svenska byggbolag som är ledande inom byggbranschen. Företagen är noterade på OMX Stockholmsbörsen, vilket innebär att de i sin koncernredovisning tillämpar IFRS (Nasdaq OMX, 2014). Detta var en förutsättning för studien då främst noterade företag använder IFRS. Företagen nämner även varandra som konkurrenter i sina årsredovisningar för 2013, vilket är en indikation på att de är jämförbara med varandra (JM Årsredovisning, 2013; NCC Årsredovisning, 2013; Peab Årsredovisning, 2013; Skanska Årsredovisning, 2013). Av dessa fyra byggbolag genomfördes intervjuer med tre av dem: NCC, JM och Peab. Skanska hade inte möjlighet att delta i studien på grund av tidsbrist.

## **2.6 Intervjuer**

### ***2.6.1 Insamling av primärdata***

Primärdata är den data som samlas in direkt från ursprungskällan och det finns tre olika sätt att göra detta på. Det kan göras genom direktobservationer, intervjuer eller via experiment (Arbnor & Bjerke, 2009). För denna studie har individuella intervjuer genomförts för insamling av primärdata. Denna metod för insamling av data är till fördel vid en kvalitativ ansats då en närhet till källan eftersträvas samt en djupare förståelse kring problemet (Holme & Solvang, 1997).

### ***2.6.2 Intervjutyp***

Till en början var avsikten att genomföra direktintervjuer med de valda respondenterna. På grund av det geografiska avståndet genomfördes istället telefonintervjuer. Bryman (2011) beskriver direktintervjuer som den vanligaste formen då mycket information vid telefonintervjuer riskerar att gå förlorad. De fördelar som Bryman tar upp med telefonintervjuer är att respondenterna inte kan lägga värderingar i yttre faktorer hos intervjuaren. För att motverka att information går förlorad spelades samtliga intervjuerna in. Varje intervjutillfälle varade i ungefär en timme. Samtliga intervjupersoner gav även möjlighet till att återkomma via mail för förtydligande av svar samt i de fall ytterligare frågor uppstod efter intervjutillfället.

### ***2.6.3 Val av respondenter***

Möjliga respondenter söktes upp med hjälp av tidigare arbeten inom samma ämne, comment letters till IFRIC 15 samt liknande dokument från IASB. I samtliga fall där kontaktuppgifter fanns tillgängliga skickades ett mail till kontaktpersonen. Vidare kontaktades även författare till olika nyhetsbrev som skrevs i och med införandet av IFRIC 15. De intervjupersoner som

hade möjlighet att delta i studien och därmed valdes är verksamma inom intäktsredovisning och är relativt insatta i det omarbetade utkastet för *Revenue from Contracts with Customers*. Två av intervjupersonerna har dessutom varit med och utformat Sveriges Byggindustriers branschrekommendationer (2000), vilket förstärkte valet av intervjupersoner. I tabell 1 nedan presenteras de respondenter som hade möjlighet att ställa upp på en intervju.

*Tabell 1. Respondenter inom byggföretagen*

Företag	Respondent	Befattning	Datum
NCC	Gunnar Bäckström	Group Compliance Officer (75 %) Senior Supervisor (25 %)	2014-04-29
JM	Peter Kindstrand	Koncernredovisningschef	2014-05-06
Peab	Lars Gunnarsson	Koncernredovisningsansvarig för bygg- och anläggningsverksamheten	2014-05-15

Utöver ovanstående intervjupersoner kontaktades även en redovisningsspecialist. Denna intervjuperson skrev ett nyhetsbrev för KPMG i december 2011 om *Revenue from Contracts with Customers*. En redovisningsspecialist inom detta område var av intresse eftersom det rådde osäkerhet kring kunskapsnivån inom byggbranschen om den föreslagna standarden då den inte är färdigställd och därmed inte tillämpas än. Det ansågs även vara viktigt att få en mer objektiv bild från en insatt och kunnig person utanför byggföretagen.

*Tabell 2. Redovisningsspecialist*

Företag	Respondent	Befattning	Datum
KPMG	Lena Ljungdahl	Senior Manager på Accounting Advisory Services (AAS)	2014-05-14

Ljungdahl arbetar på avdelningen Accounting Advisory Services (AAS) på KPMG där hennes huvudsakliga arbetsuppgifter är att ge rådgivning. Hon är ansvarig för området intäkter och följer utvecklingar inom redovisningsområden.

#### **2.6.4 Utformning av intervjufrågor**

Semistrukturerade intervjuer genomfördes och frågorna utformades på ett generellt sätt för att ge intervjupersonen större frihet. Detta gav intervjupersonen möjlighet att prata fritt om de olika områdena under intervjun och är i enlighet med Patels och Davidsons (2011) definition på semistrukturerade intervjuer. De definierar en semistrukturerad intervju som en intervju där en lista över specifika teman som ska beröras görs, men att intervjupersonen sen har stor frihet att utforma svaren.

En kvalitativ intervju kännetecknas av en låg grad strukturering och en varierande grad standardisering (Patel & Davidson, 2011). Intervjufrågorna ställdes i varierande ordning beroende på vad som var mest lämpligt vid varje enskilt intervjutillfälle, dock utgick varje intervju från liknande uppsättning av frågor. Detta innebär att det varken rådde hög eller låg grad av standardisering. Då frågorna var fria för intervjupersonen att tolka utefter egen erfarenhet leder detta till en låg grad av strukturering.

Intervjupersonerna erhöll frågorna ett par dagar innan intervjutillfället för att kunna förbereda sig och under själva intervjun ställdes flertalet följdfrågor. Ordningsföljden på frågorna var inte särskilt strikt utan lämnades mer öppen beroende på de svar som erhöles från intervjupersonen, eftersom många av frågorna överlappade varandra.

### **2.6.5 Sammanställning av intervjuer**

Samtliga intervjupersoner godkände inspelning av samtalet och detta skedde med hjälp av en ljudupptagare. Detta gjordes för att ingen information skulle gå förlorad. Materialet transkriberades och det kom sedan att ligga till grund för empirin. För att undvika upprepningar och skapa ett jämnt flöde i empirin sammanställdes resultatet utefter studiens frågeställningar.

### **2.7 Insamling av sekundärdata**

Data som redan har blivit insamlad av någon annan och inte direkt från ursprungskällan, benämns sekundärdata och kan exempelvis bestå av dokument, protokoll, statistik och liknande (Arbnor & Bjerke, 2009). I denna studie har sekundärdata hämtats från böcker, vetenskapliga tidskrifter och artiklar. Företagens årsredovisningar har även legat till grund för insamling av sekundärdata.

Insamling av sekundärdata har skett genom tre databaser: FAR Online, Business Source Premier och Google Scholar. Bibliotekskatalogen GUNDA (Göteborgs Universitet) har även använts vid insamling av tidigare forskning. För att hitta relevanta dokument har följande sökord använts, ofta i kombination med varandra: IAS 11, IAS 18, IFRIC 15, D21, comment letters, IASB, Revenue from Contracts with Customers, intäktsredovisning, revenue, revenue recognition, entreprenadavtal, kvalitativa egenskaper, control, transfer of control, redovisningsprinciper, principles, balansorienterat synsätt, matchningsprincipen och försiktighetsprincipen.

### **2.8 Analyismetod**

Referensramen tillsammans med empirin utgjorde underlag för studiens analys. Påverkan av IFRIC 15 och en förväntad påverkan utifrån IASB:s utkast på den kommande standarden analyserades utifrån de kvalitativa egenskaperna och redovisningsprinciperna. Även resultatet av tidigare forskning har ställts mot empirin i denna studie. För att analysera den påverkan IFRIC 15 har haft, har hänsyn tagits till vad byggföretagen tyckte före implementeringen för att kunna utläsa om förändringar i åsikter har uppkommit sedan dess. Trots att avgränsning har skett till det senaste utkastet av den nya standarden har även kritiken till föregående utkast tagits i beaktning för att få en djupare förståelse kring deras åsikter om projektet. Den påverkan respondenterna förväntar sig att den nya standarden kommer att medföra har även analyserats utifrån den påverkan IFRIC 15 hade. Slutligen har studiens slutsatser dragits utifrån analysen.

### **2.9 Validitet och reliabilitet**

I en kvalitativ studie konvergerar begreppen validitet och reliabilitet mot varandra och ses ofta som sammanflätade. För att veta att god validitet och reliabilitet har uppnåtts måste det som undersöks överensstämma med det som avses att undersökas samt att detta genomförs på ett tillförlitligt sätt (Patel & Davidson, 2011). I denna studie har insamlingen av empirin skett utifrån flera olika källor för att förstärka både validitet och reliabilitet. Respondenter från olika företag inom byggbranschen har intervjuats för att ge en bredare insikt i branschen. Dessa var insatta i ämnet och har tidigare tagit del i ett flertal studier inom samma område. Tidigare forskning har även undersökts för att ge en bredare kunskap inom ämnet.

Då det förelåg en osäkerhet kring byggföretagens kunskap om IASB:s utkast till den nya standarden fanns det en risk att informationen inte kan anses tillförlitlig. För att motverka detta och säkerställa en god reliabilitet intervjuades en redovisningsspecialist som var insatt i det omarbetade utkastet. Redovisningsspecialisten är inte delaktig i fallföretagens verksamhet, vilket minskade sannolikheten för subjektivitet. Detta kan även ses som en nackdel då svaren i vissa fall blev för generella och därmed svåra att applicera på byggföretagen.

Att intervjuerna spelades in minskade risken för oklarheter då det fanns möjlighet att gå tillbaka och lyssna på det som sades flera gånger. Då det uppstått oklarheter har möjlighet till följdfrågor via mail funnits. Patel och Davidson (2011) anser att en bra balans mellan citat och forskarens egna kommentarer är avgörande om studien bygger på intervjuer varför empirin kommer att bestå av citat från respondenterna. Detta ska ge läsaren möjlighet att själv bedöma trovärdigheten av tolkningen.

## **2.10 Källkritik**

Vid bedömning av sannolikheten i fakta och upplevelser ska ett kritiskt förhållningssätt innehas. När, var och varför dokumentet har tillkommit behöver fastställas (Patel & Davidson, 2011; Jacobsen, 2002). Vid utformning av referensramen har tidsaspekten varit viktig och den senaste versionen har valts i alla fall då denna funnits tillgänglig. Detta har varit särskilt viktigt vid insamling av sekundärdata inom ramen för den nya standarden då mycket tidigare forskning har sin utgångspunkt i utkastet från 2010. De vetenskapliga artiklar och annan tidigare forskning som har sin utgångspunkt i utkastet från 2010, och i vilken tidsaspekten är avgörande, har därmed förkastats och inte kunnat användas i denna rapport. Detsamma var gällande för källor som är skrivna utifrån amerikanska företags perspektiv.

En del källor användes ett flertal gånger genom rapporten vilket kan leda till att oberoendet kan ifrågasättas då det bara är ett fåtal personers åsikter som avspeglas (Jacobsen, 2002). Vissa forskare kan dock anses vara ledande inom sitt område, varför dessa är återkommande i denna rapport. För att motverka subjektivitet har i många fall deras teorier bekräftas med ytterligare forskning.

### 3. REFERENSRAM

---

Referensramen behandlar relevant information hänförlig till studien. För att förenkla förståelsen för läsaren inleds avsnittet med en presentation av normgivaren IASB och processen vid utvecklandet av standarder samt en beskrivning av intäktsstandarder och tolkningsmeddelande. Därefter presenteras *Revenue from Contracts with Customers*. I avsnittet beskrivs även kvalitativa egenskaper och principer som finansiella rapporter syftar till att uppnå. Avslutningsvis tas tidigare forskning inom området upp.

---

#### 3.1 IASB

IASB, tidigare IASC, är en oberoende normsättare som ger ut standarder under benämningen IFRS, tidigare kallade IAS. Normsättaren har som mål att utveckla principbaserade standarder med utgångspunkt i föreställningsramen. Innehållet i föreställningsramen är de grundprinciper som alla standarder tar hänsyn till gällande redovisning, värdering och rapportering. Syftet med standarderna är att ge vägledning kring hur redovisningen ska gå till (Marton et al., 2012).

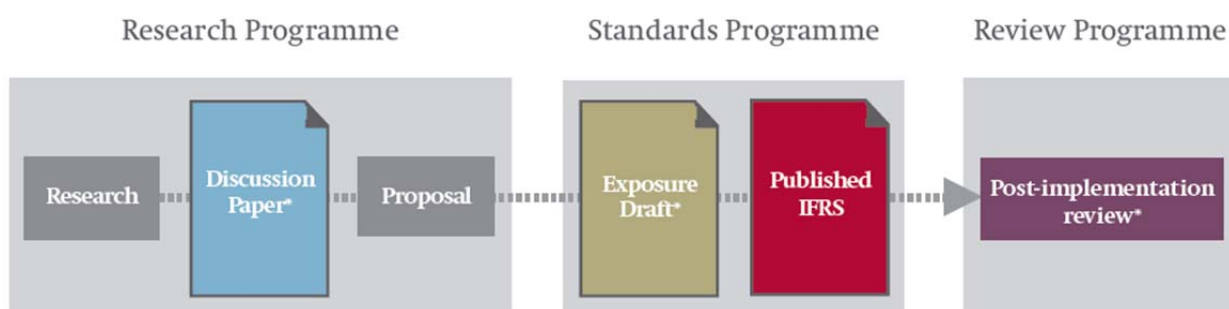


Bild 1. Hur IASB utvecklar standarder

(IFRS Foundation & IASB, 2014)

Bild 1 beskriver den process som genomgås vid framställningen av en ny standard. Processen inleds med forskning kring ämnet och ett förslag på ny standard utvärderas utefter bland annat dess relevans för intressenter, existerande vägledning samt kvaliteten på den föreslagna standarden. Detta mynnar ut i ett diskussionspapper (*discussion paper*) som innehåller en översikt på problemet, möjliga sätt att bemöta det, författarnas preliminära åsikter samt inbjudan till kommentarer i form av *comment letters*. Nästa steg i processen är ett utkast på standarden (*exposure draft*). Utkastet publiceras av IASB för att återigen erhålla kommentarer och då det inte längre förekommer några skiljaktigheter skapas ett utkast för den nya standarden. Avslutningsvis hålls regelbundna möten med intressenter för att förhindra problem vid implementering (IFRS Foundation & IASB, 2014).

#### 3.1.1 Principbaserade och regelbaserade standarder

En principbaserad standard ställer krav på professionella bedömningar och tolkningar då den ger relativt lite vägledning för varje enskild situation. I jämförelse med regelbaserade standarder kan man i principbaserade standarder utläsa uttryck som "till större del" snarare än "till mer än x procent" som är vanligare i regelbaserade standarder (Marton et al., 2012).

## 3.2 IAS 18 Intäkter

IAS 18 trädde i kraft 1995 och tillämpas vid redovisning av intäkter. En intäkt får redovisas när det är sannolikt att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillfalla företaget och att det kan mätas på ett tillförlitligt sätt (IFRS Foundation, IAS 18). I de fall det kan fastställas ska det som har erhållits eller kommer att erhållas värderas till verkligt värde. Denna standard har som syfte att identifiera tillfällen då dessa två kriterier möts och en intäkt kan redovisas samt att ge vägledning kring appliceringen av dessa kriterier (IAS 18).

Föreställningsramens definition (2001) på en intäkt lyder enligt följande:

*“En ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skuldens värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.”*

### 3.2.1 Användningsområden för IAS 18

I enlighet med IAS 18 punkt 1 ska standarden appliceras för redovisning av intäkter då följande transaktioner och händelser uppstår:

- Försäljning av vara
- Utförande av tjänster
- Vid användning av en annan enhets tillgång som inbringar ränta, royalty eller utdelning

För samtliga ovanstående transaktioner och händelser finns det ytterligare krav i IAS 18 punkt 14 som måste uppfyllas för att en intäkt ska få redovisas. Kraven är att vid försäljning av vara måste betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande ha övergått till köparen samtidigt som säljaren inte längre innehar någon fortsatt inblandning, ägande eller kontroll. Utgifter ska även kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Då samtliga ovanstående kriterier uppfylls ska transaktionen tas upp som en intäkt vid färdigställandet.

Vid utförande av tjänster ska intäkten bokföras i slutet av redovisningsperioden enligt tjänstens grad av färdigställande. Kostnaden för transaktionen, graden för färdigställande samt kostnaden för att färdigställa transaktionen, ska kunna mätas tillförlitligt (IAS 18 punkt 20).

## 3.3 IAS 11 Entreprenadavtal

Det grundläggande syftet med IAS 11 är att vägleda redovisningen av inkomster och utgifter i entreprenadavtal. Då entreprenadavtal vanligen påbörjas och slutförs i skilda redovisningsperioder är den grundläggande frågan angående hur periodiseringen av inkomster och utgifter ska hanteras under de redovisningsperioder arbetet sker. Standarden använder sig av redovisningsprinciper från föreställningsramen för att fastställa när en uppdragsinkomst eller uppdragsutgift ska redovisas som en intäkt respektive kostnad i rapporten för totalresultat (IAS 11). Definitionen på ett entreprenadavtal är enligt IAS 11 punkt 3:



*“Ett entreprenadavtal är ett uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.”*

IAS 11 ska tillämpas i de fall avtalet berör fysiska objekt som exempelvis en bro, byggnad, väg eller tunnel (IAS 11 punkt 4; Marton et al., 2012). Ett entreprenadavtal kan också innefatta produktion av flera objekt om de står i nära samband med varandra (IAS 11 punkt 4).

### **3.3.1 Två typer av entreprenadavtal**

I IAS 11 punkt 6 beskrivs två varianter av entreprenadavtal, fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Den förstnämnda innebär att hela uppdrag eller varje producerad enhet har ett fast pris och risken i detta ligger hos säljaren då kompensation för övertid inte erhålls i och med det fasta priset. Priserna kan dock komma att höjas till följd av klausuler för kompensation om prisstegringar. I ett uppdrag på löpande räkning utgår ersättning utifrån de utgifter som omfattas av avtalet plus ett tillägg som antingen utgörs av en procentuell summa eller ett fast belopp. I detta fall ligger risken snarare hos köparen (IAS 11 punkt 3). Enligt både IAS 11 och IAS 18 får endast successiv vinstavräkning tillämpas vid tjänsteuppdrag respektive entreprenadavtal oavsett typ. Detta innebär att inkomster och utgifter från uppdrag ska redovisas som intäkter respektive kostnader i den redovisningsperiod i vilket arbetet utfördes (Marton et al., 2012).

## **3.4 IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet**

Tolkningsmeddelandet IFRIC 15 upprättades för att ge vägledning i framförallt två frågeställningar. Meddelandet ska hjälpa till att besvara ifall ett avtal faller inom IAS 11 eller IAS 18. Den syftar även till att visa när redovisning av intäkter till följd av uppförande av fastighet ska göras (IFRIC 15 punkt 6).

Den största förväntningen som IASB hade då IFRIC 15 trädde ikraft var att den skulle medföra ett skifte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden. Detta innebär att endast avtal som redovisades inom ramen för IAS 11 påverkades i de fall dessa inte längre uppfyllde definitionen av ett entreprenadavtal i enlighet med IFRIC 15 och därmed inte resulterade i en kontinuerlig överföring (IFRS Foundation & IASB, IFRIC 15).

### **3.4.1 IAS 18 eller IAS 11?**

Enligt IFRIC 15 är det villkoren för avtalet och alla omgivande fakta och omständigheter som avgör om uppförandet av en fastighet ska redovisas enligt IAS 11 eller IAS 18. IAS 11 ska användas när avtalet motsvarar definitionen på ett entreprenadavtal enligt IAS 11 punkt 3. Vidare menar tolkningsmeddelandet att definitionen enbart uppfylls i de fall köparen kan specificera byggnadselement i fastighetens konstruktion innan uppförandet påbörjats och/eller specificera större ändringar i dessa under uppförandet. Då köparen endast har begränsad möjlighet att påverka utformningen av fastigheten ska IAS 18 tillämpas och avtalet ska klassas som försäljning av vara (IFRIC 15 punkt 10-12).

### **3.4.2 Redovisning av intäkter**

Redovisning av intäkter då definitionen av ett entreprenadavtal är uppfyllt ska ske genom hänvisning till uppdragsverksamhetens färdigställandegrad. I de fall avtalet inte motsvarar definitionen ska IAS 18 tillämpas i form av ett avtal om tillhandahållande av tjänster eller om försäljning av varor (IFRIC 15 punkt 13-14).

Då köparen införskaffar och tillhandahåller byggnadsmaterial faller avtalet under tillhandahållande av tjänster enligt IAS 18. IAS 18 punkt 20 säger att förutsatt att det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska intäkterna redovisas genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad med hjälp av successiv vinstavräkning (IFRIC 15 punkt 15).

Om det istället är säljaren som tillhandahåller tjänster tillsammans med byggmaterial är det ett avtal om försäljning av varor. Om kontroll samt betydande risker och förmåner förknippade med ägande av det pågående arbetet, i dess aktuella skick under uppförandet, övergår från säljaren till köparen ska intäkter redovisas med hjälp av successiv vinstavräkning. Detta sker under förutsättningen att samtliga kriterier i IAS 18 punkt 14 kontinuerligt uppfylls. Då denna överlåtelse från säljare till köpare sker vid ett enskilt tillfälle ska intäkten redovisas först då samtliga kriterier i IAS 18 punkt 14 är uppfyllda (IFRIC 15 punkt 16-18).

### **3.4.3 Utkast till IFRIC 15 och dess comment letters**

Innan IFRIC 15 fastställdes utgavs under 2007 ett utkast på tolkningsmeddelandet under benämningen 'IFRIC Draft Interpretation D21: Real Estate Sales', fortsättningsvis kallat D21. I detta utkast beskrivs överföringen av kontroll mer detaljerat och det som indikerar att kontroll har överförts är exempelvis att marken på vilken konstruktionen utförs ägs eller leasas av köparen. Köparen har även kontroll i de fall den har rätt att ta över arbetet under uppförandet av fastigheten och byta fastighetsbolag. Ett tredje exempel på när kontroll övergår är när avtalet avslutas innan uppförandet är avslutad och säljaren får betalt för det som har färdigställts fram tills dess. För att tillämpa IAS 11 ska kontroll samt risker och förmåner kontinuerligt överföras från säljare till köpare under tiden för uppförandet.

Enligt D21 sker oftast ingen kontinuerlig överföring av kontroll samt risker och förmåner, utan dessa överförs vanligtvis när fastigheten är färdigställd. Därför anser IFRIC att kravet för att tillämpa IAS 11 borde beslutas utifrån definitionen på ett entreprenadavtal.

Då avtal mellan köparen och säljaren till större del innehåller information om betalningsbelopp och tidpunkt för dessa och då köparen enbart har begränsad möjlighet till att specificera fastighetens design anses avtalet falla under IAS 18. Detta gäller även när avtalet enbart ger köparen rätt att uppföra en fastighet vid ett senare datum, medan säljaren behåller signifikant risk och ägarskap av pågående arbete fram till det datumet då köparen erhåller den färdiga fastigheten (IFRS Foundation & IASB, D21, 2007).

Utkastet medförde en del *comment letters* (CL). Ett av dem var CL 13 utfärdat av JM, NCC, Peab och Skanska. Byggföretagen ställer sig emot förslaget för IFRIC 15 och menar att den introducerar begränsningar till IAS 11 som inte tidigare funnits i denna standard. Det föreslagna tolkningsmeddelandet skulle innebära att byggföretagen inte längre skulle kunna redovisa en del affärer enligt successiv vinstavräkning, vilket leder till en förskjutning i redovisningen av intäkter. Den skulle även medföra nackdelar för såväl upprättare som användare av de finansiella rapporterna genom ökad komplexitet, ökad arbetsbelastning, högre kostnader, minskad transparens samt minskad jämförbarhet. Vidare var byggföretagen även kritiska till betoningen på kontinuerlig överföring av kontroll och risker som görs i D21. De menar att IAS 11 fokuserar på kontrakt relaterade till säljarens aktiviteter som normalt sträcker sig över två eller fler redovisningsperioder, men att IAS 11 inte tar i beaktning exempelvis om det förekommer kontinuerlig överföring av risk eller kontroll.

Sammanfattningsvis anser de att målen med D21 inte överensstämmer med målen för IAS 11 och att detta visar på bristande kunskap om byggbranschen.

I CL 13 diskuteras även begreppen köparspecifik och entreprenadavtal. Byggföretagen anser att beskrivning av ett kontrakt, enligt IAS 11, inte stämmer överens med D21, där det uttrycks att kontraktet ska utformas för att utföra entreprenadtjänster enligt köparens specifikationer. De fortsätter med att ställa sig emot begränsningen av entreprenadavtal och skriver att de inte anser att D21 har tagit hänsyn till att IAS 11 ursprungligen riktade sig direkt mot uppförande av en tillgång eller en kombination av tillgångar. Slutligen framkommer det att byggföretagen finner successiv vinstavräkning som den optimala metoden för intäktsredovisning (IFRS Foundation & IASB, CL 13, 2007).

Även FAR SRS (CL 36), Rådet för finansiell rapportering, RFR, (CL 40) och EFRAG (CL 50) kommenterade utkastet. Samtliga är överens om många av punkterna som byggbranschen tog upp i CL 13 (IFRS Foundation & IASB, CL 36; CL 40; CL 50, 2007). RFR anser även att kostnaderna av så pass drastiska förändringar antagligen kommer att väga ut fördelarna med införandet av tolkningsmeddelandet, särskilt då en ny standard inom en snar framtid ska introduceras (IFRS Foundation & IASB, CL 40, 2007). EFRAG menar även att målet med IAS 11 snarare var *long-term contracts* då projekt sträckte sig över flera redovisningsperioder än om att entreprenad skedde i enlighet med köparens specifikationer (IFRS Foundation & IASB, CL 50, 2007).

### **3.5 Konvergensprojektet mellan IASB och FASB**

IASB och FASB påbörjade år 2002 ett konvergeringsprojekt. En del av detta projekt berör intäktsredovisningen och har som syfte att utforma en gemensam standard för användare av IASB och FASB (Marton et al., 2012). Målet är att utveckla en heltäckande och principbaserad standard för intäktsredovisning, som kan tillämpas konsekvent på komplexa transaktioner i flera olika branscher. I dagsläget finns det stora skillnader mellan IFRS och US GAAP och båda är i behov av förbättring. US GAAP har flera olika modeller som tillämpas för olika branscher, vilket kan leda till att en ekonomisk händelse kan redovisas på olika sätt. IFRS däremot har främst två standarder för redovisning av intäkter och i detta fall ligger problematiken i vilken av dessa som ska tillämpas. Syftet med projektet är att:

- Ta bort inkonsekvenser och svagheter i nuvarande standarder
- Förse ett stabilt ramverk gällande intäktsredovisning
- Förbättra jämförbarheten mellan företag, länder, kapitalmarknader och branscher
- Förbättra information för användare av finansiella rapporter med utökad särredovisning
- Förenkla förberedandet av finansiella rapporter.

Den 19 december 2008 publicerade IASB och FASB ett första förslag i form av ett diskussionspapper. I detta förklarades normsättarnas synsätt på intäkter och huvudprinciperna för *Revenue from Contracts with Customers* presenterades. Detta i sin tur ledde till det första utkastet på den nya standarden den 24 juni 2010. Utkastet gav upphov till väldigt många kommentarer och ett nytt omarbetat utkast publicerades 14 november 2011. Det senaste utkastet var öppet för kommentarer fram till 13 mars 2012 (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

### **3.5.1 Revenue from Contracts with Customers**

*Revenue from Contracts with Customers* beskrivs i det omarbetade utkastet (ED/2011/6) som en samlad modell, med balansräkningsansats, där intäkter kan redovisas på två olika sätt. Denna modell utgår från fem steg för att bestämma när och hur mycket intäkter ska redovisas till. Dessa steg beskrivs nedan.

Steg 1 – Identifiera kontraktet med en kund

Steg 2 – Identifiera de olika prestationsåtagandena i kontraktet

Steg 3 – Fastställa transaktionspriset

Steg 4 – Fördela transaktionspriset på de olika prestationsåtagandena i kontraktet

Steg 5 – Redovisa intäkt när företaget uppfyller varje prestationsåtagande (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

#### *3.5.1.1 Identifiera kontrakt med en kund*

Ett kontrakt med en kund kan vara skriftligt, muntligt eller underförstått, och det ska ge kunden rättigheter och säljaren förpliktelser som kan verkställas mellan inblandade parter. Ett kontrakt anses inte existera då det kan sägas upp ensidigt av alla inblandade parter utan påföljder eller att någon del av kontraktet inte har uppfyllts.

Ett eller flera kontrakt som ingåtts vid ungefär samma tidpunkt kan kombineras om kontrakten förhandlas som ett paket med ett enda kommersiellt syfte. Kontrakten kan även kombineras då beloppet på ersättningen i ett kontrakt är beroende av priset eller prestationen i det andra kontraktet eller då varor eller tjänster i ett eller flera kontrakt utgör ett prestationsåtagande.

Förändringar i kontrakt ska redovisas separat i form av ett nytt, eget kontrakt om ändringen leder till fler produkter eller tjänster som är distinkta. I annat fall ska företaget identifiera de kvarstående prestationsåtagandena som finns i kontraktet och redovisa det förändrade kontraktet om de kvarvarande varorna eller tjänsterna är distinkta från de som redan levererats. Om varorna eller tjänsterna som är kvar inte är distinkta och i de fall de utgör ett enda prestationsåtagande som delvis uppfyllts när kontraktet ändrats ska en uppdatering av transaktionspriset och färdigställandegraden för hela kontraktet ske (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

#### *3.5.1.2 Identifiera de olika prestationsåtagandena i kontraktet*

Om varan eller tjänsten anses distinkt ska den redovisas som ett separat prestationsåtagande. En vara eller tjänst anses vara distinkt om varan eller tjänsten regelbundet säljs separat eller om kunden kan dra nytta av varan eller tjänsten självständigt. I de fall varan eller tjänsten ingår i ett paket anses den inte vara distinkt och ska hanteras som ett prestationsåtagande om dessa har ett starkt inbördes förhållande och säljaren utför integrering av dem för att uppfylla sin förpliktelse till kunden. De måste också vara signifikant förändrade och kundanpassade för att uppfylla kontraktet (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

#### *3.5.1.3 Fastställa transaktionspriset*

Transaktionspriset är den ersättning som ett företag förväntas ha rätt att erhålla till följd av överföring av varor eller tjänster till en kund. I detta pris ingår rabatter, avdrag, incitament, bonusar, avgifter och liknande poster. En uppskattning av transaktionspriset ska göras utifrån historisk och aktuell information och även med hjälp av prognoser. Den ska även baseras på ett sannolikhetsvägt (förväntat) belopp eller det mest sannolika beloppet (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

#### 3.5.1.4 Fördela transaktionspriset på de olika prestationsåtagandena i kontraktet

För de kontrakt som har fler än ett separat prestationsåtagande ska transaktionspriset fördelas till dessa med det belopp företaget förväntar sig att erhålla i utbyte mot uppfyllande av prestationsåtagandena. När det fristående beloppet inte kan observeras direkt så är metoden för att uppskatta detta belopp flexibelt. Generellt sett så ska rabatter fördelas till samtliga prestationsåtaganden i relation till det fristående försäljningspriset, förutom då varje vara eller tjänst regelbundet säljs separat och det observerbara försäljningspriset stödjer vilket prestationsåtagande rabatten är hänförlig till (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

#### 3.5.1.5 Redovisa intäkt när företaget uppfyller varje prestationsåtagande

Redovisning av intäkter sker när ett prestationsåtagande är uppfyllt. Detta uppfylls då kontroll övergår från säljare till köpare, vilket kan ske vid en tidpunkt eller under en period (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011). Vägledning kring vid vilken tidpunkt kontroll övergår ges med hjälp av viktiga indikatorer som tagits fram för beslut som behandlar kontroll som övergår vid antingen en viss tidpunkt eller kontinuerligt över tid. IASB har valt att beskriva ordet kontroll, istället för att definiera det. Anledningen till detta beror på att de inte längre vill att kontroll ska förknippas med att utformningen eller funktionen på varan eller tjänsten är kundspecifik, utan att det ska associeras med risker och förmåner relaterat till ägandet (Engman, 2012).

För att få redovisa en intäkt som är fördelad över en tidsperiod måste företaget avgöra om åtagandet uppfylls kontinuerligt och utifrån detta välja en metod som kan beräkna färdigställandegraden på ett tillförlitligt sätt. Ett prestationsåtagande anses uppfyllas kontinuerligt när antingen prestationen som utförs skapar eller förbättrar en tillgång som kontrolleras av kunden eller genom att företagets prestation inte skapar en tillgång med alternativ användning för företaget. Ett av följande alternativ måste uppfyllas för att ett prestationsåtagande ska anses uppfyllt och att företaget inte skapar en alternativ användning:

- Kunden måste erhålla och ha möjlighet att använda tillgången samtidigt
- En alternativ säljare skulle få börja från början för att kunna slutföra de kvarstående förpliktelserna
- Företaget har rätt till betalning för hittills fullgjord prestation och företaget förväntar sig att uppfylla kontraktet. Ett krav för detta alternativ är att kunden inte kan säga upp kontraktet utan att behöva betala hela kontraktspriset (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011).

Villkoret att ett företag inte skapar en tillgång med en alternativ användning för företaget anser Engman (2012) skulle möjliggöra för byggbranschen att kontroll överförs kontinuerligt under en period. Engman gör följande iakttagelse:

*“Det är också en subtil men betydande ändring avseende entreprenadaktiviteter. Den nuvarande vägledningen i IAS 11 och IFRIC 15 fokuserar på huruvida tillgången byggs med en kundanpassad utformning. Det omarbetade utkastet fokuserar istället på om tillgången som byggs har en alternativ användning för företaget. Detta kan medföra en skillnad i analys i vissa fall, speciellt för vissa fastighetskontrakt.”*

Då företaget anses uppfylla ett prestationsåtagande över tid ska en metod för att fastställa färdigställandegraden bestämmas. Det finns två accepterade metoder, output och input. Output metoden innebär att intäkter redovisas baserat på direkta mätningar av kundvärdet av de varor och tjänster som överförts vid redovisningstillfället. Input metoden däremot innebär

att intäkter redovisas baserat på en verksamhets inflöde för att tillfredsställa ett prestationsåtagande, exempelvis kostnader i form av arbetstimmar (IFRS Foundation & IASB, ED/2011/6, 2011). Dessa metoder skulle kunna jämföras med IAS 11 och metoden för färdigställandegrad (BDO, 2011).

### **3.6 Kvalitativa egenskaper**

Föreställningsramen redogör för relevans och korrekt återgivande som två grundläggande kvalitativa egenskaper som måste uppfyllas för att informationen i finansiella rapporter ska anses vara användbar vid beslutsfattande. Jämförbarhet, förståelse, tidsaspekt och verifierbarhet är fyra egenskaper som förstärker användbarheten i informationen (IFRS Foundation & IASB, Conceptual Framework, 2010).

#### **3.6.1 Relevans**

Beslutsunderlag för användare måste vara relevant för att det ska vara till nytta. Information anses vara relevant om den påverkar användarens beslut genom att underlätta, bekräfta eller korrigera bedömningar som gjorts. Till exempel så ökar värdet i en prognos för en resultaträkning i de fall då utlämning av upplysningar om ovanliga poster eller om poster som är onormalt stora eller små görs. Informationen anses vara relevant ifall utelämnande av information eller felaktighet kan leda till att beslut som användaren tar utifrån de finansiella rapporterna förändras (IFRS Foundation & IASB, Conceptual Framework, 2010).

#### **3.6.2 Korrekt återgivande**

För att informationen ska vara användbar räcker det inte att den enbart är relevant utan den måste även återges på ett korrekt sätt. Detta uppnås genom att informationen är fullständig, neutral och fri från fel. Att informationen är fullständig innebär att den innefattar all information som är nödvändig för att skapa förståelse för användaren. Neutral information ska väljas och framställas utan att vara vinklad eller på annat sätt manipulerad. Att informationen är fri från fel innebär inte att informationen är helt exakt i alla hänseenden, utan det innebär att det inte finns några fel eller utelämnanden i beskrivningen (IFRS Foundation & IASB, Conceptual Framework, 2010).

##### **3.6.2.1 Substance over form**

Substance over form ses inte som en separat komponent av korrekt återgivande då detta hade varit överflödigt. Konceptet syftar till att visa den ekonomiska innebörden i ett företag snarare än den juridiska formen av ett ekonomiskt fenomen. Korrekt återgivande anses inte vara uppfyllt då den juridiska formen skiljer sig från den ekonomiska innebörden (IFRS Foundation & IASB, Conceptual Framework, 2010).

Det är oklart om det är den juridiska formen eller den ekonomiska substansen som är ett bättre kriterium för när ett prestationsåtagande anses uppfyllt enligt den föreslagna standarden och därmed vilken av dessa som bidrar med den mest användbara informationen vid beslutsfattande (Marton & Wagenhofer, 2010).

#### **3.6.3 Förstärkande egenskaper**

*Jämförbarhet* är en av de fyra egenskaper som förstärker användbarheten av relevant och korrekt återgiven information. Användarna ska erbjudas en möjlighet att kunna jämföra ett företags utveckling från ett år till ett annat för att kunna bilda sig en uppfattning om trender. De ska även ges möjlighet att jämföra företaget med andra företags finansiella rapporter.

Därmed leder detta till att likartade händelser redovisas på ett likformigt sätt dels inom företaget under en längre period men även företagen emellan.

*Förståelse* skapas genom att klassificera, karaktärisera och presentera information på ett tydligt och konsekvent sätt. Användarna av de finansiella rapporterna förväntas ha "rimlig" kunskap om affärsverksamhet, ekonomiska aktiviteter och att de läser och analyserar informationen med viss frekvens. Information som är komplicerad får dock inte utelämnas bara för att den är svår och som skulle resultera i att rapporterna blir svårare att begripa sig på.

För att information ska vara användbar måste den även presenteras vid *rätt tidpunkt*. Då informationen inte finns tillgänglig när den behövs, eller i de fall då den presenteras försent, anses informationen inte vara användbar.

*Verifierbarhet* ska säkerställa att informationen på ett korrekt sätt återger det den är avsedd att framställa. Den innebär att olika oberoende observatörer kan komma fram till att framställningen är korrekt återgiven (IFRS Foundation & IASB, Conceptual Framework, 2010).

### **3.7 Redovisningsprinciper**

Smith (2006) beskriver fyra principer som styr företagens redovisning, valet av metod och tillämpning för tillgångsvärdering. De fyra principerna är antagande om fortlevnad, matchningsprincipen, realisationsprincipen och försiktighetsprincipen. Nedan presenteras tre av dessa som är relevanta för denna rapport.

#### **3.7.1 Matchningsprincipen**

Matchningsprincipen innebär att ett företags intäkter matchas mot dess utgifter för de resurser som förbrukats för att skapa intäkten. Det faktum att företaget ska redovisa utgifter under samma redovisningsperiod som tillhörande intäkter resulterar i att redovisningen av utgifterna är beroende av när intäkterna tas upp i redovisningen. Under successiv vinstavräkning redovisas intäkter under hela projekttiden, men den generella innebörden av matchningsprincipen förblir densamma (Smith, 2006).

Matchningsprincipen har ett resultaträkningsperspektiv, vilket står i kontrast till IFRS som har sin utgångspunkt i balansräkningen. För att tillämpa matchningsprincipen samtidigt som IFRS måste en skuld redovisas, som följd av att kostnader tas upp före utbetalningar. För att en skuld ska tas upp måste den uppfylla definitionen på en skuld enligt föreställningsramen (Marton et al., 2012).

#### **3.7.2 Realisationsprincipen**

Realisationsprincipen fastställer vid vilken tidpunkt intäkter ska redovisas och det är den kritiska händelsen som är avgörande. Den kritiska händelsen enligt principen är själva försäljningstillfället och det är vid detta tillfälle som intäkter, kostnader och resultat ska redovisas. Validitet och verifierbarhet är två kvalitativa egenskaper som är av central betydelse för redovisningen enligt realisationsprincipen. Validitet innebär att resultatet ska avspegla värdeskapandet i företaget och därmed borde resultat redovisas under hela processen. Verifierbarhet däremot säger att resultatet inte ska redovisas förrän man fått betalt

av köparen. Avvägning mellan kraven sker tidigare än vid försäljningstillfället vid successiv vinstavräkning för entreprenader (Smith, 2006).

Vid redovisning av projekt som sträcker sig över flera redovisningsperioder kan redovisning av intäkter vid färdigställande leda till att resultaträkningen i verksamheten inte avspeglas på ett bra sätt. Informationen blir därmed mindre relevant för flertalet användare som löpande förväntar sig information om verksamheten. Ur ett användarperspektiv kan detta även försämra aktualiteten. Det är därför fördelaktigt att redovisning av långa projekt sker i takt med arbetets utförande istället för vid färdigställande (Marton et al., 2012).

### **3.7.3 Försiktighetsprincipen**

Försiktighetsprincipen innebär att bedömning som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet. Anledningen till detta är att tillgångar och intäkter inte ska överskattas, samtidigt som skulder och kostnader inte ska underskattas. I valet mellan två tänkbara värden ska det lägsta av dem väljas vid värdering av tillgångar och det högsta vid värdering av skulder (Smith, 2006).

## **3.8 Tidigare forskning**

### **3.8.1 IFRIC 15**

Dylag och Kucharczyk (2011) genomförde en studie i vilken de belyste konsekvenserna av IFRIC 15 för 18 noterade polska byggföretag. Studien visade att tolkningsmeddelandets största påverkan var på affärsområden som redovisades enligt IAS 11. Många av dessa ansågs inte längre ligga inom IAS 11 och successiv vinstavräkning kunde inte längre tillämpas. Effekten av detta blev att företagen redovisade intäkterna senare än under successiv vinstavräkning.

European Commission (2008) och EFRAG (2008) (refererade i Dylag och Kucharczyk, 2011) trodde att IFRIC 15 skulle medföra en minskad avvikelse i praktiken, vilket skulle resultera i mer konsekvent och jämförbar information i de finansiella rapporterna. Den utökade informationen till följd av tolkningsmeddelandet skulle möjliggöra en bättre förståelse för användare.

### **3.8.2 Ett balansorienterat synsätt**

Vid tillämpning av IFRS upprättas en balansorienterad redovisning, vilket innebär att utgångspunkten ligger i att värdera tillgångar och skulder. Till följd av detta beräknas poster för resultaträkningen. Det största undantaget från detta är vid redovisning av intäkter, där det finns drag av både balans- och resultatorienterad redovisning (Marton et al. 2012).

*Revenue from Contracts with Customers* har utgångspunkt i ett balansorienterat synsätt (*asset/liability approach*), vilket innebär principiella förändringar för IASB och FASB. En intäkt kommer inte längre att uppstå genom en intjänandeprocess utan då avtalade förpliktelser uppfylls (Falkman, 2010). Cheney (2013) ser inte detta skifte som något problem för byggföretagen då det inte kommer innebära någon större skillnad jämfört med tidigare.

Biondi et al. (2014) menar att ett skifte från *a fair-value model* till *a customer consideration model* har medfört en övergång från en modell som enbart var balansorienterad till en modell som snarare är en hybrid av de två synsätten. Den senare modellen innebär att en intäkt ska redovisas då ett prestationsåtagande anses vara uppfyllt. Beloppet ska motsvara förväntat



värde eller den mest sannolika betalningen av transaktionspriset med kunden. Detta anses inte skilja sig betydande från nuvarande intäktsredovisning i större skala än att intäkter benämns som prestationsåtagande och intjänandeprocessen för tillfredställande av prestationsåtaganden. Trots att den föreslagna standarden visar på ett balansorienterat synsätt, så menar Marton och Wagenhofer (2010) att den även inkluderar egenskaper från ett resultatorienterat synsätt. De anser även att det förekommer ett behov av olika synsätt vid intäktsredovisning.

### **3.8.3 Matchningsprincipens roll i den kommande standarden**

Dichev (2008) förklarar fortsättningsvis att IASB och FASB fullständigt bortser från matchningsprincipen och snarare fokuserar på egenskaper så som relevans, korrekt återgivande och jämförbarhet. Matchningsprincipen borde vara kärnan vid finansiell rapportering; den är kärnan av hur en verksamhet styrs och hur den skapar värde, och kan även anses vara det som definierar vad en verksamhet är. Även Marton och Wagenhofer (2010) tror att uteslutning av matchningsprincipen sannolikt kommer att medföra negativa konsekvenser.

### **3.8.4 Successiv vinstavräkning eller färdigställandemetoden**

Konsekvenserna av de tidigare utkasten innebar att successiv vinstavräkning uteslöts, vilket ledde till skarp kritik. IASB och FASB minskade då inflytandet på de nuvarande metoderna. Framförallt genom att begreppen överlämning och kontroll inte var lika strikta längre, samt att prestationsåtaganden gick att bryta ner i mindre delar (Biondi et al., 2014).

Marton och Wagenhofer (2010) beskriver att flera tidigare studier har gjort jämförelser mellan metoden för färdigställande (*the completed-contract*) och successiv vinstavräkning (*percentage-of-completion*) för entreprenadavtal. De tar upp en studie av Schöndube (2008) som kom fram till att successiv vinstavräkning är viktigare än metoden för färdigställande i de fall *long-term activities* är viktigare än *short-term activities* för en verksamhet. En annan studie som tas upp är av Dobler (2008) som menar att successiv vinstavräkning ger mer relevant information, medan färdigställande leder till mer tillförlitlig information. Dock skapas större möjligheter till manipulering vid användandet av successiv vinstavräkning. Om den nya standarden leder till att intäkter tas upp vid färdigställande, kan detta ha negativa konsekvenser för exempelvis byggbranschen (Marton & Wagenhofer, 2010).

Marton & Wagenhofer (2010) anser inte att ett kontrollsynsätt är optimalt ur ett användarperspektiv, särskilt då det avser avtal inom byggbranschen. I de fall detta synsätt resulterar i att färdigställandemetoden tillämpas kommer detta att leda till att användare kommer finna det svårt att se den ekonomiska substansen av en affär.

### **3.8.5 Bedömningar**

Det pågående konvergensprojektet mellan IASB och FASB är baserat på principbaserade standarder. Finansiella rapporter leder till mindre aktuell information för beslutsfattande då regelbaserade standarder appliceras än då principbaserade standarder används (McCarthy, 2012). Principbaserade standarder innebär att tolkningar måste göras som ofta varierar över tid och mellan företag (Collins et al., 2012). Detta medför att jämförbarheten mellan företag försämras (McCarthy, 2012).

Conrod & Cumby (2005) menar att det krävs professionella bedömningar vid applicering av principbaserade standarder. Då framtiden är oviss och inte resulterar i det som var planerat kan tidigare bedömningar ifrågasättas. Till följd av detta argumenteras det att finansiella rapporter skulle förbättras om det fanns fler regler och mindre frihet att göra bedömningar.

Enligt BDO (2011) kan det andra steget, identifiering av prestationsåtaganden, leda till svårigheter för byggbranschen då dessa kontrakt innehåller väldigt många prestationsåtaganden. Bestämmandet om kontroll överförs vid en tidpunkt eller under en period, för avtal som idag redovisas enligt successiv vinstavräkning, kommer också att leda till högre grad av bedömningar (BDO, 2011; Condon, 2014). När fler än en vara eller tjänst ska levereras uppstår svårigheter och bedömningar krävs då för alla fem stegen (Condon, 2014).

En del tidigare studier anser att tillåtelse av större grad av bedömningar relaterat till intäcksredovisningen bör undvikas. De studier som har genomförts inom detta område är inte överens då en del argumenterar för att det kan vara beroende av sammanhanget. Exempelvis så kan det för IT-industrin vara relevant med striktare reglering medan det i byggbranschen kan vara lämpligare att tillåta bedömningar i större utsträckning. Dessa observationer tyder på att en gemensam modell för intäcksredovisning inte är optimal. Det argument som är för att en gemensam modell ska användas är att liknande transaktioner kommer behandlas på ett liknande sätt. Detta underlättar för investerare (Marton & Wagenhofer, 2010).

### ***3.8.6 Jämförbarhet***

Då det förekommer lokala skillnader i ekonomiska faktorer samt skillnader i lokala tillämpningar och appliceringar av IFRS finns det ingen garanti på att jämförbarheten av de finansiella rapporterna kommer att öka i praktiken (Frings et al., 2012). Cheney (2013) argumenterar för att den nya standarden kommer innebära att användarna av de finansiella rapporterna får tillgång till mer information, vilket kommer att minska användbarheten av finansiella rapporter. Trots det faktum att investerare bör beakta all relevant information vid beslut anser Frings et al. (2012) att ett ökat användande av noter inte kommer att motverka minskningen i användbarheten. De anser att detta kommer att öka sannolikheten för missförstånd av investerare.

I studien av Cheney (2013) diskuteras det även att kontrakt kan komma att omförhandlas för att undvika en del av svårigheterna med den nya standarden. Skiftet till den nya kommer troligen att vara betungande och dyrt utan några egentliga fördelar för investeraren.

## 4. EMPIRI

---

*Empirin inleds med en kort presentation av fallföretagen och fortsätter med en redovisning av respondenternas svar. Först redogörs för byggföretagen vars svar är uppdelade utefter frågeställningarna, följt av redovisningsspecialistens svar enligt samma struktur.*

---

### 4.1 Presentation av fallföretag

#### 4.1.1 NCC

NCC är ett ledande bygg- och fastighetsutvecklingsföretag i norra Europa, med huvudkontor i Sverige. NCC bygger och utvecklar bostäder, kommersiella fastigheter, entreprenadverksamhet, industrilokaler och offentliga byggnader, vägar och anläggningar samt övrig infrastruktur. Verksamheten bedrivs huvudsakligen i Norden, men finns även i Estland och Lettland där de bygger bostäder och hus samt i Tyskland och S:t Petersburg där de främst bygger bostäder. NCC i Sverige är uppdelad på fyra affärsområden, vilka är NCC Construction, NCC Property Development, NCC Roads samt NCC Housing. NCC AB har en omsättning på 58 miljarder SEK och 18 360 anställda (NCC Årsredovisning, 2013).

#### 4.1.2 JM

JM är en av Nordens ledande aktörer inom projektutveckling av bostäder och bostadsområden i Norden. Deras fokus ligger på nyproduktion av bostäder, huvudsakligen i storstads- och universitetsområden i Sverige, Norge, Danmark, Finland och Belgien. JM arbetar även med kommersiella fastigheter och entreprenadverksamhet. Företaget har cirka 2 200 medarbetare. JM är noterat på NASDAQ OMX Stockholm och har en omsättning på cirka 13 miljarder SEK (JM Årsredovisning, 2013).

#### 4.1.3 Peab

Peab är ett nordiskt bygg- och anläggningsföretag med en omsättning överstigande 40 miljarder SEK. Företaget är indelat i fyra affärsområden: bygg, anläggning, industri och projektutveckling. Inom bygg ingår det att utföra entreprenader åt både externa beställare som åt interna enheter och innefattar allt från nyproduktion av bostäder och lokaler till renovering och byggservicetjänster. Den sistnämnda, projektutveckling, innefattar utveckling av bostäder och kommersiella fastigheter. Antalet anställda i Peab under 2013 var 6 356 (Peab Årsredovisning, 2013).

### 4.2 Intäktsredovisning i byggföretag

Sedan införandet av IFRIC 15 intäktsredovisar NCC fastighets- och boendeverksamheten (småhus och bostadsrätter) enligt IAS 18, både i och utanför Sverige. Denna övergång från IAS 11 till IAS 18 hade en påverkan på NCC:s tillgångar och skulder vid införandet av IFRIC 15 år 2010. De räntebärande skulderna blev högre än tidigare, då skulder hänförliga till pågående bostäder redovisades i balansräkningen (NCC Årsredovisning, 2010). För Peab medförde IFRIC 15 ett skifte från IAS 11 till IAS 18 inom bostadsprojekt i Finland och Norge samt egna hem i Sverige. Bostadsprojekt i Sverige har bedömts ligga kvar inom tillämpningsområdet för IAS 11. För de bostadsprojekt för vilka IAS 18 tillämpas redovisas nedlagda kostnader som pågående arbete i balansräkningen (Peab Årsredovisning, 2010). För JM blev effekten av IFRIC 15 att deras produktutveckling av bostäder utanför Sverige från 2010 redovisas enligt IAS 18. IFRIC 15 innebär ingen ändrad redovisning av JM:s svenska

projektutveckling av bostäder där även fortsättningsvis IAS 11 tillämpas (JM Årsredovisning, 2010).

Till följd av IFRIC 15 upprättar JM och Peab segmentredovisning som sker utifrån successiv vinstavräkning för alla projekt, med en justeringspost för de bostadsprojekt som redovisas enligt IAS 18 då denna metod speglar hur koncernledningen och styrelsen följer verksamheten (JM Årsredovisning, 2013; Peab Årsredovisning, 2010 & 2013). Detta skapar även en brygga mellan operativ redovisning enligt successiv vinstavräkning och legal redovisning (Peab Årsredovisning, 2013).

#### **4.2.1 IFRIC 15**

Bäckström (NCC) förklarar att NCC genomgick en stor förändring 2005 då noterade företag inom Europa började tillämpa IAS/IFRS. Successiv vinstavräkning fortsatte att tillämpas och huvudfrågan var då kring hur försäljningsgraden skulle beräknas. Bäckström (NCC) fortsätter med att "den stora huvudvärken kom när IFRIC 15 infördes" och att det var först då diskussionerna började om när i tiden en intäkt skulle tas upp. NCC ansåg att den lokala lagstiftningen i respektive land avgjorde tolkningen av IFRIC 15.

För NCC var konsekvenserna av tolkningsmeddelandet självklara och tolkningsmeddelandet ledde till att många affärer inte längre kunde successivt vinstavräknas. För NCC innebar detta att den kommersiella delen av verksamheten redovisar intäkter då fastigheten är upprättad, det vill säga enligt varulagerförsäljning. Det finns två anledningar till detta, dels att man vid utvecklingsverksamhet i vanliga fall inte kan förhandla bort risker, dels att det inte finns någon direkt kund. Den del som däremot innefattar entreprenadverksamhet redovisar intäkter enligt successiv vinstavräkning. Bäckström på NCC tror även att den största skillnaden mellan de själva, JM, Peab och Skanska är vid redovisning av utvecklingsprojekt och svenska bostadsrätter. En svårighet som uppstått för NCC i och med IFRIC 15 har varit att intäkter har senarelagts på grund av IAS 18, vilket har medfört att användare av de finansiella rapporterna får göra bedömningar själva kring hur mycket av vad som avsett att säljas faktiskt har sålts. Trots detta anser NCC att deras redovisning ger en rättvisande bild.

För JM däremot innebar IFRIC 15 inga större förändringar vid redovisning av bostadsrätter i Sverige. JM fortsatte att redovisa dessa i enlighet med IAS 11 och därmed successiv vinstavräkning. IFRIC 15 påverkade däremot affärer utanför Sverige för JM, eftersom det i dessa inte finns samma tydlighet i avtalen och intäkten kunde inte anses säkerställd, vilket ledde till en övergång från IAS 11 till IAS 18. För samtliga affärer, i Sverige och utanför, tillämpas dock successiv vinstavräkning i den interna segmentsredovisningen. Omräkning till IAS 18 i koncernredovisningen sker i affärer utanför Sverige. Bäckström (NCC) menar att till skillnad från JM så behandlar NCC alla transaktioner lika oavsett land.

För Peab, liksom JM, ledde IFRIC 15 inte till förändringar för deras bostadsrätter där de fortsatte redovisa enligt IAS 11. Den största påverkan var på produktionen av egna hem i Sverige vilka är projekt som inte har en extern beställare vid projektets start. Detta medför en justering i vad Peab kallar för deras legala redovisning. Gunnarsson (Peab) berättar att i den operativa redovisningen tillämpas IAS 11 men att det i den legala redovisningen justeras för egna hem i Sverige och för försäljning av bostäder i Norge och Finland.

Kindstrand (JM) och Gunnarsson (Peab) anser inte att relevans och tillförlitlighet i deras finansiella rapporter har förbättrats i och med IFRIC 15, i de fall ett skifte från IAS 11 till IAS 18 har skett. Successiv vinstavräkning är den metod enligt vilken verksamheten styrs och är därmed mest relevant. Anledningen till att Kindstrand (JM) anser att tillförlitligheten inte

förbättras beror främst på att IAS 18 leder till fluktuerande resultat mellan åren, och därmed ger det en felaktig bild av verksamhetsåret. Kindstrand (JM) menar vidare att det även kan ifrågasättas varför en övergång till färdigställande ska anses rimligt då aktiemarknaden tidigare varit missnöjda med denna metod, då de ansåg att den inte speglade företagens finansiella ställning och resultat på ett rättvisande sätt.

I dagsläget, fyra år efter införandet av IFRIC 15, har ingen av fallföretagen gjort några förändringar i redovisningen sedan implementeringen.

#### *4.2.1.1 Successiv vinstavräkning*

Bäckström (NCC) och Gunnarsson (Peab) anser att svårigheterna med entreprenadverksamheten är att många uppskattningar och bedömningar behöver göras vid tillämpning av successiv vinstavräkning. Detta ställer krav på korrekta och tillförlitliga prognoser och osäkerheten i dessa har medfört mycket kritik mot metoden. Inom Peab genomförs prognosuppdateringar fyra gånger per år för att minimera osäkerheten. Trots detta anser Gunnarsson (Peab) att detta är det enda alternativet för byggföretag då alla andra metoder hade medfört att intäkter redovisas för sent.

Bäckström (NCC) och Gunnarsson (Peab) påpekar att IFRIC 15 även ledde till att metoden för försäljningsgrad utslöts och att successiv vinstavräkning istället skulle baseras på färdigställandegrad. Samtliga fallföretag beräknar färdigställandegraden utefter nedlagda kostnader i projektet i förhållande till projektets beräknade totala kostnader. Detta innebär exempelvis att om ett projekt har lagt ut 50 av 100 miljoner i kostnader så vinstavräknas halva projektet (Peab Årsredovisning, 2013; NCC Årsredovisning, 2013; JM Årsredovisning, 2013).

Samtliga byggföretag är överens om att IFRIC 15 inte var något som efterfrågades inom byggbranschen, dock skiljde sig synen på tolkningsmeddelandet åt mellan byggföretagen. Bäckström (NCC) anser att målet med IFRIC 15, som var att öka jämförbarheten, inte uppnåddes men att det ändå ger en mer rättvisande bild. Gunnarsson (Peab) anser vidare att IFRIC 15 inte heller har bidragit till att förbättra tillförlitligheten i de finansiella rapporterna. Kindstrand anser att redovisningen av projektutveckling i JM:s utlandsverksamhet har lett till större volatilitet som konsekvens av tolkningsmeddelandet. Han tycker även att det har lett till att den finansiella informationen kommuniceras och förmedlas sämre och därmed att en sämre bild av verksamheten återspeglas. Kindstrand (JM) förklarar även att anledningen till varför företagen tillämpar IFRIC 15 på olika sätt och därmed redovisar olika beror på att företagens affärsmodeller ser olika ut.

#### *4.2.1.2 Avgörande faktorer vid val av intäktsstandard*

Bäckström (NCC) anser att det är "solklart att successiv vinstavräkning ska användas när det är ett entreprenadavtal och IAS 18 vid försäljning av kommersiella lokaler, utvecklingsfastigheter och bostäder". Med detta sagt menar han att NCC är det företag som gått längst av de svenska byggföretagen vid implementeringen av IFRIC 15.

För JM går försäljningsprocessen till på så sätt att köpt mark säljs till en bostadsrättsförening och ett entreprenadavtal upprättas därefter. Detta innebär att JM uppför en byggnad på någon annans mark, alltså att köparen är en extern juridisk person med en extern styrelse. De fastigheter som i slutändan står osålda för bostadsrättsföreningen har JM förpliktelse att köpa, för att sedan själva sälja vidare. Peab går tillväga på ett liknande sätt och förvärvar mark som förädlas och säljs vidare som bostäder eller kommersiella fastigheter åt enbart externa

beställare. Detta gäller även för NCC, dock anser de inte att detta kan ses som en självständig del. Vad gäller osålda lägenheter har NCC kvar dessa i sin balansräkning tills de är sålda, vilket de anser är skillnaden mellan dem själva och JM och Peab. NCC menar att de trots allt har den underliggande risken och att bostadsrätter därmed inte kan ses som självständiga.

#### *4.2.1.3 Köparens påverkan*

Köparens påverkan är ett begrepp som enligt Bäckström (NCC) och Kindstrand (JM) var helt nytt och som inte fanns med i varken IAS 11 eller IAS 18. De ställde sig kritiska till den snäva bild som IFRIC 15 innebar. Kindstrand (JM) anser att det är helt fel att ta in nya begrepp i detta läge.

Bestämmandet av köparens påverkan är enligt Bäckström (NCC) något som är mer komplicerat. Svårigheterna ligger i att det inte finns någon tydlig gränsdragning kring när köparen anses ha större inflytande. Även Gunnarsson (Peab) diskuterar att det har funnits stora frågetecken kring tolkningen av detta i IFRIC 15 och ställer sig kritisk till hur designen av en fastighet kan vara så väsentlig att den ska styra redovisningen. Både Bäckström (NCC) och Kindstrand (JM) påpekar att kompetensen hos de som tog fram IFRIC 15 uppenbarligen inte låg inom byggbranschen.

JM och Peab förklarar att möjligheten för bostadsrättsföreningar att acceptera eller att avvisa ett förslag på en bostadsrätt är tillräckligt för att uppfylla det kriterium från IFRIC 15 som behandlar köparens påverkan. NCC däremot anser att detta inte är tillräckligt.

#### *4.2.1.4 Risker och förmåner*

NCC anser inte att risken har övergått förrän mottagaren har accepterat att ta emot egendomen då köparen har möjlighet att tacka nej till affären fram till överlämnandet. Detta gäller för både kommersiella fastigheter och bostäder inom NCC. JM och Peab däremot anser att värdeförändringar, och därmed risker och förmåner, övergår till bostadsrättsföreningen vid försäljningen. Vidare berättar Kindstrand (JM) att det är bostadsföreningen som enligt lag äger fastigheten och därför även kontrollerar den. JM ser det som att de får tillåtelse att under byggnationen ha en arbetsplats på köparens fastighet/mark. I och med att nya varor tillförs byggplatsen, tillförs dessa till köparen och inte JM, vilket innebär att en kontinuerlig överföring av tillgångar till kunden sker.

### **4.2.2 Revenue from Contracts with Customers**

Bäckström (NCC) är kritisk till varför det var en sådan brådska med IFRIC 15 då den föreslagna standarden är i sin slutfas. Han ställer sig även tveksam till utvecklingen av den nya standarden då det enligt honom i princip inte tagits någon hänsyn till IFRIC 15, vilket han finner väldigt märkligt. Bäckström (NCC) framhäver dock att det i det senaste utkastet (ED/2011/6) verkar som att successiv vinstavräkning har vunnit mer kraft.

Kindstrand (JM) och Gunnarsson (Peab) tror inte att det kommer bli någon större skillnad på redovisningen när den nya standarden kommer. Därmed finns det inte egentligen ett behov av en ny då de som finns idag är tillräckliga och rättvisande men de noterar på samma sätt som Bäckström (NCC) gjorde att det rör sig om ett joint-venture projekt och att det ska uppfylla ett självändamål.

Bäckström (NCC) tror dock att de områden som redovisas enligt IAS 18 kommer att täckas bättre i den nya standarden. Både Bäckström (NCC) och Kindstrand (JM) är överens om att det antagligen inte är de nordiska och därmed svenska byggföretagen som ligger till grund för den nya intäktsstandardens och menar då att de i sin tur får anpassa sig för majoriteten. Dock

ställer sig Bäckström (NCC) tveksam till hur bra detta kommer bli när amerikanska regler ska sammanfogas med de europeiska och tror att det kan bli problematiskt. Gunnarsson (Peab) håller inte med om att det inte finns ett behov av en ny standard, utan tycker att det är bra i och med att byggföretagen gör olika idag.

#### *4.2.2.1 Ett balansorienterat synsätt*

Samtliga respondenter inom byggbranschen anser att det faktum att den nya standarden kommer att vara mer balansorienterad inte kommer att medföra några större problem. De standarder som kommer ut är redan väldigt balansorienterade vilket innebär att byggbranschen redan successivt har rört sig mot ett mer balansorienterat synsätt i redovisningen. Gunnarsson (Peab) menar att det hade varit väldigt olyckligt om det balansorienterade synsättet hade inneburit att de skulle behöva gå tillbaka till färdigställandemetoden.

#### *4.2.2.2 De fem stegen*

Samtliga är överens om att det första steget med att identifiera ett kontrakt med en kund inte anses medföra några problem vid entreprenadkontrakt. Allt är reglerat i avtal, om det finns ett avtal eller inte, om det är uppsägningsbart eller inte samt vilka påföljderna vid tidig uppsägning är.

Intervjupersonerna är även överens om andra punkten på den föreslagna standarden. De menar att inom byggbranschen så hänger elementen, så som husgrund, vägg och tak ihop och detta innebär att det ses som en helhet. Det går inte att göra den ena utan den andra, och därför anses det inte vara några problem med att dela upp efter prestationsåtagande. Gunnarsson (Peab) säger även att de har motsvarande problem idag vilket innebär att detta steg inte kommer medföra några nya problem.

Samtliga påpekar att inte heller försäljning av mark, inom ramen för den nya standarden, kommer att ses som ett separat prestationsåtagande. Gunnarsson (Peab) menar att detta kommer vara beroende på hur avtalen formuleras. Han fortsätter med att det många gånger i avtal är inskrivet att beställaren bara får köpa marken om de samtidigt tecknar ett entreprenadavtal med säljaren. I och med detta tror han att markförsäljningen och entreprenaden kommer att ses som ett och samma åtagande i den nya standarden. Kindstrand (JM) klargör att alternativet att sälja marken separat inte finns.

Transaktionspriset innebär inte heller det något problem. Kindstrand (JM) nämner dock att vissa incitament i avtal där det har införts en särskild skrivning kan leda till att för stora intäkter tas upp. Han ser dock inte detta som ett problem då dessa endast inkluderas då de är säkerställda. Det kommer inte leda till någon förändring jämfört med hur redovisningen går till i dagsläget.

Dock har det varit en del kritik angående fördelningen av transaktionspriset på de olika delarna då det i normalfallet görs en total avvägning på det hela. I verkligheten kan det vara så att man gör vinst på vissa delar och förlust på andra, men i helhet gör man vinst. Därför anser Bäckström (NCC) att det inte är möjligt att göra några fördelningar utefter olika delar i projektet. Kindstrand (JM) och Gunnarsson (Peab) tror inte att detta steg kommer att medföra några förändringar mot hur de gör idag.

Vad gäller det sista steget angående när uppfyllandet av prestationsåtagandena sker anser respondenterna att det är här den största skillnaden från IFRIC 15 uppstår. Bäckström (NCC)

tror att byggföretagen numera kommer kunna anta att kontroll överförs mer successivt än tidigare, vilket inte överensstämmer med det synsätt som IFRIC 15 förmedlade. Kindstrand (JM) anser att kontroll överförs då köparen äger fastigheten och eftersom köparen i början av processen köper marken från JM sker denna överföring av kontroll redan då. Eftersom transaktionen ser likadan ut för Peab gäller även detta för dem. Slutligen tror Kindstrand (JM) att den nya standarden kan leda till att deras verksamhet utanför Sverige kan komma att gå från IAS 18 till IAS 11. Bäckström (NCC) ser även att det finns en möjlighet för de affärer som i och med IFRIC 15 övergick från IAS 11 till IAS 18 kan komma att återgå till IAS 11 igen.

Angående alternativt användande av produkten så anser Bäckström (NCC) att detta är lite mer komplicerat. I detta fall handlar det om vilken lagstiftning och vilken rättighet kunden har. Han säger: "Vad skulle det innebära om kunden återlämnade produkten och NCC sålde den vidare? Hade produkten fortfarande varit unik eller anses den då vara standardiserad?" Gunnarsson (Peab) anser att detta kan medföra en del kritik men i frågan om bostadsrättsföreningar borde det inte vara några problem. I det fallet bygger Peab åt en extern beställare och kan därmed inte "byta" bostadsrättsförening.

Bäckström (NCC) tror att den juridiska situationen i varje land kan komma att bli en central fråga även när den nya standarden träder i kraft. Beroende på vilka regler och lagar som gäller i respektive land så kommer detta att avgöra hur tolkningar och bedömningar av avtal går till. Detta tror han kommer leda till *substance over form* frångås, vilket innebär att en affär som är likadan på pappret mellan två länder, kommer att redovisas på olika sätt i företagens böcker på grund av juridiken. Tolknings av den lokala äganderätten kommer med andra ord att styra hur intäcksredovisning görs. Bäckström (NCC) är orolig för vad som kommer hända när företag börjar gå tillbaka och titta på affärer utifrån nya regler. Han tror att många kommer att hamna i tankesättet "men om jag gör så här istället?", vilket kan utmytna i att redovisningen börjar styra affärerna.

### **4.3 Redovisningsspecialist**

#### **4.3.1 IFRIC 15**

Ljungdahl (KPMG) anser att syftet med att ge ut IFRIC 15 var att uppnå en mer enhetlig intäcksredovisning mellan företagen som uppför fastigheter. Hon ser det som ett positivt initiativ med tanken bakom ytterligare vägledning kring IAS 18 och IAS 11 men anser generellt sett att standarderna fungerar bra så som de är.

Hur IFRIC 15 har påverkat byggbranschen beror på hur verksamheten ser ut, om företaget har rena entreprenadavtal eller om de snarare säljer lägenheter och är mer inriktade mot bostadsrättsföreningar. Hon tror att det senare har påverkats mer av IFRIC 15 samt att större företag har påverkats mer än mindre beroende på vilken affärsmodell man har i företaget. Att företagen har tolkat IFRIC 15 på olika sätt och gjort olika bedömningar på vad som är avgörande vid intäcksredovisning anser hon inte är något problem utan att det viktigaste är att beskriva hur man har gjort tolkningen och varför.

Ljungdahl fortsätter med att tanken med IFRIC 15 var att förbättra jämförbarheten mellan företagen, men att detta inte riktigt blev utfallet. Hur de kvalitativa egenskaperna har påverkats tror hon beror på om man har gjort "rätt bedömningar". Hon ställer sig tveksam till att intäkterna skulle vara tillförlitliga bara för att de, till följd av IAS 18, tas upp senare. Det viktigaste bör vara att det ska ge en rättvisande bild.



Successiv vinstavräkning är en bra metod, givet att företaget har ett bra system och att projektredovisningen är tillförlitlig samt att företagen gör bra prognoser som regelbundet följs upp. Detta är den vanligaste metoden som byggföretagen använder sig av och Ljungdahl tycker att den är bra då allt runt omkring fungerar.

Ljungdahl anser att det är uppenbart att det kan tillkomma ytterligare begrepp och liknande i ett utkast då detta generellt sett är mer snävt och mer detaljrikt. Hon anser även att IFRIC 15 har tagits i beaktning vid utformningen av den nya standarden.

#### **4.3.2 Den nya standarden**

Tanken med att den nya standarden ska vara generell för alla branscher tycker Ljungdahl är bra. Hon påpekar dock att vissa branscher kommer att påverkas mer av en generell standard än andra. Standarden kommer även att vara principbaserad och inte detaljstyrd, vilket kommer att skapa utrymme för bedömningar, särskilt i andra och sista steget.

Dessa steg kan vidare komma att bli viktiga steg för byggbranschen. I steg två vid uppdelning i olika åtaganden så anser Ljungdahl att det skedde en förbättring från utkastet 2010 till det omarbetade utkastet 2011. Slutsatsen i det omarbetade var att byggbranschen kunde se sin verksamhet som ett prestationsåtagande om det var väldigt skraddarsytt och unikt för kunden samt att man inte kunde särskilja de olika delarna. I steg fem menar hon att de kommer vara tvungna att tänka till kring ifall en intäkt ska tas upp vid ett tillfälle eller över tiden.

Att den nya standarden ska vara balansorienterad ser Ljungdahl som något positivt då det är i linje med IFRS som även den är balansorienterad. Att utgå från kundavtalen, erhålla en rätt att få ersättning och en skuld då de har en förpliktelse, tycker hon är bra. Vid införandet av den nya standarden tror Ljungdahl att matchningsprincipen kommer få mindre betydelse främst på grund av att den är ytterligare balansorienterad. Dock tror hon att jämförbarheten mellan företag kommer att öka.

Ljungdahl tycker att både risker och förmåner samt kontroll är bra kriterier för när man ska intäktsredovisa, dock så anser hon att kontroll är ett mer konkret kriterium. Man skulle kunna tänka sig att kontroll kommer vara lättare att avgöra när det har överförts, men detta återstår att se. Fortsättningsvis argumenterar hon för att i vissa specifika fall är överföring av risker och förmåner ett krav för att kontroll ska anses ha övergått.

Ljungdahl tror vidare att den juridiska aspekten i varje land kan komma att påverka till viss del, framförallt när kontroll övergår. En central roll tror hon inte att den juridiska aspekten kommer ha. Hon trycker på att det är väldigt viktigt att upplysa hur företaget har gått till väga då det trots allt finns skillnader juridiskt mellan länder, men hon tror inte generellt sett att det är något som kommer att försämra jämförbarheten.

Att företag skulle börja anpassa sina affärer mot redovisningen och inte tvärtom ser Ljungdahl inte som en omöjlighet, dock finns det begränsningar i hur mycket som går att förändra. Då företagets kunder har önsknings om hur avtalet ska se ut kan inte företagen utforma avtalen precis så som de vill. Därför tror Ljungdahl att det till viss del kan förändras men att en drastisk förändring inte är särskilt trolig.

## 5. ANALYS

---

*I detta avsnitt analyseras studiens empiri i förhållande till referensramen. Analysen bygger på hur IFRIC 15 har påverkat de kvalitativa egenskaperna och redovisningsprinciperna samt hur Revenue from Contracts with Customers kan komma att påverka dem.*

---

Denna studie visar att byggföretagen har olika syn på vilken effekt IFRIC 15 har haft på de kvalitativa egenskaper som tas upp i IASB:s föreställningsram. Samtliga respondenter i studien anser att dessa har påverkats, men de är oense om påverkans utsträckning och riktning. Synen på den föreslagna intäktsstandarden från IASB skiljer sig också åt mellan byggföretagen, dock är de överens om att jämförbarheten mellan byggföretagen kan komma att öka.

### 5.1 Kvalitativa egenskaperna

Den största förväntade förändringen ur IASB:s perspektiv vid införandet av IFRIC 15 var att den i många fall skulle medföra ett skifte från IAS 11 till IAS 18. Utfallet för fallföretagen i denna studie visar att det i många fall ledde som förväntat till ett skifte från IAS 11 till IAS 18, där NCC är det byggföretag som påverkades i störst utsträckning. Slutsatsen i studien utförd av Dylag och Kucharczyk (2011) visar att detta även blev effekten för de undersökta företagen i Polen. Respondenterna från byggföretagen är dock oense om vilken påverkan detta skifte har medfört på de kvalitativa egenskaperna och därmed användbarheten av de finansiella rapporterna. Samtliga är överens om att tolkningsmeddelandet har försämrat jämförbarheten mellan byggföretagen men det har däremot uppstått skiljaktigheter kring huruvida IAS 11 eller IAS 18 bidrar till en mer rättvisande bild. Bäckström (NCC) och Kindstrand (JM) anser trots detta att det inte finns ett behov av en ny standard för intäktsredovisning, medan Gunnarsson (Peab) har en mer positiv inställning till den nya standarden i hopp om att den ska öka jämförbarheten mellan byggföretagen.

En övergång från IAS 11 till IAS 18 fick till följd att en stor del av intäkterna har senarelagts. En stor orosfaktor som diskuterades i CL 13 var att övergången till IAS 18 skulle leda till minskad jämförbarhet och transparens för användarna. Marton och Wagenhofer (2010) menar även att en senareläggning av intäkter kan ha negativa konsekvenser för byggbranschen samt att modeller som leder till att intäkter tas upp först vid färdigställande inte är optimala ur ett användarperspektiv inom byggbranschen. Övergången menar Bäckström (NCC) har lett till att intressenter fått göra många bedömningar själva om hur mycket av det som har avsetts att säljas faktiskt har sålts för pågående projekt under en viss period. Enligt föreställningsramen ska den finansiella informationen påverka användarens beslut genom att underlätta, bekräfta eller korrigera bedömningar som gjorts för att anses relevant. Huruvida övergången har underlättat för intressenter vid beslutsfattande på grund av bedömningar kan ifrågasättas. En fördel med den nya standarden är enligt Cheney (2013) att den skulle medföra att mer information utlämnas till användare av de finansiella rapporterna, vilket skulle resultera i att mindre bedömningar ur ett användarperspektiv behöver göras. Detta skulle innebära att ökningen av bedömningar till följd av IFRIC 15 till viss del skulle motverkas. Det faktum att två av respondenterna även tror att den nya standarden kan komma att leda till att affärer som faller inom IAS 18 övergår till att redovisas enligt IAS 11 skulle även det innebära att bedömningar under projektets gång till följd av IAS 18 minskar.

Peab och JM har i mindre utsträckning än NCC förändrat sin redovisning efter IFRIC 15. Respondenterna från dessa företag förklarar att användningen av successiv vinstavräkning möjliggör för mer relevant information till användarna av de finansiella rapporterna och medför därmed att användarna inte behöver göra lika många bedömningar, som i fallet med NCC. Då successiv vinstavräkning ställer krav på tillförlitliga prognoser ställer detta i sin tur krav på användarna att, även då IAS 11 används, bedöma tillförlitligheten i de finansiella rapporterna. De affärer som påverkades av tolkningsmeddelandet anser Gunnarsson (Peab) och Kindstrand (JM) snarare har försämrat relevansen än förbättrat den. Vidare finner de att detta har lett till större volatilitet, vilket medförde ojämnheter av de redovisade resultaten mellan åren och försämrade jämförbarheten både inom företaget och mellan företag. Dobler (2008) drar även slutsatsen att successiv vinstavräkning ger mer relevant information vilket stämmer överens med ovanstående men att färdigställande leder till mer tillförlitlig information, vilket i sin tur stämmer överens med NCC:s syn på det.

Då många av bostadsprojekten sträcker sig över flera år kan IAS 18 leda till att information blir missvisande då intäkten redovisas först vid färdigställande. IASB:s föreställningsram menar vidare att om informationen ska vara användbar måste den även presenteras vid rätt tidpunkt. Därför anser inte Gunnarsson (Peab) och Kindstrand (JM) att IAS 18 medför en rättvisande bild av verksamheten. Dessa företag har till följd av IFRIC 15 börjat segmentredovisa i vilken de tillämpar successiv vinstavräkning. Detta då företagen vill förmedla vad de anser är en rättvisande bild och därmed mer relevant information för beslutsunderlag. NCC har valt att inte upprätta en segmentsredovisning eftersom de enligt Bäckström (NCC) tycker tvärtom att en rättvisande bild har uppnåtts i och med att redovisningen har blivit mer tillförlitlig då intäkter redovisas först när de är säkra. Ljungdahl däremot ställer sig tveksam till att intäkterna skulle vara mer tillförlitliga bara för att de tas upp senare. Hon anser att det viktigaste bör vara att det ska ge en rättvisande bild och att påverkan på de kvalitativa egenskaperna ska diskuteras utifrån om rätt bedömningar har gjorts. En avvägning mellan relevans och tillförlitlighet behöver göras och denna studie visar att JM och Peab väljer att redovisa enligt successiv vinstavräkning då detta leder till mer relevant information medan NCC väljer att redovisa enligt färdigställande för att det ger mer tillförlitlig information. Båda argumenten för val av metod vid redovisning får stöd av Dobler (2008) enligt ovan. Marton et al. (2010) stödjer argumenten från Peab och JM och menar att användare är intresserade av information löpande och att redovisning vid färdigställande leder till mindre relevans för användarna.

I CL 13 beskriver byggföretagen att successiv vinstavräkning är den metod som ger den mest rättvisande bilden av företagets finansiella ställning och resultat. Det faktum att aktiemarknaden tidigare ställt sig kritiska till färdigställandemetoden visar även på att intressenter värdesätter successiv vinstavräkning framför färdigställande. Även Schöndube (2008) menar att vid long-term activities är successiv vinstavräkning viktigare än metoden för färdigställande. Detta överensstämmer med byggföretagens syn på vilken metod som är mest lämplig för entreprenadavtal, där projekt sträcker sig över flera redovisningsperioder.

IFRIC 15 har även medfört att företag har fått göra fler bedömningar på grund av valet mellan IAS 11 och IAS 18. Då detta i sin tur har inneburit att byggföretagen redovisar lika händelser på olika sätt har detta lett till försämrad jämförbarhet, då lika transaktioner enligt föreställningsramen ska redovisas på ett likformigt sätt. Denna studie visar att IFRIC 15 inte medförde mer jämförbar information eller förbättrad förståelse för användare, vilket European Commission (2008) och EFRAG förespråkade innan införandet av

tolkningsmeddelandet. Införandet av den nya standarden kommer att ersätta existerande standarder med en generell intäktsstandard, vilket kommer att eliminera tidigare bedömningar. BDO (2011) och Condon (2014) menar att den istället kommer att ställa krav på bedömningar framförallt i det sista av de fem stegen, som innebär att en intäkt ska redovisas först när företaget uppfyller ett prestationsåtagande. Detta tror även byggföretagen, medan Ljungdahl även tror att det behövs bedömningar i det andra steget vid identifiering av prestationsåtaganden. I det andra steget ser byggföretagen inte att det kommer uppstå några problem, då samtliga komponenter i ett projekt ses som ett åtagande. Byggrespondenterna tror inte att den nya standarden kommer att medföra bedömningar utöver de som behöver göras i dagsläget. Marton och Wagenhofer (2010) menar att den nya standarden kommer att leda till att liknande transaktioner behandlas på liknande sätt, vilket kommer att underlätta för användare och öka jämförbarheten. Även denna studies resultat visar på samma utfall.

Beroende på om kontroll anses överföras kontinuerligt eller vid en tidpunkt kommer intäkten att redovisas enligt successiv vinstavräkning eller vid färdigställande. I dagsläget skiljer sig byggföretagens bedömningar åt vid avgörandet av tidpunkt för överföring av risker och förmåner, vilket försämrar jämförbarheten mellan dem. Med stor sannolikhet skulle detta kunna innebära att de även skiljer sig åt vid avgörandet av när kontroll övergår. Ljungdahl menar att kontroll är ett mer konkret kriterium och att det kommer bli lättare att avgöra när kontroll har överförts. Med detta sagt tror hon att jämförbarheten kommer att öka mellan företagen vid tillämpning av den nya standarden. Dagens standarder inom intäktsredovisning för svenska byggföretag är principbaserade, medan IFRIC 15 kan anses vara mer detaljerad och branschspecifik, vilket kan ha påverkat intäktsredovisningen och fått den att gå mot mer regelbaserad redovisning. Den nya standarden kan därför komma att vara mer principbaserad än nuvarande. McCarthy (2012) och Conrod och Cumby (2005) menar att då den nya standarden är principbaserad och därmed ställer krav på hög grad av bedömningar kommer detta att resultera i försämrad jämförbarhet för företagen. Kindstrand (JM) och Ljungdahl förklarar dock att det finns skillnader i bedömningar mellan byggföretag som inte går att eliminera på grund av att företagen har olika affärsmodeller.

Bäckström (NCC) uttrycker en oro för vad som kan komma att hända om redovisningen börjar styra affärerna. Byggföretagen kan komma att ändra affärsmodeller för att anpassa affärerna så att de stämmer överens med en önskvärd redovisningsmetod. Cheney (2013) förklarar att företag har börjat prata om att omförhandla kontrakt för att undvika komplexitet i och med den nya standarden. Ljungdahl tror att denna anpassning till redovisningen är begränsad och kan därför inte vara särskilt omfattande.

IFRIC 15 har för JM och Peab inneburit att likadana affärer har redovisats enligt olika standarder beroende på framförallt i vilket land de redovisas. Bäckström (NCC) tror att detta kommer att påverka även NCC vid införandet av den nya standarden då den juridiska aspekten i varje land kommer att bli en central fråga. Han tror att det kommer att påverka de tolkningar och bedömningar som måste göras. Denna slutsats kommer även Frings et al. (2012) fram till, samt att ekonomiska och kulturella skillnader mellan länder men även inom ett land också kommer att påverka de tolkningar och bedömningar som görs. Bäckström (NCC) är orolig för att konsekvenserna av detta leder till att substance over form frångås. Detta är inget JM eller Peab har kommenterat, vilket kan bero på att de redan vid införandet av IFRIC 15 påverkades av detta då de endast i Sverige ser bostadsrättsföreningar som en extern part.

## 5.2 Redovisningsprinciper

Studien visar att IFRIC 15 har medfört att större fokus än tidigare har lagts på realisations- och försiktighetsprincipen. Då intäkter redovisas vid färdigställande innebär detta att både realisations- och försiktighetsprincipen följs. Försiktighetsprincipen har vunnit mer kraft då risken att överskatta intäkter inte är lika stor vid tillämpningen av IAS 18 som då IAS 11 tillämpas. Vid tillämpning av IAS 18 aktiveras projektkostnader fram till färdigställande, vilket innebär att matchningsprincipen har gått från att tillämpas successivt till att tillämpas vid färdigställandet.

Ljungdahl anser att matchningsprincipen kan komma att få mindre betydelse vid införandet av den nya standarden då denna i större utsträckning är balansorienterad jämfört med IAS 11 och IAS 18. Dichev (2008) menar att IASB och FASB i utkastet från 2010 fullständigt bortser från matchningsprincipen trots att den borde vara kärnan vid finansiell rapportering. Även Marton och Wagenhofer (2010) tror att en uteslutning av matchningsprincipen kan medföra negativa konsekvenser. Det senaste utkastet kan dock tolkas på så sätt att matchningsprincipen har återinförts. Biondi et al. (2014) förklarar vidare att den nya standarden är en blandning av de två synsätten och fortsätter med att förklara att skillnaden enbart ligger i att intjänandeprocessen hädanefter kommer att benämnas tillfredsställande av prestationsåtagande. Detta bekräftas även av Marton och Wagenhofer (2010). Samtliga intervjupersoner är överens om att dagens standarder stegvis har övergått till att vara mer balansorienterade och de tror därmed inte att det kommer innebära någon stor förändring i redovisningen vid implementeringen av den nya standarden. Ljungdahl instämmer och ser det balansorienterade synsättet som något positivt.

## 5.3 IFRIC 15 och Revenue from Contracts with Customers

IFRIC 15 kan anses vara mer regelbaserad än övriga IFRS då den anger mer specifika kriterier. Redan då ett utkast för tolkningsmeddelandet (D21) publicerades framfördes klagomål eftersom att användarna ansåg att nya begrepp hade tillkommit som inte var lika tydliga i IAS 11. Ljungdahl menar att det är självklart att tolkningsmeddelanden är mer detaljrika varför det inte är ovanligt att nya begrepp tillkommer. Ett av begreppen som ansågs tillkomma i IFRIC 15 var köparens påverkan på utformningen. Begreppet har tolkats på olika sätt, där JM och Peab anser att köparen har en påverkan då kunden har möjlighet att acceptera eller avvisa ett förslag medan NCC inte tycker att detta är tillräckligt. En möjlig förklaring till varför företagens bedömningar skiljer sig åt kan till stor del bero på att standarderna är principbaserade, vilket lämnar stort utrymme för egna bedömningar (Marton et al., 2012). Conrod och Cumby (2005) tycker därför att regelbaserade standarder förbättrar redovisningskvaliteten då utrymmet för egna bedömningar är litet. Denna studie visar dock att trots att IFRIC 15 kan anses vara mer regelbaserad än IAS 11 och IAS 18 har detta inte lett till vad Conrod och Cumby (2005) säger.

I studien framgår dock att ingen av fallföretagen finner köparens påverkan som avgörande i valet mellan IAS 11 och IAS 18, då de anser att det är ett orimligt kriterium i byggbranschen. Istället är det risker och förmåner som är den mest avgörande faktorn vid avgörande kring vilken standard som ska appliceras. Införandet av begreppet köparens specifikationer har lett till att byggbranschen har ifrågasatt kompetensen hos de som utvecklade tolkningsmeddelandet. Detta kan uppfattas märkligt då det i inledningsfasen vid utvecklandet av ett nytt tolkningsmeddelande genomförs forskning inom området meddelandet ska ge

vägledning inom. Denna forskning har uppenbarligen, vid tolkning utifrån byggföretagens kommentarer, varit bristfällig. Engman (2012) beskriver att IASB har valt att beskriva begreppet kontroll istället för att definiera det för att undvika att varan eller tjänsten ska förknippas med kundspecifik. Det ska istället associeras med risker och förmåner. Detta kan vara till fördel för byggbranschen, då denna studie visar att de redan idag utgår från risker och förmåner i större utsträckning än kundspecifik.

I den nya standarden har man frångått köparens specifikationer och istället diskuteras användning av alternativt användande. Byggföretag tror att detta med stor sannolikhet kommer att motivera successiv vinstavräkning vid projekt för bostadsrättsföreningar. De är även överens om att detta kommer att leda till en del diskussioner. Engman (2012) tror att detta kan användas för att motivera kontinuerlig överföring av kontroll för byggbranschen.

## 6. SLUTSATSER

---

*I detta avsnitt besvaras studiens syfte och frågeställningar och slutsatser dras utifrån analysen. Avsnittet avslutas med en redogörelse med förslag på vidare forskning inom ämnet.*

---

Studien visar att IFRIC 15 har påverkat de kvalitativa egenskaperna och även redovisningsprinciperna i de tre svenska byggföretagen. Respondenterna har en positiv syn på den nya standarden och den förväntas förbättra de kvalitativa egenskaperna och användningen av redovisningsprinciperna då den kan komma att tillåta successiv vinstavräkning för fler segment jämfört med idag.

Införandet av IFRIC 15 visade på en försämrad jämförbarhet mellan företagen. Olika bedömningar baserade på tolkningsmeddelandet har medfört att byggföretagen tillämpar olika standarder för intäktsredovisning. Skiljaktigheter kring ifall tolkningsmeddelandet gav en rättvisande bild uppstod där JM och Peab anser att den inte ger en rättvisande bild medan NCC anser att den gör det. Detta i sin tur ledde till att JM och Peab började upprätta segmentredovisning parallellt med ordinarie redovisning. IFRIC 15 ledde även till att många bedömningar behövde göras vilket minskade relevansen för intressenterna då informationen försvårades. I den nya standarden förväntas dock en återgång till successiv vinstavräkning att ske och som resultat av detta kan en minskning i bedömningar för användare innebära att relevansen förbättras igen. Det kan även innebära att jämförbarheten mellan företagen förstärks. Alla byggföretagen är överens om att successiv vinstavräkning är den metod som bäst återspeglar företagets finansiella ställning och resultat. Slutligen visar denna studie att IASB:s mål med IFRIC 15 inte kan anses uppfyllt.

Studien visar även att IFRIC 15 ledde till att realisations- och försiktighetsprincipen fick större utrymme i redovisningen än tidigare. Den påverkan tolkningsmeddelandet hade på matchningsprincipen var att matchning av intäkter och kostnader senarelades, från tidigare successiv tillämpning. Detta kan förklaras som konsekvenserna då affärer har gått från successiv vinstavräkning till metoden för färdigställande. Studien visar vidare att *Revenue from Contracts with Customers* kan komma att motverka effekten av IFRIC 15, där större fokus återigen kommer att ligga på matchningsprincipen snarare än realisations- och försiktighetsprincipen. En blandning av ett balansorienterat- och resultatorienterat synsätt är till fördel för byggbranschen och då den nya standarden kan ses som en blandning är detta positivt ur byggbranschens perspektiv.

Studien visar även att köparens påverkan på utformningen av fastigheten är ett orimligt kriterium inom byggbranschen varför kompetensen inom IASB har ifrågasatts av byggföretagen. Bedömningarna kring köparens påverkan skiljer sig mellan bolagen och detta kan förklaras med att standarderna är principbaserade vilket innebär att utrymmet för bedömningar är stort. Den avgörande faktorn i valet mellan IAS 11 och IAS 18 visade sig vara risker och förmåner. En övergång från köparens specifikationer till alternativt användande samt från risker och förmåner till kontroll anses vara något positivt för byggbranschen. Detta kan komma att möjliggöra tillämpning av successiv vinstavräkning för byggbranschen.

## 6.1 Förslag till vidare forskning

Ett förslag till vidare forskning och till en uppföljande studie är att studera effekten av *Revenue from Contracts with Customers* då den har börjat tillämpas. Ett möjligt sätt att utöka denna studie hade varit att jämföra hur tillämpningsbar den nya standarden är mellan olika branscher och inte enbart inom en bransch. Det kan även vara intressant att titta på hur redovisningskvaliteten och nyckeltal har påverkats av IFRIC 15 och hur den nya standarden kan komma att påverka dessa. Avslutningsvis kan byggföretag i olika länder studeras och effekten av IFRIC 15 kan jämföras mellan länderna, då bland annat den juridiska aspekten i länderna har visat sig vara avgörande.



## Källförteckning

### Tryckta källor

- Bryman, A. (2011) *Samhällsvetenskapliga metoder*. Liber. Uppl. 2.
- Jacobsen, D. (2002) *Vad, hur och varför: Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Marton, J., et al. (2012) *IFRS – i teori och praktik*. Sanoma Utbildning. Uppl. 3.
- Merriam, S. B. (2009) *Qualitative research*. Jossey-Bass. Ed. 2.
- Patel, R., Davidson, B. (2011) *Forskningsmetodikens grunder*. Elanders Poland. Uppl. 4:4.
- Smith, D. (2006) *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur. Uppl. 3.
- Yin, R. (2009) *Case Study Research Design and Methods*. SAGE Publications Inc. Ed. 4. Vol. 5.

### Elektroniska källor

- Arbnor, I., Bjerke, B. (2009) *Methodology for Creating Business Knowledge*. Sage. Ed. 3. E-bok. <http://srmo.sagepub.com.ezproxy.ub.gu.se/view/methodology-for-creating-business-knowledge/SAGE.xml> (Hämtad: 2014-04-20)
- BDO. (2011) Real Estate and Construction - The Revenue Proposals and the Impact on Construction Companies. <http://www.bdo.ca/en/Library/Services/assurance-and-accounting/Documents/Publications/The-Revenue-Proposals-Impact-on-Construction-Companies.pdf> (Hämtad: 2014-05-13)
- Biondi, Y., et al. (2014) 'Old Hens Make the Best Soup': Accounting for the Earning Process and the IASB/FASB Attempts to Reform Revenue Recognition Accounting Standards. *Accounting in Europe*. Vol. 11, No. 1, p. 13-33. <http://dx.doi.org/10.1080/17449480.2014.903718> (Hämtad: 2014-05-15)
- Cheney, G. A. (2013) Revenue recognition realized. *Financial Executive*. Vol. 29, Issue 8. p3-6. <http://web.a.ebscohost.com.ezproxy.ub.gu.se/bsi/detail?sid=fda30895-749c-4a0c-aa55-5d095e4424ed%40sessionmgr4001&vid=1&hid=4101&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=buh&AN=91542049> (Hämtad: 2014-05-20)
- Collins, D., Pasewark, W., Riley, M. (2012) Financial reporting outcomes under rules-based and principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*. Vol. 26, No. 4 (Kopia finns tillgänglig hos författarna) (Hämtad: 2014-05-13)
- Condon, F. (2014) Revenue recognition how did you credentialise your last move. *Accountancy Ireland*. Vol 46, No 1.

<http://web.b.ebscohost.com.ezproxy.ub.gu.se/bsi/pdfviewer/pdfviewer?sid=03fcf817-292a-492d-b5ee-abd3262001b6%40sessionmgr112&vid=8&hid=124> (Hämtad: 2014-05-13)

Conrod, J. and Cumby, J. (2005) Revenue Recognition: Judgement in the Spotlight / La Constation Der Produits: Pleins Feux Sur Le Jugement. *Canadian Accounting Perspectives*. 4: 229–242. doi: 10.1506/2NFQ-36PT-E6B1-WRN3.

<http://web.a.ebscohost.com.ezproxy.ub.gu.se/bsi/detail?vid=8&sid=b5269347-b9f1-40df-b7dd90df45e068fc%40sessionmgr4004&hid=4114&bdata=JnNpdGU9YnNpLWxpdmU%3d#db=buh&AN=19399899> (Hämtad: 2014-05-25)

Danielsson, A-S. (2010) Nya redovisningsprinciper 1 januari 2010.

NCC. [http://www.ncc.se/Global/About\\_NCC/kapitalmarknadsdagar/2010/Presentation\\_IFRI\\_C\\_15\\_17\\_mars\\_2010\\_sv.pdf](http://www.ncc.se/Global/About_NCC/kapitalmarknadsdagar/2010/Presentation_IFRI_C_15_17_mars_2010_sv.pdf) (Hämtad: 2014-04-10)

Degerfeldt, B. (2011) Tioårsjubileum för Enronskandalen. *SvD*.

[http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/tioarsjubileum-for-enronskandalen\\_6999067.svd](http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/tioarsjubileum-for-enronskandalen_6999067.svd) (Hämtad: 2014-05-15)

Deloitte. (2014) Revenue recognition. *IASPlus*. <http://iasplus.com/en/projects/major/revenue>, (Hämtad: 2014-04-10)

Dichev, I. D. (2008) On the balance sheet-based model of financial reporting. *Accounting Horizons*, 22, pp. 453–470.

Engman, J. (2012) IFRS i Fokus. *Deloitte*. [https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Sweden/Local%20Assets/Documents/IFRS\\_i\\_Fokus\\_an2012.pdf](https://www.deloitte.com/assets/Dcom-Sweden/Local%20Assets/Documents/IFRS_i_Fokus_an2012.pdf) (Hämtad: 2014-04-25)

Falkman, P. (2010) Inblick: Nya principer för redovisning av intäkter?. *Balans*. Nr 4. [http://www.far.se/PageFiles/1645/BALANS2010\\_04.pdf](http://www.far.se/PageFiles/1645/BALANS2010_04.pdf) (Hämtad: 2014-05-15)

Frings et al. (2012) Does IFRS stand for information risk. *Financial Analysts Journal*. Vol. 68, Issue 3, p17-21.

[http://content.ebscohost.com.ezproxy.ub.gu.se/pdf27\\_28/pdf/2012/FAJ/01May12/76305729.pdf?T=P&P=AN&K=76305729&S=R&D=buh&EbscoContent=dGJyMNLr40SeqK44y9f3OLCmr0yepVSSq%2B4SLSWxWXS&ContentCustomer=dGJyMPGpt0mwpq5QuePfgex44Dt6fIA](http://content.ebscohost.com.ezproxy.ub.gu.se/pdf27_28/pdf/2012/FAJ/01May12/76305729.pdf?T=P&P=AN&K=76305729&S=R&D=buh&EbscoContent=dGJyMNLr40SeqK44y9f3OLCmr0yepVSSq%2B4SLSWxWXS&ContentCustomer=dGJyMPGpt0mwpq5QuePfgex44Dt6fIA) (Hämtad: 2014-05-20)

Föreställningsramen (2001) Föreställningsram för utformning av finansiella rapporterna. *FAR Online*.

<http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/Dokument/I/IASBFORESTALLNINGSRAM/?query=f%C3%B6rest%C3%A4llningsramen> (Hämtad: 2014-04-15)

IAS 11. IAS 11 Entreprenadavtal. *FAR Online*.

<http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/Dokument/I/IAS0011/> (Hämtad: 2014-04-07)

IAS 18. IAS 18 Intäkter. *FAR Online*.

<http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/Dokument/I/IAS0018/> (Hämtad: 2014-04-07)

IFRIC 15. IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet. *FAR Online*.  
<http://www.faronline.se.ezproxy.ub.gu.se/Dokument/I/IFRIC0015/?query=IFRIC+15> (Hämtad: 2014-04-07)

IFRS Foundation. IAS 18. <http://www.ifrs.org/Documents/IAS18.pdf> (Hämtad: 2014-04-07)

IFRS Foundation & IASB. (2007) CL13: IFRIC D21 Real Estate Sales.  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Draft-Interpretation-and-Comment-letters/Comment-Letters/Documents/CL13.pdf> (Hämtad: 2014-04-15)

IFRS Foundation & IASB. (2007) CL36: IFRIC DRAFT INTERPRETATION D21 Real Estate Sales. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Draft-Interpretation-and-Comment-letters/Comment-Letters/Documents/CL36.pdf> (Hämtad: 2014-04-15)

IFRS Foundation & IASB. (2007) CL40: IFRIC D21 Real Estate Sales.  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Draft-Interpretation-and-Comment-letters/Comment-Letters/Documents/CL40.pdf> (Hämtad: 2014-04-15)

IFRS Foundation & IASB. (2007) CL50: IFRIC Draft Interpretation D21 Real Estate Sales.  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Draft-Interpretation-and-Comment-letters/Comment-Letters/Documents/CL50.pdf> (Hämtad: 2014-04-15)

IFRS Foundation & IASB. (2010) Conceptual framework for financial reporting.  
<http://www.ifrs.org/News/Press-Releases/Documents/ConceptualFW2010vb.pdf>  
(Hämtad: 2014-05-12)

IFRS Foundation & IASB. (2011) Exposure Draft (ED/2011/6): Revenue from Contracts with Customers. [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec\\_EDII\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/EDNov11/Documents/RevRec_EDII_Standard.pdf) (Hämtad: 2014-04-27)

IFRS Foundation & IASB. (2014) How we develop IFRSs. <http://www.ifrs.org/how-we-develop-standards/Pages/how-we-develop-standards.asp> (Hämtad: 2014-05-05)

IFRS Foundation & IASB. IFRIC 15 Agreements for the Construction of Real Estate.  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Pages/IFRIC-15-Agreements-for-the-Construction-of-Real-Estate.aspx> (Hämtad: 2014-04-15)

IFRS Foundation & IASB. (2007) IFRIC DRAFT INTERPRETATION D21: Real Estate Sales. [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Draft-Interpretation-and-Comment-letters/Documents/IFRIC\\_DRAFT\\_D21\\_RealEstateSales.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/IFRIC-15/Draft-Interpretation-and-Comment-letters/Documents/IFRIC_DRAFT_D21_RealEstateSales.pdf) (Hämtad: 2014-04-15)

KPMG. (2011) Nytt omarbetat utkast från IASB om intäktsredovisning.  
<http://www.kpmg.com/se/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/nyhetsbrev/financial-reporting-news/frn-2011/documents/fr%20news%20nr.%207%20nov%202011.pdf> (Hämtad: 2014-04-25)

Marton, J., Wagenhofer, A. (2010) Comment on the IASB Discussion Paper 'Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers'. *Accounting in Europe*. Vol. 7,

No. 1, sid. 3-13.

<http://www.tandfonline.com.ezproxy.ub.gu.se/doi/pdf/10.1080/17449480.2010.485386>

(Hämtad: 2014-05-15)

McCarthy, M. (2012) Financial statement preparers' revenue decisions: Accuracy in applying rules-based standards and the IASB-FASB revenue recognition model. *Nova Southeastern University*. (Kopia finns tillgänglig hos författaren) (Hämtad: 2014-05-13)

Nasdaq OMX Nordic. (2014) <http://www.nasdaqomxnordic.com/>

PwC. (2011) Utkastet till den nya intäktsredovisningsstandarden är här.

<http://www.pwc.se/sv/accounting-update/publikationer/utkastet-till-den-nya-intaktsredovisningsstandarden-ar-har.jhtml> (Hämtad: 2014-04-25)

Sjöström, G. (2010) Tillämpning och effekter av nya redovisningsprinciper för Peabs bostadsproduktion. *Peab*. <http://www.peab.se/Om-Peab/Press-och-media/Pressmeddelanden/Pressrelease1/?pid=488740> (Hämtad: 2014-04-10)

Sveriges byggindustrier. (2000) Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning. [http://publikationer.bygg.org/Images/Info/509/SVA\\_Bostadsprojekt\\_tillagg.pdf](http://publikationer.bygg.org/Images/Info/509/SVA_Bostadsprojekt_tillagg.pdf) (Hämtad: 2014-05-20)

Svt. (2005) Prosolvias uppgång och fall. <http://www.svt.se/nyheter/prosolvias-uppgang-och-fall> (Hämtad: 2014-05-15)

## **Årsredovisningar**

JM 2009, 2010, 2013

NCC 2009, 2010, 2013

Peab 2009, 2010, 2013

Skanska 2013

## Bilaga 1 - Byggföretag

### INTERVJUPERSON

1) Vilken position har du på företaget och vilka är dina arbetsuppgifter?

### FÖRETAGET

- 2) Berätta om företaget.
- 3) Beskriv processen vid försäljning.

### NUVARANDE INTÄKTSREDOVISNING

- 4) Hur redovisas intäkter och vilka svårigheter finns?
- 5) Vilka fördelar respektive nackdelar finns det med de nuvarande standarderna?
- 6) När används IAS 18 respektive IAS 11? Motivera gärna med exempel för respektive standard.
- 7) Har införandet av IFRIC 15 (2010) påverkat ert val av IAS 18 och IAS 11? I så fall, hur?
- 8) I många comment letters på D21 anses inte målet med D21 respektive IAS 11 överensstämja med varandra. Begrepp som köparspecifik, konstruktionstjänster och kontinuerlig överföring av kontroll och risk diskuteras. Vad anser ni om detta?

### IASB:s FÖRSLAG PÅ NY STANDARD: *Revenue from Contracts with Customers*

- 9) Hur insatt är du i den nya kommande standarden?
- 10) Den nya standarden ska vara generell för alla branscher, vad tycker ni om detta? Anser ni att detta är till fördel/nackdel för byggbranschen?
- 11) Den nya standarden ska vara mer "balansorienterad" än nuvarande som är mer "resultatorienterad". Vad anser ni om detta? Är det till fördel eller nackdel för ett byggföretag?
- 12) Standarden är uppbyggd utifrån fem steg:
  - 1) Identifiera kontrakt med kund
  - 2) Identifiera de olika prestationsåtagandena i kontraktet
  - 3) Fastställa transaktionspriset
  - 4) Fördela transaktionspriset på de olika prestationsåtagandena i kontraktet
  - 5) Redovisa intäkt när företaget uppfyller varje prestationsåtagande. (*Övergång av kontroll är vad som avgör om ett prestationsåtagande har uppfyllts*)

Kan det komma att uppstå någon problematik med ett eller flera av dessa steg för ert företag?

- 13) "Det är också en subtil men betydande ändring avseende entreprenadaktiviteter. Den nuvarande vägledningen i IAS 11 och IFRIC 15 fokuserar på huruvida tillgången byggs med en kundanpassad utformning. Det omarbetade utkastet fokuserar istället på om tillgången som byggs har en alternativ användning för företaget. Detta kan medföra en skillnad i analys i vissa fall, speciellt för vissa fastighetskontrakt." (Källa: Deloitte, IFRS i Fokus, 2012) Diskutera detta citat.
- 14) Har ni några övriga kommentarer eller tillägg?
- 15) Finns det möjlighet att återkomma om vi skulle behöva ytterligare information?

Tack för er tid!

Mirna Mujic & David Sandberg

## Bilaga 2 - Redovisningsspecialist

### INTERVJUPERSON

- 1) Vilken befattning har du och vilka är dina arbetsuppgifter?
  - Hur stor del är intäktsredovisning?
- 2) Hur har du jobbat med IFRIC 15 och IASB:s förslag på den nya standarden?

### NUVARANDE INTÄKTSREDOVISNING

- 3) Vad tycker du om IAS 18, IAS 11 och IFRIC 15? Rättvisande bild?
  - Varför tror du att IFRIC 15 kom?
- 4) I dagsläget tillämpar företagen IFRIC 15 på olika sätt, hur ser du på detta? (Många gör exempelvis omräkningar efteråt i enlighet med IFRIC 15)
- 5) Hur anser du att IFRIC 15 har påverkat företags val av IAS 18 och IAS 11?
  - Relevans?
  - Jämförbarhet mellan företagen?
  - Tillförlitlighet?
  - Begriplighet?
  - Redovisningsprinciperna (försiktighetsprincipen, matchningsprincipen, realisationsprincipen)?
- 6) I många comment letters på D21 (utkastet till IFRIC 15) anses inte målet med D21 respektive IAS 11 överensstämma med varandra. Begrepp som köparspecifik, konstruktionstjänster och kontinuerlig överföring av kontroll och risk diskuteras. Vad anser du om detta?
- 7) Vid successiv vinstavräkning används färdigställandegraden med beräkning utefter nedlagda kostnader, är detta en bra metod som är tillförlitlig?

### IASB:s FÖRSLAG PÅ NY STANDARD: *Revenue from Contracts with Customers*

- 8) Hur insatt är du i den nya kommande standarden?
- 9) Den nya standarden ska vara generell för alla branscher, vad tror du om detta?
- 10) Den nya standarden ska vara mer "balansorienterad" än nuvarande som är mer "resultatorienterad". Vad anser du om detta?
- 11) Den nya standarden ska vara uppbyggd enligt fem steg. Tror du att det kan komma att uppstå någon problematik med ett eller flera av dessa steg för byggföretag?
  - Alternativ användning för företag?
  - Vad anser du är den avgörande faktorn för när risker och förmåner övergår inom byggbranschen? När kontroll övergår?
- 12) Hur tror du att den nya standarden kan komma att påverka de kvalitativa egenskaperna och redovisningsprinciperna (ovan nämnda)? Rättvisande bild?
- 13) Ett intervjuföretag anser att ett lands juridiska situation kommer att ha en central roll då den nya standarden börjar tillämpas och att likadana affärer kommer att redovisas olika i olika länder. Håller du med?
- 14) Ett annat intervjuföretag tror att många företag anpassar sina affärer till redovisningen, det vill säga de gör på ett specifikt sätt för att detta ska stämma överens med en specifik standard. Vad anser du om detta?

15) I intervjuer med byggföretag ställer de sig tveksamma till varför det var så bråttom med att införa IFRIC 15 när de i dagsläget ska införa "Revenue from Contracts with Customers". Detta då anser att man inte tagit IFRIC 15 i beaktning överhuvudtaget vid framställandet av denna nya standard. Hur ser du på saken?

16) Har du några övriga kommentarer eller tillägg?

17) Finns det möjlighet att återkomma om vi skulle behöva ytterligare information?

Tack för din tid!

Mirna Mujic & David Sandberg