



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# **Att bygga legitimitet**

**- En studie av den svenska entreprenadbranschens  
intäktsredovisning**

Magisteruppsats i företagsekonomi

Extern redovisning

Vårterminen 2012

Handledare: Christian Jansson

Författare: Joakim Viberg

Malin Johannesson

## **Förord**

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Christian Jansson för hans stöd och vägledning under arbetets gång. Han har varit uppmuntrande och hjälpt oss med ett stort engagemang. Vi vill också tacka de respondenter som ställt upp med sin kunskap och sin tid för att hjälpa oss genomföra denna studie. Era svar har varit mycket värdefulla och gjort denna magisteruppsats möjlig.

Tack!

Göteborg 2012-05-30

---

Joakim Viberg

---

Malin Johannesson

## Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,  
Extern redovisning, Magisteruppsats, VT 12**

**Författare:** Joakim Viberg och Malin Johannesson

**Handledare:** Christian Jansson

**Titel:** Att bygga legitimitet - En studie av den svenska entreprenadbranschens intäktsredovisning

**Bakgrund och problem:** Intäktsredovisning är ett av de viktigaste och svåraste områdena inom redovisning. Speciellt vid entreprenaduppdrag där avtal sträcker sig över långa perioder. Det kan vara svårt att utläsa ett företags prestationer om inte dessa uppdrag redovisas successivt med utförandet. Ett projekt mellan IASB och FASB ämnar till att skapa en gemensam standard om intäktsredovisning men de har fått kritik och stött på motstånd.

**Syfte:** Studien syftar till att ge en inblick i hur intäktsredovisning av entreprenaduppdrag går till i praktiken samt belysa hur några svenska byggföretag ser på detta. Vidare syftar studien till att undersöka hur en förändring av intäktsredovisningen kommer att tas emot av entreprenadbranschen och hur redovisningen påverkas av olika institutionella faktorer.

**Metod:** Sammanlagt nio respondenter har intervjuats. En redovisningschef och en ekonomichef på två mindre företag har intervjuats, Tuve Bygg respektive Tommy Byggare. Controllern på tre av de största företagen i branschen har intervjuats, NCC, Peab och JM. Tre redovisningsspecialister på dessa tre företag har även intervjuats på telefon. Det empiriska materialet analyseras främst med utgångspunkt i institutionell teori.

**Resultat och slutsatser:** Entreprenadbranschen redovisar enligt successiv vinstavräkning. De mindre företagen verkar följa de större företagen och det tyder på att de större företagen innehar stor legitimitet, möjligtvis högre än IASB och andra normgivare. Entreprenadbranschen är positiva till successiv vinstavräkning och till de existerande standarderna. Politik och institutionellt tryck kan ligga bakom den nya standarden. I en bransch där stora aktörer går ihop och bildar normer finns en högre isoformism, alltså företagen efterliknar varandra.

**Förslag till fortsatt forskning:** Ett förslag till vidare forskning är att utföra en utvidgad studie med en mer diversifierad och bredare empirisk bas. Exempelvis kan revisorer och företrädare för andra organisationer än branschen inkluderas. Sedan kan en uppföljande studie genomföras om en eventuell gemensam standard kommer till stånd.

**Nyckelord:** Intäktsredovisning, entreprenad, successiv vinstavräkning, IASB, institutionell teori, isoformism

## **Förkortningar**

**EFRAG** European Financial Reporting Advisory Group

**EU** Europeiska Unionen

**IASB** International Accounting Standards Board

**FASB** Financial Accounting Standards Board

**IAS** International Accounting Standard

**IFRIC** International Financial Reporting Interpretations Committee

**IFRS** International Financial Reporting Standards

**RR** Redovisningsrådets rekommendationer

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

**ÅRL** Årsredovisningslagen

## Innehåll

1	Inledning.....	1
1.1	Bakgrund .....	1
1.2	Problemdiskussion.....	1
1.3	Syfte.....	2
1.4	Avgränsningar.....	3
2	Metod .....	4
2.1	Kvantitativ eller kvalitativ ansats .....	4
2.2	Litteraturstudie.....	4
2.3	Urval .....	4
2.4	Datainsamling.....	5
2.5	Intervju som metod.....	6
2.6	Analysmetod.....	7
2.7	Validitet och reliabilitet .....	7
2.8	Källkritik.....	7
3	Teoretisk referensram.....	9
3.1	Grunder för den teoretiska referensramen .....	9
3.2	Institutionell teori .....	9
3.2.1	Institutionell isoformism.....	10
3.2.2	Institutionell teori och legitimitet inom redovisningen.....	10
3.3	Intäcksredovisningsskandaler.....	11
3.4	Intäkter.....	13
3.4.1	IAS 18 Intäkter.....	13
3.4.2	IAS 11 Entreprenadavtal.....	13
3.4.3	IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet.....	14
3.4.4	Branschrekommendation för successiv vinstavräkning vid entreprenad.....	14
3.4.5	Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning.....	15
3.5	Redovisningsteori .....	15
3.6	IASB och FASBs harmoniseringsprojekt.....	17
4	Empiri.....	20
4.1	NCC (Omsättning: ca 53 miljarder) .....	20
4.2	Peab (Omsättning: ca 46 miljarder).....	22
4.3	JM (Omsättning: ca 12 miljarder).....	24

4.4	Tuve Bygg (Omsättning: ca 500 miljoner).....	25
4.5	Tommy Byggare (Omsättning: ca 400 miljoner).....	26
5	Analys.....	29
5.1	Redovisning i praktiken.....	29
5.2	Harmoniseringen.....	30
5.3	Legitimitet hos entreprenadbranschen och normsättare .....	31
5.4	Institutionell isoformism.....	32
6	Slutsatser .....	33
6.1	Förslag till vidare forskning .....	34
	Källförteckning.....	35
7	Bilaga - Intervjufrågor.....	39

# 1 Inledning

---

I det inledande kapitlet redogörs för bakgrunden till studiens problemområde. Vidare förs en problemdiskussion som utmynnar i studiens frågeställningar. Avslutningsvis beskrivs syftet med studien.

---

## 1.1 Bakgrund

Den andra december 2001 lämnar elbolagsjätten, och ett av USA:s största företag, Enron in sin konkursansökan. En av tidernas största redovisningsskandaler håller på att uppdagas. Idag har de flesta av de ansvariga i skandalen dömts och i centrum står en upplåst intäktspost i resultaträkningen (SvD, 2011). Skandaler som Enron har gjort att intäktsredovisningen blivit ett omdebatterat ämne och föremål för hårdare granskning (Marton, Lumsden, Pettersson, Rimmel & Lundqvist 2010).

Intäkter är en essentiell del i företags redovisning och en viktig indikator vid bedömningen av ett företags finansiella ställning. Intäktsposten är ofta den största posten i ett företags finansiella rapporter och intäktsredovisningen är en av de större svårigheterna företag ställs inför, speciellt när flera perioder överlappas och intäkten är uppdelad på tjänst och vara. De två viktigaste frågeställningarna vid redovisning av intäkter är *när i tiden* och *till vilket belopp* intäkten ska redovisas (Marton et al, 2010).

Enligt en genomgång som gjorts av redovisningsfel bland amerikanska företag visade det sig att intäktsredovisning är det mest problematiska området. Denna problematik, som finns både i USA och i de länder som tillämpar IFRS, har utmynnat i ett gemensamt projekt mellan amerikanska FASB och internationella IASB där en gemensam standard ska utarbetas (Schilit, 2011). Efter att det första utkastet till den nya standarden släpptes strömmade responsen in, främst med kritik från den amerikanska byggbranschen då tillämpningen av successiv vinstavräkning i princip var utesluten (Aggestam-Pontoppidan, 2011). Nästkommande utkast ändrades och successiv vinstavräkning blev tillåten. I den nya standarden kommer kontraktet vara i fokus vid bedömningen av färdigställande och vinstavräkningen riskeras då att flyttas framåt i tiden (Rundfeldt, 2012).

Enligt IASB är de främsta anledningarna till att genomföra den pågående harmoniseringen att ta bort oklarheter i nuvarande standarder och upprätta ett stabilt ramverk för intäktsredovisning och öka jämförbarheten mellan länder, företag och på kapitalmarknader (IFRS, 2012).

## 1.2 Problemdiskussion

Idag redovisar börsnoterade företag i Sverige efter principen successiv vinstavräkning vid entreprenadavtal och mindre onoterade bolag kan välja att göra det. Eftersom entreprenader ofta sträcker sig över långa perioder påverkar intäkterna därifrån entreprenadföretags resultatredovisning och kan medföra fluktuationer som inte speglar företagets prestationer på ett rättvisande sätt (, 2010). Dichev (2008) menar att matchning borde vara den princip som

redovisningen av de finansiella rapporterna bygger på eftersom detta ger den mest rättvisande bilden. Successiv vinstavräkning vid entreprenadavtal torde således vara det bästa sättet att redovisa, enligt författaren.

IASBs förslag till ny standard bygger på realisationsprincipen och har mer fokus på balansräkningen än resultaträkningen. Alltså ska förändringar i tillgångar och skulder avgöra förändringar i resultatet, vilket kan göra att redovisningen av intäkter vid längre uppdrag kan försenas. Den nya standarden ge mer tillförlitlighet till redovisningen eftersom kontraktet ska styra intäktsredovisningen och skapa ett kontrollverktyg. Uppfyllande av åtaganden i kontraktet avgör när intäkterna redovisas. Detta nya sätt kan medföra att de finansiella rapporterna blir svårtydda för användarna av de finansiella rapporterna, speciellt när det gäller entreprenadföretag. Det kan bli svårt att tolka den verkliga ekonomiska prestationen företag gör under en period (Marton & Wagenhofer, 2010). Vid långa kontrakt, som i entreprenadbranschen, riskerar resultatet att flyttas framåt i tiden om denna förändring skulle resultera i mer användbar information till användarna av den finansiella rapporteringen är EFRAG (2012) tveksamma till.

Den svenska entreprenadbranschens största aktörer är Skanska, NCC, Peab och JM och de har utformat branschrekommendationer som ämnar förtydliga IFRS regelverk (Sveriges Byggindustrier, 2000). Företag och organisationer försöker uppnå legitimitet genom att deras handlingar överensstämmer med samhällets normer (Eriksson-Zetterquist, 2009). De har även en tendens att likna varandra och följa den organisationen som upplevs ha mest legitimitet (DiMaggio och Powell, 1983). Burlaud och Colasse (2011) hävdar att IASB saknar legitimitet som normgivande organisation och att politiska förtecken spelar en allt för framträdande roll. I en studie av Carpenter och Feroz (2001) visade det sig att externa intressenter så som myndigheter och kreditgivare hade en påverkan på de redovisningsnormer som tillämpats i ett antal stater i USA. Samma institutionella påverkan upptäcktes i Storbritanniens policyprocess (Khadaroo, 2005).

Diskussionen som förts dryftar den problematik som finns kring redovisning av intäkter i entreprenadprojekt. Den belyser de synpunkter som finns kring den konvergerade standard som är under utveckling samt belyser den externa påverkan kring denna. För att undersöka dessa områden närmare utmynnar denna diskussion i följande problemformuleringar:

- Hur ser den svenska byggbranschen på den kommande harmoniseringen och intäktsredovisning vid entreprenad?
- Vad påverkar svenska byggföretags intäktsredovisning och normgivare i utformning av standarder?

### 1.3 Syfte

Studien syftar till att ge en inblick i hur intäktsredovisning av entreprenaduppdrag går till i praktiken samt belysa hur några svenska byggföretag ser på detta. Vidare syftar studien till att



undersöka hur en förändring av intäktsredovisningen kommer att tas emot av entreprenadbranschen och hur redovisningen påverkas av olika institutionella faktorer.

#### **1.4 Avgränsningar**

Vår studie avgränsas till intäktsredovisning i entreprenadbranschen och främst uppdrag som klassas som entreprenad. Uppdrag som spänner över flera perioder och där successiv vinstavräkning används är studiens utgångspunkt. Studien inkluderar både noterade och onoterade bolag för att öka jämförbarheten.

## 2 Metod

---

I metodkapitlet presenteras ämnesval samt val av angreppssätt, litteratur och urval. Vidare redogörs för tillvägagångssätt vid datainsamling samt för hur analysen av denna information har hanterats. Avslutningsvis diskuteras studiens validitet och reliabilitet samt källornas tillförlitlighet.

---

### 2.1 Kvantitativ eller kvalitativ ansats

Inom den samhällsvetenskapliga forskningen förekommer två tillvägagångssätt, den kvalitativa och den kvantitativa (Bryman, 2006). Då vår forskningsstrategi grundar sig i intervjuer med studiens respondenter är det den kvalitativa forskningen som stämmer bäst in på vår studie. I den kvalitativa forskningen är det ord som har större vikt än siffror, vilka är mest betydande inom den kvantitativa forskningen (Bryman, 2006). Holme & Solvang (1997) menar att vid kvalitativ forskning är forskaren nära källan till informationen och vill få en djupare förståelse kring det problem som studeras. Då vi utför intervjuer med personer i de företag vi ämnar undersöka kommer vi så nära källan som det är möjligt, vilket styrker vårt metodval.

Vid kvalitativ forskning är det tolkningar av den information som kommit in som är i fokus (Holme & Solvang, 1997). Syftet med vår studie är att tolka den information vi får från våra respondenter och koppla den till vår teoretiska referensram. Den kvalitativa forskaren ser på det som studeras inifrån företeelsen man ämnar undersöka (Holme & Solvang, 1997). För att kunna göra detta har vi försök få intervjuer med de personer på företaget som har bäst insikt i det vi undersöker.

### 2.2 Litteraturstudie

För att sätta oss in i det ämne inledde vi vårt arbete med att söka efter litteratur. Den typ av litteratur som använts är studentlitteratur, vetenskapliga artiklar och andra böcker. Vi har också använt oss av andra skrifter som populärvetenskapliga artiklar från ekonomiska tidsskrifter. De databaser vi främst har använt oss av för att hitta artiklar är Emerald, Amadeus, FAR komplett, Edgar, Business Source Premier, Affärsdata nyhetsarkiv och Google Scholar. Sökord vi använt oss av både enskilt och i kombination är Revenue recognition, IAS 11, IAS 18, IFRS, FASB, Construction contracts, Accounting, Accounting scandal och Institutional theory.

### 2.3 Urval

Då vår studie syftar till att undersöka hur intäktsredovisningen vid entreprenad går till föll det sig naturligt att fokusera på byggbranschen där entreprenadavtal är vanligt förekommande. Då vi skulle välja respondenter till vår studie såg vi först till de ledande och börsnoterade företagen i branschen. Dessa bolag är Skanska, NCC, Peab samt JM. Då vi inledningsvis hade tänkt göra en jämförande studie mellan våra respondenter gjorde vi valet att inte ta med Skanska då jämförbarheten skulle minska. Skanska är betydligt större och har en mer diversifierad verksamhet än de andra tre. För att kunna göra jämförelser mellan större börsnoterade och mindre icke börsnoterade bolag har vi också med Tuve Bygg och Tommy

Byggare i vår studie, båda i medelklasstorlek. Dessa fick vi tips från vår handledare att kontakta.

Under arbetets gång upptäckte vi att det inte hade skadat jämförbarheten nämnvärt att inkludera Skanska i studien, eftersom de är en enorm aktör på marknaden och har stort inflytande. Vi upplevde det dock för sent och omständigt att göra ändringar och försöka få tag i intervjupersoner även hos Skanska.

De respondenter vi har träffat på respektive företag är personer som verkar på den operativa nivån men också personer som verkar på en högre nivå i företaget som har ett mer övergripande ansvar över större del av organisationen och som har större inblick i IASBs standarder. Detta urval har vi gjort för att få kunna få åsikter från alla led i redovisningsprocessen samt för att nyansera studien.

## **Respondenter**

### **NCC**

Gunnar Bäckström, Senior advisory accountant in special projects på NCC i Stockholm

Ylva Andrén, controller på NCC Construction i Göteborg

Susanna Sandell, chefscontroller på NCC Construction i Stockholm

### **Peab**

Paul Ohlsson, koncernredovisningschef på Peab

Niclas Hesselgren, controller på Peab Bygg i Göteborg

### **JM**

Peter Kindstrand, ekonomichef på JM i Stockholm

Jari Sartiala, controller på JM i Göteborg

### **Tuve Bygg**

Patrik Öberg, redovisningschef

### **Tommy Byggare**

Stefan Pajmert, ekonomichef

## **2.4 Datainsamling**

Det finns tre sätt att samla in primärdata och –information på, direktobservationer, intervjuer och experiment. Det är alltså data och information som undersökaren tar fram själv (Arbnor & Bjerke, 1997). I vårt fall består primärdatan av de intervjuer vi genomfört. Data som redan är insamlad kallas för sekundärdata och består oftast av dokument, statistik, protokoll och så vidare (Arbnor & Bjerke, 1997). Vi har dessutom använt oss av regelverk som ÅRL, RR, IFRS och Svensk Byggindustri samt årsredovisningar från de företag vi undersökt. För alla företagen utom Tuve Bygg har senaste årsredovisningen från 2011 används. I Tuve Byggs fall var den inte inskickad till bolagsverket då vi gjorde studien och således har vi använt 2010 års årsredovisning istället.

## 2.5 Intervju som metod

Intervjuer används ofta i samhällsvetenskapliga studier. Syftet med dem är att försöka åstadkomma en djupare förståelse för företaget som ämnas undersökas (Holme & Solvang, 1997). Ofta är inte intervjuerna strukturerade, eftersom respondenterna ska kunna svara så fritt som möjligt. Ibland ställs frågorna i en speciell följd (Patel & Davidson, 2011). Den vanligaste typen av intervjuer är direktintervju, speciellt i vetenskapliga undersökningar. Telefonintervjuer förekommer mer vid marknadsundersökningar och betydande faktorer kan förloras vid en telefonintervju, eftersom intervjuaren inte interagerar med respondenten på ett visuellt plan. Telefonintervjuer kan å andra sidan ha positiva egenskaper då respondenten inte kan lägga värderingar i, speciellt yttre faktorer hos intervjuaren (Bryman, 2006). Vi har valt att genomföra direktintervjuer med fem av våra respondenter. De har inte begärt att vara anonyma och vi har träffat respondenterna på respektive företags kontor för att utföra intervjuerna. Dessa intervjuer varade i ca en timma per intervju.

En strukturerad intervju kännetecknas av att frågorna och ordningen är förutbestämd och tanken är att svaren ska bli så jämförbara som möjligt. Vid en semi-strukturerad intervju är ordningen och frågorna inte lika strikt hållna och frågorna är mer generellt formulerade och följdfrågor är viktiga. En ostrukturerad intervju innebär att endast några teman eller generella frågeställningar styr intervjun och den är mer informell och skiljer sig åt mellan intervjuerna (Bryman, 2006). Vi hade ca en vecka innan intervjutillfället skickat övergripande frågor till respondenterna som vi skulle ha en direktintervju med så att de kunde förbereda sig. Vi utgick från samma frågeställningar under alla intervjuerna och frågorna var utformade så att respondenterna kunde svara öppet och följdfrågorna gjorde att respondenterna kunde utveckla resonemangen. Vi hade en ordningsföljd för frågorna där vi började med att fråga hur de redovisade entreprenadavtal och övriga mer tekniska frågor. Den andra delen i intervjun handlade mer om utveckling av intäktsredovisning och harmoniseringsprojektet mellan IASB och FASB. Vi märkte dock att frågorna naturligt flöt in i varandra och ordningen inte följdes helt. Detta var å andra sidan bra då vi uppfattade det som att respondenterna fick utrymme att utveckla sina resonemang och göra egna kopplingar.

Vi genomförde således semi-strukturerade intervjuer eftersom vi på så sätt fick ut det mesta av våra respondenter men samtidigt behöll en struktur och jämförbarhet. Vi har dock ställt lite olika frågor till de större företagen, NCC, Peab och JM, jämfört med de mindre företagen, Tuve Bygg och Tommy Byggare. Detta anser vi vara naturligt utifrån vår frågeställning då vi undersöker vilka som påverkar entreprenadföretags redovisning och utveckling av intäktsredovisning. Utöver dessa fem direktintervjuer hade vi med en respondent från NCC via telefonlänk vid intervjutillfället. Vi genomförde också tre intervjuer över telefon, dessa intervjuer var kortare och varade i ca femton minuter. I dessa kortare intervjuer var frågorna mer fokuserade på harmoniseringen mellan IASB och FASB samt vad företagen anser i allmänhet om redovisningen och vilka som påverkar utformningen av den.

## 2.6 Analysmetod

Analyskapitlet ämnar koppla ihop den teoretiska referensramen med den insamlade empirin. Eftersom vi har genomfört många intervjuer och således har ett digert empiriskt material har vi delat upp analysen på tre huvuddelar men under fyra rubriker. Dessa delar behandlar hur företagen redovisar och vad de anser om olika sätt att redovisa på, den kommande harmoniseringen mellan IASB och FASB samt institutionell påverkan på byggbranschen och processen bakom regelverken och normgivningen. I vår analys har vi fört en diskussion utifrån vår empiri som kopplas till studiens teoretiska referensram. Denna diskussion utmynnar sedan i studiens slutsats.

## 2.7 Validitet och reliabilitet

Validitet och reliabilitet beskriver kvaliteten på studien. Att studien är reliabel innebär att den är pålitlig och att en oberoende undersökning ska visa samma resultat. Validitet innebär att studien anpassas efter det den är ute efter att undersöka. Den teoretiska referensramen ska stämma överens med den empiriska del som samlas in (Holme & Solvang, 1997).

Studiens reliabilitet anser vi är relativt god, dock är det svårt att uppnå en hög reliabilitet vid kvalitativa studier. Reliabiliteten i vår empiridel anser vi har hög tillförlitlighet då de personer som intervjuas är väl insatta i de områden studien ämnar undersöka. Respondenterna är väl insatta i redovisning av entreprenad och är placerade på olika nivåer i företagen, vilket gör att de frågor vi ställt kunnat besvaras på ett tillförlitligt sätt. Studiens intervjuer har spelats in för att vi sedan ska kunna gå tillbaka och försäkra oss om att vi uppfattat respondentens svar riktigt. Beskrivningen av hur vår studie har gjorts anser vi ger en bra bild av hur vi gått tillväga, detta gör det möjligt att genomföra samma studie igen och få liknande resultat.

Validiteten i studien anser vi också är god. Vi har lyft fram diskussioner kring intäktredovisning i allmänhet och kring entreprenadverksamhet och harmoniseringen av den i synnerhet. Det institutionella perspektivet vi har är väl underbyggt med de främsta författarna kring ämnet och även forskning som visar att det är ett väl etablerat sätt att beskriva redovisningsföreteelser på. Vid insamlingen av den empiriska delen har vi utgått från uppsatsens teoretiska utgångspunkter och vi anser att våra respondenter är de som kan ge den mest relevanta kunskapen till vår studie. Respondenterna fick ta del av frågorna en tid innan intervjutillfällen för att sätta sig in i frågorna, detta gjorde att det inte lämnades utrymme för infallsvinklar som inte studien ämnade undersöka.

## 2.8 Källkritik

Den primärdata vi samlat in anser vi vara tillförlitlig då de personer vi intervjuat var väl insatta i de områden vi studerat. Alla respondenter har ansvarspositioner i företagen och vi upplevde att det hade god kunskap kring de frågor vi ställde. Respondenterna från de tre större bolagen i vår studie, NCC, Peab och JM arbetar både på den operativa nivån och på en högre nivå. De frågor vi ställde som rörde harmoniseringen besvarade respondenter från företagets ledning. Dessa svar anser vi vara tillförlitliga och kunskapen hos dessa respondenter anser vi vara god. Dessa respondenter har också varit med och utformat Sveriges Byggindustris branschrekommendationer vilket styrker detta antagande. Hos de mindre

företagen, Tuve Bygg och Tommy Byggare, träffade vi de personer som hade det yttersta ansvaret för redovisningen vilket vi anser är de bästa källorna vi kunde få hos respektive företag. En faktor som vi är medvetna om kan försämra kvaliteten på dessa källor är att respondenterna kan ge subjektiva svar för att ge en bra bild av sitt företag.

Vid val av litteratur har vi i den mån det har varit möjligt valt så aktuella källor som möjligt. De källor vi haft med som inte varit lika aktuella har behandlat forskning som inte är beroende av tidsaspekten för att vara relevanta. Vi har i största möjliga mån använt oss av forskning från ledande forskare inom varje behandlat område för att öka kvaliteten på studien. Övergripande anser vi att kvaliteten på våra källor är god.

### 3 Teoretisk referensram

---

I den teoretiska referensramen diskuteras begrepp som är hänförliga till studien. Inledningsvis presenteras institutionell teorin. Tidigare redovisningsskandaler presenteras för att få en inblick i problematik. Vidare beskrivs redovisningsstandarder och branschrekommendationer för att visa på hur intäktsredovisningen av entreprenad hanteras i dagsläget. Avslutningsvis diskuteras den kommande harmoniseringen.

---

#### 3.1 Grunder för den teoretiska referensramen

Teoriavsnittet inleds med institutionell teori och vid redogörandet där det gjorts en ansats att fånga forskning och debatter kring legitimitet och isoformism inom redovisning för att göra avsnittet så relevant för studien som möjligt. Vidare följer redovisningsskandaler som har att göra med intäktsredovisning eftersom det är väsentligt för uppsatsens problem. Fortsättningsvis redogörs för redovisningens teoretiska principer och kvalitativa egenskaper då detta ger en bakgrund och förförståelse till varför exempelvis finansiella rapporter upprättas och vilka synsätt på redovisningen som står mot varandra vid intäktsredovisning. Vidare redogörs för IFRS standarder och de svenska reglerna för intäktsredovisning och speciellt för entreprenad. Även branschrekommendationer från Svensk Byggindustri inkluderas eftersom de används i praktiken och de stora företagen har varit med och utformat dem, exempelvis har flera av studiens respondenter varit med. Avslutningsvis diskuteras harmoniseringsprojektet mellan FASB och IASB eftersom det är en central del i uppsatsen. Avsnittet ämnar fånga debatten som rått kring projektet, främst från artiklar från ekonomiska och populärvetenskapliga tidskrifter.

#### 3.2 Institutionell teori

Institutionell teori förklarar varför företag och organisationer är och utvecklas lika varandra. Organisationer verkar i högst institutionella sammanhang i olika delar av samhället (Meyer, Rowan, 1977). När den institutionella teorin började utvecklas ansågs organisationer och personerna i dem agera rationellt och alltid sträva efter att maximera sin egen nytta (Eriksson-Zetterquist, 2009). Institutionell teori tvivlar på att rationellt agerande, perfekt information och opartiska attityder figurerar i organisationer. Det är istället andra faktorer som påverkar hur organisationer utvecklas, och blir lika varandra (Meyer & Rowan, 1977).

Nyinstitutionell teori innebär att den rationella tanken bakom organisationers handlande får en tillbakadragen roll. Istället för konkurrens drivs rationalisering, utveckling och effektivisering av verksamheten i företag och andra organisationer av andra orsaker. Institutioner påverkar organisationer i olika riktningar och mot homogenitet, speciellt för företag som verkar inom samma bransch. Stat och professioner (exempelvis revisorer) är institutionella krafter som påverkar starkt (DiMaggio & Powell, 1983). Organisationer som verkar i en institutionell miljö har en benägenhet att vara i speciellt behov av att uppnå legitimitet (Powell & DiMaggio, red. 1991). Legitimitet är ett centralt begrepp inom institutionell teori. Organisationer uppnår legitimitet när det värdesystem som finns i samhället och organisationens handlingar överensstämmer med varandra (Eriksson-Zetterquist, 2009).

### 3.2.1 Institutionell isoformism

Att organisationer som verkar inom samma fält tenderar, av olika anledningar, att likna varandra och anamma samma principer och arbetssätt kallar DiMaggio och Powell (1983) för isoformism. De urskiljer tre olika typer av isoformism:

- *Tvingande isoformism* innebär att organisationer liknar varandra eftersom de måste anpassa sig efter lagar och regler. Ett exempel är industriföretag som måste begränsa sina miljöfarliga utsläpp.
- *Imiterande isoformism* betyder att organisationer tenderar att efterlikna andra organisationer i deras fält som de anser vara ledande och innehar legitimitet, speciellt när det efterliknande företaget är i utvecklings- och tillväxtfas.
- *Normativ isoformism* uppstår främst i branscher som är professionaliserade. En yrkesgrupp som försöker kontrollera vad som produceras av utövarna. Oftast lyckas detta inte fullt ut eftersom de professionella måste kompromissa med klienter, chefer och andra normgivande organisationer.

Enligt DiMaggio och Powell (1983) förekommer det inom ett fält, bransch, en högre grad av isoformism där det finns utvecklade samarbeten mellan organisationernas representanter, speciellt i olika professionella intresseorganisationer. Detta föreligger även i fält där en hög grad av professionalisering råder. Författarna ämnar främst yrkesgrupper som kräver en typ av universitetsexamen eller liknande, exempelvis revisorer.

Organisationer kommer ständigt förändras i sitt sökande efter legitimitet, eftersom normerna i samhället varierar. Ett exempel är biltypen SUV (Sports Utility Vehicle). Efter den ökade medvetenheten om den globala uppvärmningen och koldioxidsutsläppens påverkan, de skenande oljepriserna och finanskrisen i slutet av 00-talet tappade den här typen av bil legitimitet och fokuset gick tillbaka till mindre bränslesnålare bilar (Eriksson-Zetterqvist, 2009).

### 3.2.2 Institutionell teori och legitimitet inom redovisningen

Jönsson (1984) gjorde en studie om vilka personer som utgjorde eliten vid framtagningen av redovisningspolicys i Sverige. Han kom fram till att processen i hög grad var institutionaliserad och en liten elit på fem personer var de som hade störst inflytande och påverkade processen starkt. Sedan var det förvisso en undergrupp av personer från intressegrupper som drev en eller ett fåtal frågor och hade en inte försumbar påverkan.

Carpenter och Feroz (2001) visade i en studie av fyra amerikanska stater och hur de antog US. GAAP, alltså gemensamma nationella regler för redovisning, att alla hade blivit utsatta för institutionell påverkan från flera håll. Myndigheter, revisorsorganisationer och kreditgivare var aktörer som starkt påverkade hur staterna skulle utforma sin redovisning. Författarna kom också fram till att staterna var utsatta för minst två typer av institutionell isoformism, tvingande och normativ. Imiterande isoformism kan också ha varit inblandat.



Enligt Khadaroo (2005) var processen bakom brittisk standardutformning fall för institutionellt tryck av olika slag. Alla tre slagen av isoformism var uppfyllda och processen bakom utformningen beskrevs vara komplex och normgivarna fick kämpa för att bevara sin neutralitet och objektivitet.

Burlaud och Colasse (2011) hävdar att IASB saknar legitimitet som normgivande organisation. Författarna påstår att det endast är de med finansiella och intellektuella krafterna bakom sig som bestämmer när det rör utformningen av standarderna. Även IASBs ramverk får kritik för att bygga på två teorier som inte har tillräckligt med trovärdighet, agentteorin och teorin om den effektiva marknaden. Författarna påvisar vidare att politiken är på väg tillbaka till beslutsfattandet av IASBs standarder och att de kan ändras beroende på vilken politik som förs. Burlaud och Colasse (2011) efterlyser att IASB får en legitimitet att utforma mer eller mindre politiskt oberoende standarder. Författarna är inte heller helt emot IASB men de är emot att redovisningen utformas efter investerarnas behov.

Danjou och Walton (2012) svarar på Burlaud & Colasses artikel med att IASB visst innehar legitimitet och hävdar att artikeln inte bygger på accepterade och underbyggda fakta. Danjou & Walton (2012) erkänner att politiken aldrig har lämnat policyförfarandet och att det råder en del oklarheter gällande politikens roll i det, men att IASB ändå har stöd från exempelvis EU som ett oberoende normgivande organ. Författarna medger även att IASB har saker att förbättra med sin organisation. Det kan tilläggas att Danjou sitter i styrelsen hos IASB.

Enligt Holder-Webb och Cohen (2011) var Sarbanes-Oxley act (se stycke 3.3) ett sätt för FASB och amerikanska finansmarknaden att återupprätta sin legitimitet efter stora redovisningsskandaler som Enron och Worldcom. Revisorer, lagstiftande myndigheter och den finansiella marknaden upplevde alla en legitimitetskris. Sarbanes-Oxley act var ett sätt att återupprätta trovärdighet för den finansiella rapporteringen igen och få investerarna att lita på dem. Enligt författarna var imiterande isoformism en förklaring till att de dokument som företagen skapade var så lika varandra. Detta förklaras med en hög grad av osäkerhet kring hur dokumenten skulle utformas. Dessa dokument är generellt vaga, intetsägande och substanslösa. Även tvingande isoformism avgjorde hur företagen anpassade sig till de nya reglerna, eftersom lagen krävde ett visst mått av transparens.

Enligt Paananen, Renders och Shima (2012) uppkom stora förändringar av IAS 39 Finansiella instrument i efterdyningarna av finanskrisen 2008. Detta var ett sätt för IASB och myndigheter att återupprätta legitimitet.

### **3.3 Intäktsredovisningsskandaler**

Intäktsredovisningen är ofta den delen av redovisningen som hamnar i fokus vid redovisningsskandaler. Redovisning av intäkter är ofta en bedömningsfråga som företagen själva får ta ställning till, vilket gör att granskningen av dessa blir hårdare. Två omtalade redovisningsskandaler är det svenska företaget Prosolvias fall och Enronskandalen i USA. (Marton et al, 2010)

Prosolvias var ett svenskt IT-bolag som gick i konkurs 1998 efter att en stor redovisningsskandal uppdagats. Det framkom att Prosovias årsredovisning från 1997 inte följt god redovisningssed och innehöll många redovisningsoegentligheter (Affärsvärlden, 2010). Det som utmynnade i Prosovias konkurs var ett övervärderat resultat. En tredjedel av Prosovias intäkter fanns egentligen inte utan var konstruerade. Genom en intensiv fakturering ökade Prosovias intäkter betydligt men fokus på långsiktighet försvann. De bokförde intäkter som inte var helt säkra att uppfyllas eller realiseras i framtiden (Affärsvärlden, 2005).

Enron var ett av USAs största energibolag och hade året innan sin konkurs dubblat sina intäkter från året innan. Enligt Enron själva var de på god väg att dubbla sina intäkter även nästkommande år och hade då blivit världens näst största bolag till omsättningen sett. Enron blåste upp sin intäktsredovisning genom att köpa och sälja samma vara om och om igen. Detta gjorde att Enron fick höga intäkter men ringa vinster (Forbes, 2002).

Anledningen till att Enron kunde genomföra denna typ av redovisning berodde på att en arbetsgrupp i FASB inte kunde enas om en regel för den typ av intäkt som Enron redovisade. Lösningen blev att företagen själva fick välja vilket alternativ de ville och valde då att redovisa den högsta siffran som var möjlig (Forbes, 2002). I konfidentiellt material framgick det också att ett antal partnerbolag inte togs upp i balansräkningen vilket ledde till att de kunde dölja sin skuldsättning. Aktiemarknaden såg förbi balansräkningen vilken inte redovisade alla de skulder den borde och såg endast till den växande omsättningen. Till slut höll inte denna fasad längre och bubblan sprack (Affärsvärlden, 2002).

Efter redovisningsskandalerna i USA runt 00-talet, med Enron i spetsen, tog amerikanska myndigheter tag i saken och Sarbanes-Oxley act trädde i kraft. Lagen siktade på att öka transparensen i noterade företag på amerikanska börser. Anledningen var att det skulle bli svårare att damera företags intressenter, främst investerare. Lagen innebar bland annat att den interna kontrollen skulle kontrolleras extra noga och de externa revisorernas roll skulle förstärkas. Ytterligare tilläggsinformation i form av noter infördes och det handlade om etiska riktlinjer. Om ett företag väljer att inte ha några sådana måste de förklara varför. Detta ansågs få företag att ta tag i de etiska aspekterna av sin verksamhet. Skandalerna skadade alltså legitimiteten hos kapitalmarknaderna, myndigheterna och FASB. Trovärdighet och legitimitet är väldigt viktigt i den här typen av kontext (Holder-Webb & Cohen, 2011).

Vid entreprenadverksamhet som sträcker sig över långa perioder är redovisningen och den finansiella rapporteringen känslig för "management discretion", alltså ledningens handlingsfrihet när det gäller redovisningen. Ledningen kan ta intäkter för tidigt och således blåsa upp resultaträkningen. Det finns alltså risker med att använda successiv vinstavräkning vid entreprenaduppdrag då en felaktig användning av upparbetningsgrad kan göra att stora felaktigheter i rapporterat resultat uppstår, speciellt i väldigt stora uppdrag (Schilit, 2011).

### 3.4 Intäkter

Intäkter är många gånger den mest betydande av posterna i den finansiella rapporteringen. De två viktigaste frågeställningarna vid redovisning av intäkter är *när i tiden* och *till vilket belopp* intäkten ska redovisas. Vid jämförelse mellan olika företag eller vid bedömning av hur ett företag presterar är intäkter en viktig parameter. Det är ofta bedömningar som ligger till grund för intäktsredovisningen vilket kan göra den problematisk (Marton et al, 2010). Noterade bolag i Sverige följer IFRS redovisningsstandarder, de standarder som behandlar intäkter är IAS 18 intäkter och IAS 11 entreprenadavtal Även IFRIC 15 avtal om uppförande av fastighet tillämpas vid entreprenadverksamhet (IFRS-volymer, 2011). Icke noterade bolag som följer BFNs normgivning kan välja att följa Redovisningsrådets rekommendationer, RR 10 och RR 11, vilka behandlar samma områden som IAS 18 och IAS 11 (RR och URA, 2010).

#### 3.4.1 IAS 18 Intäkter

De intäkter som ska redovisas i enlighet med IAS 18 är intäkter från varuförsäljning, tjänsteuppdrag samt intäkter från räntor, royalties eller utdelning (IFRS-volymer, 2011). De villkor som ställs för att redovisa en intäkt är enligt IAS 18 följande, de ekonomiska fördelar som är förknippade med en intäktspost sannolikt kommer att tillföras och att posten också måste kunna mätas på ett tillförlitligt sätt (Marton et al, 2010)

Vid intäktsredovisning är det risken och förmånen som avgör när en intäkt ska tas upp, detta är dock inte alltid lätt att fastställa. Vem som bär risken och förmånen med ett ägande kan vara svårt att avgöra, framförallt då transaktioner sker mellan olika länder där regleringen kring detta skiljer sig åt. Sannolikhet är ett begrepp som är aktuellt vid intäktsredovisning, då det är sannolikheten som ska avgöra om en intäkt ska redovisas, om det inte är sannolikt att en intäkt kommer att införlivas ska den inte heller tas upp i redovisningen (Marton et al, 2010)

RR 11 Intäkter har stora likheter med IAS 18. Den stora skillnaden är att juridisk person kan välja att redovisa enligt kommunalskattelagen vid tjänsteuppdrag, på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige. Detta innebär i praktiken att successiv vinstavräkning kan väljas bort till förmån för avräkning vid färdigställande (RR och URA, 2010).

#### 3.4.2 IAS 11 Entreprenadavtal

IAS 11 behandlar intäkter från entreprenader. Det som skiljer ett entreprenaduppdrag ifrån ett tjänsteuppdrag, där IAS 18 tillämpas, är att ett fysiskt objekt produceras, exempelvis en byggnad eller bro. Dessa uppdrag sträcker sig ofta över en längre period vilket skapar problem vid redovisningen. Ett projekt kan faktureras till fast pris eller under löpande räkning (Marton et al, 2010)

Enligt både IAS 18 och IAS 11 skall successiv vinstavräkning användas vid intäktsredovisning från projekt som sträcker sig över en längre period. Successiv vinstavräkning innebär att intäkter tas i takt med färdigställandet. Färdigställandegraden räknas ut på olika vis beroende på projektets karaktär. Vid successiv vinstavräkning understryker IAS 18 och IAS 11 att tillförlitligheten i bedömningar som görs måste vara hög.

För att kunna ha tillförlitlighet i sina beräkningar krävs det att den interna budgeteringen och redovisningen är god (IFRS-volymen, 2011).

Då en intäkt ska redovisas beräknas färdigställandegraden utifrån bokförda kostnaders andel av totala kostnader. Den del av projektet som beräknats vara färdig multipliceras med de totala budgeterade intäkterna. Intäkter matchas mot de utgifter som projektet haft under perioden. Det är alltså kostnaderna som ligger till grund för hur intäkterna ska periodiseras. Om det inte går att beräkna färdigställandegraden på ett tillförlitligt sätt ska inget resultat redovisas från den perioden (Marton et al, 2010)

Även RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag, har stora likheter med IAS 11. Men även här skiljer sig RR 10 från IAS 11 när det gäller redovisning i juridisk person, på grund av sambandet mellan redovisning och beskattning i Sverige. Även här innebär det i praktiken att successiv vinstavräkning kan frångås till förmån för avräkning vid färdigställande (RR och URA, 2010).

### 3.4.3 IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet

Vid uppförande av fastigheter där det finns ett avtal mellan säljaren och köparen om uppförandet innan projektet är slutfört finns speciella regleringar. Det kan röra sig om bostadsrätter där det skrivs avtal på varje lägenhet innan de har upprättats men där köpeskillingen betalas först då den klara lägenheten överlämnas till köparen. IFRIC 15 är en tolkning utgiven för att fastställa om projektet ska redovisas i enighet med IAS 11 eller IAS 18, alltså om det rör sig om ett tjänsteuppdrag eller försäljning av vara (IFRS-volymen, 2011). För att fastställa detta ser man till definitionerna i de olika standarderna, om ett uppförande definieras som försäljning av vara ska villkoren i IAS 18 punkt 4 vara uppfyllda. I denna punkt definieras att risken och förmånen ska ha gått över till köparen innan intäkten kan tas upp. Detta kriterium gör att successiv vinstavräkning inte kan tillämpas i dessa projekt utan vinstavräknas först då projektet är sålt (Marton et al, 2010)

### 3.4.4 Branschrekommendation för successiv vinstavräkning vid entreprenad

Sveriges Byggindustrier har gett ut en branschrekommendation som är tänkt som vägledning vid entreprenaduppdrag, och hur successiv vinstavräkning ska användas. Rekommendationen bygger på RR 11 *Entreprenader och liknande uppdrag* men begränsar sig till byggbranschen. Denna rekommendation bygger på principen om successiv vinstavräkning. Det innebär att intäkten från entreprenaden ska redovisas i takt med att uppdraget genomförs. Syftet med det är att utomstående bedömare ska kunna använda företags ekonomiska rapportering för att fatta beslut och få en bild av verksamhetens resultat (Sveriges Byggindustrier, 2000).

#### **Begrepp:**

*Projektintäkt:* Total intäkt enligt kontrakt för entreprenaden.

*Projektkostnad:* Totala kostnader som svarar mot projektintäkten kopplade till entreprenaden.

*Upparbetad projektkostnad:* Den bokförda kostnaden för projektet vid en viss tidpunkt.

*Upparbetningsgrad:* Upparbetad Projektkostnad/Total beräknad Projektkostnad.

*Upparbetad projektintäkt:* Projektintäkt \* Upparbetningsgrad (ibid).

För att kunna använda successiv vinstavräkning måste vissa kriterier vara uppfyllda. Projektintäkten, projektkostnaden och upparbetningsgraden måste kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. För att kunna göra detta krävs väl fungerande interna system hos företagen när det gäller kalkylering, prognoser och kostnads- och intäktsrapportering. Olika sätt finns för att beräkna upparbetningsgrad, men i rekommendationen krävs det att den beräknas utifrån kostnader (ibid).

### 3.4.5 Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning

Sveriges byggindustri har även gett ut en rekommendation som bygger på RR 11 och IAS 11 och behandlar succesiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning. Bostadsprojekt som sedan ska säljas vidare kan delas upp i minst två händelser, fastighetsförsäljningen samt entreprenaduppdraget i sig. Då projekt ska kostnads- och intäktsredovisas ses hela projektet som ett entreprenadavtal och det går inte att redovisa enskilda enheter i projektet som egna projekt. Till exempel en enskild lägenhet i ett bostadsrättshus (Sveriges Byggindustrier, 2004).

Projektet intäktsredovisas i takt med upparbetningen men utöver färdigställandegrad beaktas också försäljningsgraden vilken är andelen sålda enheter i förhållande till totalt antal enheter. Om inga, som i exemplet ovan, lägenheter har sålts redovisas inga intäkter för projektet. Anledningen till att denna typ av redovisning tillämpas beror på risken som finns i att enheter kan förbli osålda (ibid).

## 3.5 Redovisningsteori

Syftet med redovisningen är att tillhandahålla information om företagets ställning till de användare som kan tänkas ha intresse av redovisningen. De främsta användarna anses vara ägarna men också leverantörer, kunder, långivare, anställda samt stat och kommun har intresse av företags redovisning. Redovisningen ska ge en rättvisande bild av företagets verksamhet. Eftersom användarna har olika informationsbehov ställs krav på kvaliteten på redovisningen. Dessa kallas också för kvalitativa egenskaper och den grundläggande är *relevans*. Det innebär att informationen som ges i redovisningen ska vara relevant för användarnas beslutsfattande. Den andra kvalitativa egenskapen är *tillförlitlighet*. Den innebär att informationen i de finansiella rapporterna återger en relativt korrekt bild av verksamheten. Informationen ska inte vara subjektiv eller vilseledande. En ytterligare egenskap är *jämförbarhet*. Jämförbarhet mellan företag och över tid innebär att mått på exempelvis räntabilitet ska vara beräknade på samma sätt företag ska kunna jämföras över flera perioder med samma information (Smith, 2006).

Redovisningen baseras på olika principer. *Antagande om fortlevnad* är den grundläggande principen och handlar om att företag antas fortsätta att bedriva sin verksamhet på obestämd tid framöver (Smith, 2006). *Realisationsprincipen* innebär att en transaktion ska ha realiserats innan den tas upp som intäkt, kostnad eller resultat. Försäljningen brukar anses vara den avgörande tidpunkten (Smith, 2006). I bygg- och entreprenadbranschen är projekten vanligtvis långvariga och denna problematik får stor praktiskt inverkan på redovisningen (Nilsson, 2005).

*Matchningsprincipen* innebär att intäkter och kostnader ska matchas för de resurser som används för att generera intäkten (Smith, 2006). Detta medför svårigheter vid exempelvis intäktsredovisning av entreprenadavtal då matchningsprincipen krockar med realisationsprincipen och försiktighetsprincipen (Nilsson, 2005). Vid tillämpning av *försiktighetsprincipen* ska tillgångar värderas till det lägsta möjliga värdet och skulder ska värderas till det högsta möjliga värdet. Kostnader anteciperas medan intäkter inte anteciperas (Smith, 2006). Försiktighetsprincipen har varit väldigt stark i redovisningen i de flesta länder och det är främst ur ett kreditgivarperspektiv som det varit mest användbart. Principen har dock fått kritik för att minska relevansen i redovisningen, exempelvis om intäkter redovisas sent, för att beslut ska kunna fattas på aktiemarknaden (Hellman, 2008).

**Tabell 1. Successiv vinstavräkning**

	År 1	År 2	År 2	Summa
<b>Intäkt</b>	2 mkr	2 mkr	2 mkr	6 mkr
<b>Nedlagda Kostnader</b>	1 mkr	1 mkr	1 mkr	3 mkr
<b>Resultat</b>	1 mkr	1 mkr	1 mkr	3 mkr

**Tabell 2. Vinstavräkning vid färdigställandet**

	År 1	År 2	År 2	Summa
<b>Intäkt</b>	0	0	6 mkr	6 mkr
<b>Nedlagda Kostnader</b>	1 mkr	1 mkr	1 mkr	3 mkr
<b>Resultat</b>	-1 mkr	-1 mkr	5 mkr	3 mkr

*Tabellerna är gjorda med inspiration av IFRS- i teori och praktik (Marton et al, 2010)*

I tabell 1 visas hur ett entreprenaduppdrag redovisas med successiv vinstavräkning i enlighet med matchningsprincipen. Resultatet visar en jämn fördelning. Intäkterna matchas i takt med kostnaderna i form av upparbetningsgrad och det spelar alltså ingen roll om intäkten har realiserats och kommit företaget tillhanda. I tabell 2 däremot redovisas intäkten helt i enlighet med realisationsprincipen när projektet är färdigställt. Resultatet visar således en ojämn fördelning av företagens prestation (Marton et al, 2010)

### 3.6 IASB och FASBs harmoniseringsprojekt

IASB är en oberoende icke-vinstdrivande organisation med 15 ordinarie medlemmar. IASB ger ut IFRS som är internationella redovisningsstandarder för finansiella rapporter. EU stödjer IASB och IFRS ska följas av börsnoterade företag inom EU sedan 2005. Flertalet länder utanför EU har även på senare år anammat IFRS. Målet är att i allmänhetens intresse, utforma högkvalitativa och lättförståeliga globala redovisningsstandarder (IFRS, 2012).

IASB och FASB bedriver ett konvergeringsprojekt för utforma en gemensam standard om intäktsredovisning, eftersom det finns väsentliga skillnader mellan US GAAP och IFRS. Speciellt är IAS 18 Intäkter svår att tyda. Syftena för den gemensamma standarden 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 informationen för användare av finansiella rapporter med utökad särredovisning
- förenkla förberedandet av finansiella rapporter (IFRS, 2011)

Projektet startades redan 2002, men första förslaget kom 19 december 2008 och var ett *Discussion Paper*. 24 juni 2010 kom ett första *Exposure Draft*, utkast, och 14 november 2011 kom ett ytterligare *Exposure Draft*, som är förslag till en gemensam standard. Det senaste utkastet kunde kommenteras fram till 13 Mars 2012. Hösten 2012 ska kommentarerna till utkastet granskas och i början av 2013 är det tänkt att en slutgiltig standard ska vara färdig (IFRS, 2012).

Redan tidigt var det tydligt att den nya standarden skulle innebära principiella förändringar för IFRS och Europa. US. GAAPs "asset/liability approach" innebär att förändringar i tillgångar och skulder avgör när en intäkt ska tas upp. Detta innebär att en transaktion ska ha realiserats innan den erkänns i redovisningen, vilket i sin tur innebär senare intäktsredovisning. Detta kontrasteras mot "earnings approach", eller processperspektivet, vilket innebär att en intäkt kan intjänas under en period och successivt erkännas i redovisningen (Falkman, 2010).

Utgångspunkten i förslagen är att intäkter ska redovisas när tillgången eller skulden den är hänförlig till ökar respektive minskar. Det är kontraktet mellan säljaren och kunden som är avgörande när det ska avgöras huruvida förpliktelseerna har fullgjorts och intäkten ska redovisas. Intäkter är den största återkommande posten i företags finansiella rapporter och är således en väldigt viktig post. Det är även därför ett av de svåraste områdena för normgivare, redovisare och revisorer att handskas med (Schipper, Schrand, Shevlin, and Wilks, 2009).

Det har varit ett stort intresse för den nya standarden och efter första utkastet kom väldigt många kommentarer in. Fokuset på att kontrollen ska ha överförts till kunden innan intäkten kan redovisas är något som många av de som svarade ansåg vara relevant för redovisningen. De tyckte dock inte att det var relevant för hur ett företag skapar värde i sin verksamhet,

speciellt framförde representanter för den amerikanska byggbranschen detta. De ansåg att det nya sättet att se på intäkter kommer skjuta upp intäktsredovisningen för byggföretag och således kommer deras finansiella rapporter inte visa en rättvisande bild av hur verksamheten går. Det behövs verkligen en ny standard gällande intäktsredovisning, det visar inte minst det stora antalet svar (Aggestam-Pontoppidan, 2011).

I USA finns många branschspecifika standarder när det gäller intäktsredovisning medan IASB har IAS 18 och IAS 11. Det senaste förslaget från FASB och IASB har kontraktet som en central del. I de tidigare förslagen tolkade många det som att successiv vinstavräkning skulle frångås, men så är inte fallet. Det handlar istället om att i större utsträckning identifiera åtaganden i kontrakten som kontinuerligt överlämnas i kundens kontroll (Rundfeldt, 2012).

Det senaste förslaget innehåller alltså en modell där kontraktet med kunden ska delas upp i olika delar. Det blir som successiv vinstavräkning i och med att vid varje åtagande är tilldelat en del av priset och den delen ska intäktsredovisas vid uppfyllandet av respektive åtagande. Vid tillämpning av successiv vinstavräkning vid entreprenadavtal kommer förslaget innebära att kontraktet återigen måste ses över och undersökas om intäkten istället ska redovisas vid färdigställande. En mer genomgående granskning av kontraktets olika delar och åtaganden kommer krävas av företag. Processer, interna system och kontroller kommer behöva förändras för att anpassas till informationskraven för beräkningarna. Även finansiella nyckeltal kan komma att påverkas och följd effekter kan bli att förutsättningarna för att skaffa kapital kan förändras och aktiekurser kan påverkas (Ljungdal & Nilsson, 2011).

Det nya "kontrollsynsättet" kan komma att innebära att de finansiella rapporterna blir för svårtydda för användarna, speciellt när det gäller entreprenadföretag. Det kan bli svårt att tolka den sanna ekonomiska prestationen företag gör under en period (Marton & Wagenhofer, 2010).

FASBs fokus på tillgångar och skulder i redovisningen står i kontrast med synsättet där intjänandeprocessen är i centrum och där successiv vinstavräkning är det bästa exemplet. Den amerikanska modellen, som den nya standarden kommer influeras av, bygger på att balansräkningen är det primära i finansiell rapportering. Resultaträkningen ska alltså avspegla förändringar i balansräkningen. Det alternativa sättet att se på extern redovisning kan beskrivas på följande tre sätt:

- ett processsynsätt följer ett företags värdeskapande i form av intjänande och visar verksamhetens verklighet.
- inkomst är mer relevant än tillgångar och skulder.
- inkomst är den viktigaste data som produceras av redovisningen (Dichev, 2008).

Dichev (2008) påvisar vidare att matchning är en princip som glömts bort i arbetet med den nya standarden och att andra principer som jämförbarhet och relevans fått större plats. Matchning borde vara en grundläggande princip för finansiell rapportering eftersom den gör att ett företags verkliga prestation åskådliggörs. Successiv vinstavräkning är en metod som följer matchningsprincipen då intäkterna tas upp när kostnader uppstår under en process.



I ett uttalande från EFRAG (2012) finns risken att resultatet flyttas framåt i tiden vid långa kontrakt, som i entreprenadbranschen. EFRAG anser dock att det är ytterst tveksamt om detta resulterar i att användarna av de finansiella rapporterna får mer användbar information.

FASB präglas av ett regelbaserat system medan IASB i sin tur präglas av ett principbaserat system. Amerikanska FASB är på väg mot en mer principbaserad redovisning i syfte att återupprätta trovärdigheten för den finansiella rapporteringen. Det finns alltså en efterfrågan på principbaserad redovisning (Baley & Sawers, 2012).

## 4 Empiri

---

Kapitlet inleds med en presentation av de respondenter, vars svar ligger till grund för studiens empiri. Vidare är empirikapitlet uppdelat på varje företags svar och varje avsnitt föregås av en kort företagspresentation.

---

### 4.1 NCC (Omsättning: ca 53 miljarder)

NCC bedriver verksamhet på tre huvudsakliga affärsområden. *Bygg och Anläggning* utför byggnation av bostäder, kontor, industrilokaler och så vidare. *Industri* består främst av asfaltsbeläggning och vägservice och *Utveckling* bedriver utveckling och försäljning av bostäder. *Bygg och anläggning* är således den största verksamhetsgrenen av företaget och bedrivs under namnet *NCC Construction Sweden, Norway, Denmark* respektive *Finland* på de olika geografiska marknaderna. Nordstjernen äger majoriteten av aktierna, där Antonia Ax:son Johnson är vice ordförande och tillika ledamot i NCC:s styrelse. Ax:son Johnson med familj kontrollerar även andra stora börsnoterade koncerner som Axfood och Mekonomen (NCC, 2011).

#### Respondenter

Gunnar Bäckström, Senior advisory accountant in special projects, NCC

Arbetar med redovisningsfrågor på koncernnivå. Representerar NCC i projekt i bland annat Svensk Byggingustris branschrekommendationer.

Ylva Andrén, Regionscontroller bygg, NCC Construction Region Väst

Bakgrund inom revision och har jobbat på NCC sedan 1990-talet.

Susanne Sandell, Chefscontroller Solna Affärsområde Bygg, NCC Construction

Arbetsuppgifter: Controller på koncernnivå.

#### Redovisning av entreprenad

NCC Construction redovisar enligt IAS 11 och successiv vinstavräkning. Vid fristående husbyggen redovisas projekten enligt IFRIC 15. De tar hjälp av Sveriges Byggingustris branschrekommendation, där NCC själva har representanter med och har utformat den. Ylva Andrén är controller på NCC Construction i Göteborg och Susanna Sandell arbetar som chefscontroller på NCC Construction i Stockholm. Båda anser att successiv vinstavräkning skapar ett jämnt resultat utan toppar och dalar. NCC har redovisat enligt den principen länge och respondenterna anser att det fungerar bra eftersom NCC har väl utvecklade system för att använda successiv vinstavräkning. Varje faktura scannas in i ett system som stäms av varje natt och bokförs. De kostnaderna utgör upparbetningsgraden och detta innebär att resultatet generellt redovisas för tidigt. Detta beror på att initiala kostnader i projekt är stora. Sandell och Andrén säger dock att detta i alla fall är objektivt. Respondenterna framhäver även att successiv vinstavräkning är bra eftersom det är praktiskt då NCC handhar väldigt många projekt och det sparar tid. Vid vissa tillfällen används inte successiv vinstavräkning och då handlar det om Property Development, alltså utveckling av fastigheter. Då bygger och utvecklar NCC hus utan direkt en kund och enligt IFRIC 15 ska då den transaktionen ses som antingen en kombinerad vara och tjänst eller endast vara och successiv vinstavräkning används inte då.

Respondenterna framhäver att de kritiska punkterna är att räkna fram tillförlitliga prognoser och det beror mycket på informationen de får från platscheferna. Det är en komplicerad produkt som NCC levererar och det är inte lätt att göra dessa beräkningar och prognoser. De äldre och mer erfarna platscheferna går i pension snart och de har ett annat sätt att hantera jobbet än de yngre. De yngre är mer systemberoende och det samarbetet kan behöva anpassas.

### **Harmoniseringen**

Andrén och Sandell menar att den nya standarden kan innebära att det blir svårt att se resultatet och det ger således ingen rättvisande bild av företagets verksamhet. Även nu är det å andra sidan kontraktet som är i fokus. Det kommer antagligen inte bli en skillnad i hur de arbetar, prognoserna kommer vara lika viktiga ändå och kommer behöva göras. Respondenterna säger även att det känns som att det är som att ta ett steg tillbaka i och med att det kan bli svårare att använda successiv vinstavräkning. Det blir svårare för utomstående att se hur företaget går och tolka rapporterna.

Gunnar Bäckström arbetar som Senior advisory accountant in special projects på NCC i Stockholm och sysslar kortfattat med redovisningsfrågor och representerar NCC i bland annat Sveriges Byggindustrier. Han berättar att hela byggbranschen tyckte det första utkastet om en ny intäktsredovisningsstandard från IASB inte överensstämde med branschens åsikter och den typen av redovisning. De blev förvånade eftersom de anser att successiv vinstavräkning är ett väldigt bra sätt att redovisa entreprenaduppdrag och det skulle vara konstigt att gå tillbaka från det. NCC påverkade en del av processen, anser Bäckström. De svarade, tillsammans med resten av de stora företagen i branschen, att de starkt motsatte sig förslaget. Successiv vinstavräkning är det självklart att redovisa efter. IASB bytte sedan helt fokus med nästa förslag och gick nästan för långt. Bostadsaffärerna gick mot successiv vinstavräkning, vilket det inte ska göras helt på det området, tycker NCC och Bäckström.

### **Institutionell påverkan**

Andrén och Sandell berättar att NCC har representanter i Sverige Byggindustrier som utformar branschspecifika rekommendationer till hur företag ska arbeta med exempelvis successiv vinstavräkning. De här frågorna behandlas också på koncernnivå och våra respondenter har redovisningsexperten inom företaget som hjälper dem med problem och tolkningssvårigheter som kan uppstå.

Bäckström är en av de personer som hjälper dem med den typen av frågor. Han förklarar att IASB självklart står för mycket av trycket på en ny standard, tidigare ordföranden David Tweedie drev det hårt. Det förekommer antagligen även politiskt tryck, främst efter finanskrisen, tror Bäckström. IASB vill kontrollera och öka transparensen i redovisningen. En anledning till förändring är att få samma redovisning som amerikanerna och att alla gör på samma sätt i hela världen vilket skulle gynna kapitalmarknaderna och investerares beslut. Intentionerna är goda från IASBs sida men utfallet blev dåligt, sammanfattar Bäckström.

Det har enligt Bäckström framkommit att IASB är intresserade av vad branscherna tycker om redovisningen. Byggbranschen påverkar, de träffas både formellt, exempelvis i Svensk

Byggindustri och Svensk näringsliv, men också informellt för att ge gemensamma svar till IASB och andra normgivare.

Bäckström tycker att det är svårt att säga om byggbranschen har mer att säga till om än andra branscher, men de måste ligga i framkant för att påverka, detta har NCC och branschen försökt göra och IASB har identifierat dem som en part att ta hänsyn till.

## 4.2 Peab (Omsättning: ca 46 miljarder)

Peabs delar upp sin verksamhet på tre huvudsakliga affärsområden. *Bygg* är störst och bygger allt från bostäder till kommersiella fastigheter. *Anläggning* är verksamma främst inom infrastruktur och *Industri* asfalterar, lägger betong och hyr ut maskiner. Bröderna Mats och Erik Paulsson startade Peab 1959 och kontrollerar fortfarande bolaget (Peab, 2011).

### Respondenter

Paul Ohlsson, Koncernredovisningschef, Peab

Representerar Peab i bland annat Sveriges Byggindustrier.

Niklas Hesselgren Controller, bygg. Peab

Har arbetat på flera olika företag som controller i många olika branscher. Arbetsuppgifter: arbetar mest med kapitalbindning och intern kontroll.

### Redovisning av entreprenad

Niclas Hesselgren arbetar som controller på Peab Bygg i Göteborg och anser att successiv vinstavräkning ger ett jämnt resultat och visar hur entreprenad fortskrider. Han menar att de som stora aktörer bidrar till samhällets uppbyggnad och fortlevnad och skatteverket kan inte sitta och vänta på att intäkter ska komma in. Han poängterar att prognoserna är viktiga för att göra korrekta bedömningar om kostnaderna och den prognostiserade intäkten för projektet. Han ser inga större problem med att redovisa enligt successiv vinstavräkning då Peab har väl utvecklade system för att göra beräkningar. Platschefen på byggena rapporterar in kostnader och datasystem räknar ut upparbetningsgrader och liknande. Detta beror dock mycket på platschefens siffror men Hesselgren framhäver att Peab har mycket duktiga platschefer. Det finns ekonomer som hjälper ingenjörerna på plats för att det ekonomiska och redovisningsmässiga tänket ska finnas i hela kedjan. Det finns tillfällen då Peab inte redovisar enligt successiv vinstavräkning, vid projekt där en köpare inte är identifierad i början. De kritiska punkterna i redovisningen är att få fram korrekta prognoser och tillförlitligheten bygger på prognoserna.

### Harmoniseringen

Hesselgren tycker att det är svårt att avgöra vilken effekt det nya förslaget rörande kontrakten kommer att ha. Man kanske måste hitta en ny modell, från dagens fokus på kostnader och upparbetningsgrad till något som fortfarande är oklart. Hesselgren påpekar även att det kan bli subjektiva bedömningar vid en eventuell förändring då man själv kan bestämma när kontraktet är fullgjort och utforma det efter vissa subjektiva intressen. Successiv vinstavräkning är relativt objektivt och förändringen skulle kunna medföra ett ojämnare resultat och eventuellt skatteplanering, då man kan vänta med att redovisa resultat för att

vänta med att betala skatt. Hesselgren tycker även att IASB och FASB verkar lämna tolkningsutrymmet till entreprenörerna, alltså byggföretaget. De kan i så fall styra hur resultatet redovisas hur de vill.

Paul Ohlsson är koncernredovisningschef på Peab och han menar att det första utkastet, som blev hårt kritiserat, egentligen tillät successiv vinstavräkning. Men detta framkom inte bra i utkastet utan istället när Ohlsson pratade med representanterna från IASB. Förslaget innehöll dock flera oklarheter, främst gällande performance obligations, alltså prestationsåtaganden. Han tror att den nya standarden inte kommer skilja sig avsevärt från hur IAS 11 ser ut idag, dock kommer vissa förtydliganden ändras. De gäller främst ”disclosures”, alltså tilläggsupplysningar, som Ohlsson idag anser är överflödiga och innehåller information som är ointressant och inte tillför någonting till användarna av de finansiella rapporterna. Det är stora kostnader att ta fram dessa och det kräver mycket omställningar och systemutveckling för företagen.

En gemensam standard är inte nödvändig, anser Ohlsson. IAS 11 är fullt fungerande som den är och är väl etablerad i branschen. IASB vill ha en gemensam standard för alla branscher men det tror Ohlsson inte skulle fungera. Exempelvis har telekombranschen varit kritisk till detta. Det finns många företag och branscher i världen och en fungerande gemensam standard är väldigt svår att få till, poängterar Ohlsson. Ohlsson anser att IFRIC 15 inte behövs inom entreprenadbranschen. Den innehöll en hel del konstiga inslag redan när den infördes. För Peab rör detta deras bostadsprojekt som de får redovisa enligt IAS 18, alltså avräknande vid slutförande. De redovisar all sin verksamhet enligt successiv vinstavräkning och gör i boksluten omräkningar enligt IFRIC 15. Alla de stora företagen i branschen gör såhär, utom NCC. Det är alltså inte säkert att amerikanerna kommer ansluta sig till en ny standard och Ohlsson menar att de är vana vid ett regelbaserat system med många olika branschspecifika standarder. IFRS baseras på ett principbaserat system och det är möjligt att amerikanerna inte vill ändra.

### **Institutionell påverkan**

Hesselgren menar att de stora företagen påverkar väldigt mycket. De träffas och diskuterar problem och utvecklingar. Hesselgren tycker att det är underligt att lite mindre företag inte behöver använda successiv vinstavräkning. Det medför dock mer administration och det beror självklart på vad ägarna vill ha för information. Hesselgren belyser de större företagens inverkan och tar upp ett exempel rörande skatteverket. När byggföretagen säljer både mark och fastighet är bara fastigheten momsbelagd och således stod ofta marken för en oproportionerligt stor del av försäljningspriset eftersom skatten blev lägre då. Skatteverket ville då samarbeta med byggbranschen och tillsammans komma fram till ett sätt att lösa problemet på.

Ohlsson säger att Peab, tillsammans med de övriga stora bolagen inom branschen, går samman och för diskussioner med IASB och EFRAG. De har haft representanter med på IASBs möten och Ohlsson upplever att byggföretagen får gehör för sina åsikter och att de kan vara med och påverka.

### 4.3 JM (Omsättning: ca 12 miljarder)

JMs verksamhet är inriktad på produktion av bostäder och JM är en av Nordens ledande utvecklare av bostäder. Deras affärssegment består av de geografiska marknaderna JM Bostad Stockholm och JM Bostad Riks, som består av verksamheten utanför Stockholm, samt JM Utland där företaget finns i Norge, Finland, Danmark och Belgien. Sedan finns affärssegmenten JM Fastighetsutveckling och JM Produktion. Ägarbilderna är spridda på framförallt många fondägare och utländska ägare (JM, 2011).

#### **Respondenter**

Peter Kindstrand, Ekonomichef, JM.

Har ekonomiansvar på koncernnivå och representerar JM i projekt i bland annat Svensk Byggingustris branschrekommendationer.

Jari Sartiala Controller region väst, Riks. JM

Har arbetat på flera olika företag i olika branscher men fastnade för byggbranschen och har innan JM även arbetat på Skanska. Han har arbetat på JM sedan 4 år tillbaka.

#### **Redovisning av entreprenad**

Jari Sartiala är controller på JM region Väst och arbetar på Göteborgskontoret. Han anser att successiv vinstavräkning är positivt och ger ett jämnare resultat. Det kan bli konstiga resultat om inte successiv vinstavräkning används då det blir väldiga "slag" i redovisningen. Ena året kommer stora intäkter medan andra året kommer väldigt små. Sartiala framhäver vikten av prognoser och den successiva vinstavräkningen baseras främst på nedlagda kostnader och försäljningsgrad. Tillförlitligheten säkras genom prognosmodeller och de baseras på bokförda kostnader. Platschefen rapporterar in till projektledaren hur projekten fortlöper och hur produktionskostnader förhåller sig gentemot kalkylen. Successiv vinstavräkning är något som egentligen bara berör projektledaren och ekonomiavdelningen, framhäver Sartiala, och det handlar helt enkelt om periodisering. JM arbetar med fastpris på alla projekt och när tillförlitligheten inte är tillräcklig är det, enligt Sartiala, försiktighetsprincipen som styr. Då används inte successiv vinstavräkning och projektet resultat avräknas vid färdigställande.

De kritiska punkterna i bedömningarna gällande projekten är prognoserna. Det är viktigt att få reda på om ett projekt får oförutsedda kostnader eller om det rent av går med förlust, i tid. Sartiala tar upp som exempel om ett förlustprojekt uppdagas först efter ett årsskifte och bokslut måste de intäkter som redan avräknats bokas tillbaka som kostnader. Detta får således dåliga effekter på resultatet och visar extra mycket hur viktiga prognoserna är.

#### **Harmoniseringen**

Peter Kindstrand är economichef på JM och arbetar på huvudkontoret i Stockholm. Han representerar bland annat JM i Sveriges Byggingustrier. Kindstrand berättar att det första utkastet skulle innebära att successiv vinstavräkning i princip skulle försvinna, men att IASB nu har ändrat sig helt och vänt. Nu har IASB gått mer till att anpassa sig till den existerande standarden och summan av det arbete som bedrivits är i dagsläget tillbaka på noll. IASB försökte ta en teoretisk ansats men har nu helt bytt fot. De försöker få med amerikanarna, men

det är oklart om de kommer ansluta sig till en gemensam standard. I dagsläget kommer den största förändringen vara för amerikanerna som idag har många olika branschstandarder medan IASB har två, IAS 18 och 11. Kindstrand ser inte att den nya standarden kommer gå mot completed contract, alltså avräknande vid färdigställande. JM och de andra stora aktörerna har sagt vad de tyckte och IASB ändrade sig. Kindstrand menar att IASB i början inte var tillräckligt insatta och inte riktigt förstod problematiken med entreprenadavtal.

Kindstrand fortsätter med att poängtera att JM hoppas på att ett förtydligande kommer kring vilken tidpunkt en fastighet är såld, och tidpunkt där en fastighet är såld, och hoppas på utifrån svenska förhållanden att det blir avtalsdatumet för köpet. Största förändringarna, anser Kindstrand är minskade "disclosures", alltså tilläggsupplysningar som hamnar i noterna. Dessa är alldeles för dyrt att framställa och gör ingen nytta för användarna av de finansiella rapporterna.

### **Institutionell påverkan**

Kindstrand påpekar att IASB har blivit oerhört hårt kritiserade för att, bland annat, inte vilja ta till sig synpunkter. Det senaste året har de tagit till sig kritiken, de har bytt ordförande vilket har lett till en stor förändring. JM har hela tiden hävdade att standarden är bra, de har inte förstått varför en förändring ska till. Argumentet att en gemensam standard skulle underlätta har Kindstrand förståelse för, det är bra för kapitalmarknaderna i hela världen om regleringen blir gemensam. Han har därför förståelse för att man vill ha med amerikanerna i förändringen och kan förstå det argumentet. Amerikanerna har misslyckats gång på gång, de stora skandalerna och misslyckandena är amerikanerna med Enron som ett exempel. IFRS regelverk har inte medfört några större skandaler.

### **4.4 Tuve Bygg (Omsättning: ca 500 miljoner)**

Tuve Bygg genomför byggentreprenader i Göteborgsregionen och koncernen består av moderbolaget Tuve Bygg AB och dotterbolagen Tuve Snickeri AB och Tuve Byggservice AB. Tuve Bygg är inte börsnoterat. 2011 tog Familjen Persson över kontrollen av företaget med Jörgen Persson i spetsen som styrelseordförande. Ledningen fick möjlighet att köpa in sig (Tuve Bygg, 2010).

### **Respondent**

Patrik Öberg, Redovisningschef Tuve Bygg

Bakgrund inom revision och har varit på Tuve Bygg sedan 2008.

Arbetsuppgifter: Projektredovisning.

### **Redovisning av entreprenad**

Patrik Öberg är redovisningschef på Tuve Bygg och anser att successiv vinstavräkning är ett bra sätt att redovisa på eftersom det ger ett rättvisande resultat. Det är baserat på nedlagda kostnader och det är bra för tillförlitligheten. Det följer dock inte försiktighetsprincipen men det är övervägande bra med successiv vinstavräkning. Öberg menar att succesiv vinstavräkning är en bra metod om man klarar av det och att det ställer högre krav på alla inblandade. Att vinstavräkna vid slutförande får konstiga effekter på resultatet, tycker Öberg.



Eftersom Tuve Bygg nyligen gått över till att redovisa enligt successiv vinstavräkning har det medfört en del administration kring bytet av redovisningsprincip. Det var de nya ägarna som insisterade på att byta princip, eftersom de hade jobbat med successiv vinstavräkning i andra företag. Tuve Bygg har tidigare använt sig av en typ av successiv vinstavräkning vid kontrakt på löpande räkning. Öberg tycker att successiv vinstavräkning ställer krav på ett företags redovisning och att det är positivt. Om tillförlitligheten inte är tillräcklig eller om ett projekt går plus minus noll avräknas det i resultatet. Kritiska punkter i redovisningen, menar Öberg, är prognoserna och oförutsedda kostnader. Arbetskostnad är den största kostnaden och projekten är således känsliga för merarbete. Öberg påpekar att marginalerna är låga i byggbranschen och därför är prognoserna och kontroll av kostnaderna av ännu väsentligare art.

### **Harmoniseringen**

Öberg på Tuve Bygg tror att det borde bli liknande sätt att redovisa på om en ny standard skulle införas, så som det ser ut i det senaste förslaget, alltså med fokus på kontrakten. Han påpekar att det också går att manipulera resultatet, eftersom det är subjektivt. Det går å andra sidan att göra även idag. Öberg påpekar att det skulle bli krångligt att få in åtaganden i kontrakten, det finns redan betalningsplan i de kontrakt Tuve Bygg handhar idag.

### **Institutionell påverkan**

Öberg berättade att han och Tuve Bygg tittade en del på andra företags årsredovisningar när de skulle implementera successiv vinstavräkning och hade, som nämnt tidigare, använt sig av en typ av successiv vinstavräkning vid uppdrag på löpande räkning. Tuve Bygg är inte börsnoterat men Öberg nämner andra intressenter än aktieägare som kan ha intresse av att följa företaget rapporter. Banken kan vara intresserad av att följa resultatet för att avgöra huruvida lån ska beviljas och kunder kan vara intresserade för att avgöra om de ska anlita Tuve Bygg eller inte. Ett indirekt tryck från intressenterna kan ha en inverkan. Ägarna till Tuve Bygg är självklart viktiga intressenter men de är även arbetande i företaget så situationen är lite annorlunda för Tuve Bygg. Det var alltså ägarna som tryckte på för att börja använda successiv vinstavräkning, eftersom de hade arbetet med det i bolag de hade varit i innan.

## **4.5 Tommy Byggare (Omsättning: ca 400 miljoner)**

Tommy Byggare ingår i TB-Gruppen. Koncernen består av företagen Tommy Byggare AB, TB Exploatering AB, VårgårdaHus AB samt ett antal fastighetsbolag med huvudsäte i Alingsås. Tommy Byggare är det största företaget i koncernen. Koncernens huvudägare är Sven Leander, VD, och Anders Axelsson, vice VD. Båda har suttit med i styrelsen sedan bolaget bildades (Tommy Bygg, 2011).

### **Respondent**

Stefan Pajmert, Ekonomichef TB-gruppen, Tommy byggare

Har bakgrund inom revision och har arbetat som CFO på flera andra företag, exempelvis Skanska Polska. Arbetsuppgifter: Övergripande ansvar för all ekonomi och gör dessutom



prognoser för projekten. Påminner om controlleruppgifter men arbetar alltså även med redovisning.

### **Redovisning av entreprenad**

Stefan Pajmert är ekonomichef på Tommy Byggare och anser att successiv vinstavräkning är positivt då resultatet plockas ut i takt med projektets fortlöpande och får därmed en jämnare resultatutveckling. Annars blir resultatet ryckigt och svårt att tyda. Det kan å andra sidan vara svårt att bestämma färdigställandegrader och göra korrekta prognoser. Pajmert menar att prognosen aldrig kan bli bättre än den som sitter där och syftar då på platschefen som gör bedömningarna kring färdigställandet. TB-gruppen redovisar enligt successiv vinstavräkning i alla dotterbolag i koncernen, oavsett om det är en stor entreprenad eller ett litet anläggningsjobb. Det spelar inte heller någon roll om det rör sig om fast eller löpande räkning. Prognoserna är viktiga och platschefen och arbetschefen rapporterar in kostnader och hur projektet fortlöper. Kostnaderna ligger till grund för upparbetningsgraden som styr vinstavräkningen.

TB-gruppen har redovisat enligt successiv vinstavräkning sedan 2001 och Panjert började strax efter. Han kom från Skanska och var van vid successiv vinstavräkning så det är inget problem för honom. TB-gruppen tar även hänsyn till försäljningsgraden vid projekt där försäljning sker efter färdigställande, exempelvis vid byggande av hus. Detta kom till efter påtryckningar från ägarna som hade sneglat på de större bolagen och tagit efter dem. Kritiska punkter i redovisningen menar Pajmert är prognoserna och platschefernas roll i detta betonas. Han betonar att de har mycket ansvar på sina axlar och att de kanske prioriterar att hålla igång arbetet på byggena än att följa upp de ekonomiska rapporterna. Det ena är å andra sidan inte nödvändigtvis viktigare än det andra.

### **Harmoniseringen**

Panjert tror att en förändring bort från successiv vinstavräkning skulle bli sämre och mindre rättvisande. Det kan bli svårare eftersom kontrakten kan vara komplicerade att tolka. Han påpekar även att det kan fungera på stora anläggningsprojekt, som att anlägga en motorväg, där delar av entreprenaden kan separeras men inte för Tommy Byggare och deras husbyggande. Det är tillräckligt svårt att göra det nu eftersom vid byggande av ett område med hus är det, enligt Pajmert, dåligt och svårt att i så fall allokera kontraktsgrepp till exempelvis huskroppar. Tommy Byggare använder försäljningsgraden redan på den typen av verksamhet och det fungerar bra. De olika delarna i kontraktet måste ändå värderas, exempelvis någon del av konstruktionen, och oftast är det inte heller så att delar blir klara var för sig utan det är en lång process att bygga ett hus eller liknande.

### **Institutionell påverkan**

Tommy Byggare tittar på större företags sätt att redovisa och påverkas, erkänner Pajmert. Han har ju själv jobbat på Skanska så exempelvis successiv vinstavräkning är naturligt och invariant för honom. Det är inte så viktigt att alla redovisar på samma sätt, i alla fall inte för små byggföretag då det blir alldeles för svårt och dyrt för dem att applicera successiv vinstavräkning på redovisningen. Det finns inte heller någon speciell nytta för dem att göra

det. Pajmert säger även att i princip alla byggföretag i deras egen storleksordning (runt 500 miljoner i omsättning) redovisar enligt successiv vinstavräkning, men att det egentligen inte är så viktigt att de redovisar på samma sätt. Banken kan vara en intressent som påverkar redovisningen, eftersom de kan tänkas vilja ha ett jämnt resultat för att följa utvecklingen. Ägarna är en intressent som självklart påverkar mycket, de har varit med och startat företaget och arbetar även i det så deras incitament till sin påverkan skiljer sig nog från aktieägare till börsbolag.

## 5 Analys

---

I detta kapitel kopplas studiens teoretiska referensram samman med studiens empiriska del. Diskussionen som förs leder fram till studiens slutsats.

---

### 5.1 Redovisning i praktiken

Samtliga företag i studien tillämpar successiv vinstavräkning. NCC, Peab och JM följer IAS 11 och i vissa fall IAS 18, på grund av begränsningen genom IFRIC 15. Tommy Byggare har tillämpat successiv vinstavräkning sedan lång tid tillbaka. Ekonomichefen på Tommy Byggare, Stefan Pajmert, hävdade att i princip alla företag som är mellanstora och icke noterade använder sig av successiv vinstavräkning. Han menade även att Tuve Bygg, som införde successiv vinstavräkning 2011, var sena med att införa det. Samtliga respondenter har varit genomgående positiva till användningen av successiv vinstavräkning. De har varit positiva ur ett användarperspektiv, där informationen i de finansiella rapporterna blir relevant för användarna. Företagets värdeskapande och prestation visas således på ett rättvisande sätt. Respondenterna tyckte även att det var positivt i det interna arbetet då det är ett bra sätt att kontrollera kostnader på samt arbeta med prognoser för projekten. Respondenterna ser inget alternativt sätt att redovisa entreprenader på som skulle vara bättre än successiv vinstavräkning.

Detta synsätt överensstämmer med den forskning och argument som tas upp i uppsatsens teoretiska referensram. Dichev (2008) menar att matchning borde vara den grundläggande principen vid upprättande av finansiella rapporter och att resultaträkningen således ska vara mer framträdande än balansräkningen. Processperspektivet, som alltså baseras på resultaträkningen, visar en mer rättvisande bild och hur värdeskapandet sker i företag. Det bygger på matchningsprincipen, till skillnad från det nya fokuset på kontraktet som kommer i större utsträckning baseras på realisationsprincipen och försiktighetsprincipen. Åtaganden ska uppfyllas och risker och förmåner ska lämnas över till kunden innan intäkten kan redovisas. Respondenternas svar visar enhälligt på en positiv inställning till inriktning på resultaträkningen i entreprenadbranschen. EFRAG (2012) uttalade sig om att intäktsredovisningen kan flyttas framåt om det är kontraktet som ska styra intäktsredovisningen, och är tveksamma till att detta skulle skapa mer användbar information till användarna. Svaren från respondenterna tyder på att de anser att dagens metod och arbetssätt är fullt tillräckligt. Alla respondenter värdesätter således matchningsprincipen framför realisationsprincipen, när det gäller entreprenaduppdrag.

Flera av respondenterna menar att små företag egentligen inte har tillräcklig nytta av successiv vinstavräkning. Detta eftersom de har små projekt som blir klara under en kort period och inte har intressenter att ta hänsyn till för att visa ett jämnt resultat, dock möjligtvis till banken. Nyttan av att använda successiv vinstavräkning överskrider inte kostnaden.

Enligt Marton et al (2010) är en väsentlig del av prognoserna och redovisningen vid entreprenad beroende av bedömningar. Större delen av respondenterna menar att de kritiska punkterna återfinns i platschefernas bedömningar av ett projekts fortskridande. Respondenterna belyste dessutom att det finns en skillnad mellan äldre och mer erfarna

platschefer och de yngre. Generationsskiftet kan göra att verksamheten behöver omstruktureras eftersom deras arbetssätt skiljer sig åt. De yngre är mer beroende av systemstöd medan de äldre kan göra dessa bedömningar med hjälp av erfarenhet.

## 5.2 Harmoniseringen

Enligt Bäckström (NCC), Ohlsson (Peab) och Kindstrand (JM) var det första utkastet som IASB kom med angående intäktsredovisning inte alls överensstämmande med vad de i entreprenadbranschen tyckte. I början skulle användningen av successiv vinstavräkning kraftigt begränsas, menar Bäckström och Kindstrand. Dessa farhågor framfördes exempelvis av den amerikanska byggbranschen som var skeptiska till den nya standarden eftersom den ansågs sakna utrymme för successiv vinstavräkning (Aggestam-Pontoppidan, 2011). Enligt Ohlsson (Peab) var inte begränsningen så kraftig som det såg ut i det första utkastet utan IASB hade en helt annan förklaring till hur utkastet skulle tolkas. Förslaget har kraftigt reviderats och enligt respondenterna Bäckström och Kindstrand hade IASB inte satt sig in i problematiken tillräckligt mycket. IASB har istället svängt för mycket åt andra hållet med successiv vinstavräkning, anser Kindstrand.

Burlaud och Colasse (2011) hävdar att IASB saknar legitimitet som normgivare och att politik ligger bakom mycket av utformandet av IASBs standardarbete. Bäckström (NCC) och Kindstrand (JM) tror att det kan finnas ett politiskt tryck som påverkar vid utformandet av standarder. Detta förklarar de med att den senaste finanskrisen har gjort att förändringar har börjat diskuteras. Eriksson-Zetterquist (2009) menar att organisationer försöker uppnå legitimitet genom att deras handlingar överensstämmer med de allmänna normerna i samhället. Den gemensamma standarden för intäktsredovisning kan således vara ett sätt för IASB att öka sin legitimitet.

Flertalet studier har gjorts på redovisning med ett institutionellt perspektiv. Enligt Paananen, Renders och Shima (2012) var förändringar av IAS 39 Finansiella instrument effekter av legitimitetshöjande åtgärder från IASB och myndigheter. Holder-Webb och Cohen (2011) hävdar att Sarbanes-Oxley act var ett sätt för amerikanska myndigheter att återupprätta legitimitet efter stora skandaler som Enron. Jönsson (1984) menar att processen för standardutveckling i Sverige var högst institutionaliserad. Carpenter och Feroz (2001) fann i en studie att standardutvecklingen i USA utsattes för institutionellt tryck och isoformism av olika slag. Även Storbritanniens standardarbete har varit fall för institutionellt tryck och isoformism. Där fick de ansvariga kämpa för sin neutralitet och stå emot det politiska trycket (Khadaroo, 2005). Utvecklingen av intäktsredovisningen verkar vara utsatt för institutionellt tryck då branschen inte riktigt förstår varför en ny standard ska utformas. Respondenterna är nöjda med hur IAS 11 ser ut idag, det politiska trycket som Kindstrand och Bäckström misstänker ligger bakom verkar således vara rimliga iakttagelser.

Anledningen respondenterna gav till att en ny gemensam standard skulle införas var att det gynnar kapitalmarknaderna i hela världen om alla redovisar på samma sätt. Det är dock amerikanerna som kommer få den största förändringen och det är ännu oklart om de kommer gå med på en ny standard. Det är även främst US. GAAP som har problem med sin legitimitet

och kanske frammanar de harmoniseringen i större utsträckning än IASB. IFRS har inte haft några större skandaler och har inte samma behov av en ny standard. Utifrån respondenternas svar att döma så är det långt ifrån säkert att det ens blir någon gemensam standard. Framtagningen av den nya standarden har pågått länge och tid för införandet flyttas hela tiden längre fram. Amerikanerna har dessutom en regelbaserad redovisning med många branschspecifika standarder som står i kontrast med IASBs principbaserade system, som innehåller endast två standarder gällande intäktsredovisning.

### 5.3 Legitimitet hos entreprenadbranschen och normsättare

Pajnert (Tommy Byggare) och Öberg (Tuve Bygg) berättade att de följde de stora företagens praxis, alltså branschrekommendationerna som Skanska NCC, Peab och JM utformat tillsammans genom Sveriges Byggindustrier. Pajnert påpekade att de tagit efter de stora bolagens sätt att redovisa när det gäller bostadsprojekt för försäljning och syftar på Sveriges Byggindustriers branschrekommendation, som är en beskrivning av IFRIC 15. Detta kan tolkas som att rekommendationen och de stora företagen har större legitimitet som normgivare inom redovisningen än IASB och de svenska regelverken. Pajnert och Öberg har även själva framfört att de tittar på de större bolagens redovisning eftersom de har mer kompetens och erfarenhet inom redovisning av entreprenaduppdrag. Tuve Bygg studerade konkurrenters årsredovisningar vid skiftet till successiv vinstavräkning. Ägarna i Tuve Bygg hade tidigare varit verksamma i bolag där successiv vinstavräkning tillämpats tidigare. Pajnert har arbetat på Skanska tidigare i sin karriär och har således tagit med sig kunskap därifrån. Respondenterna som är verksamma på den operativa nivån i företagen har alla uttryckt att prognoserna är den kritiska punkten och den viktigaste parametern vid redovisning av entreprenaduppdrag.

Hesselgren (Peab) påpekade att skatteverket tog hjälp av entreprenadbranschen gällande momsuppdelning vid köp av både mark och fastighet. Detta styrker ytterligare att entreprenadbranschen är en svår verksamhet och att branschen är minst lika kunniga som normgivare.

Efter genomgång av IASBs standarder, de svenska reglerna (som i princip är samma som IFRS) samt branschrekommendationerna, framgår det att branschrekommendationerna är mycket mer detaljerade och utförliga. De bygger på IFRS-standarderna men är mycket mer operativt förklarande. De mindre bolagen letar alltså i de stora företagens branschrekommendationer snarare än i IAS 11, IAS 18 eller IFRIC 15. Enligt DiMaggio och Powell (1983) försöker organisationer efterlikna andra organisationer i deras fält som uppfattas inneha legitimitet, detta kallas imiterande isoformism. Detta stämmer överens med vad respondenterna från de mindre företagen, Tuve Bygg och Tommy Byggare, svarat. NCC, Peab, JM och Skanska upplevs inneha legitimitet och utformar således en del av redovisningen i branschen. Burlaud och Colasse (2011) menar att IASB saknar legitimitet som normgivare och detta styrks här. Eftersom redovisning av entreprenad är en så svår verksamhet och det faktum att mindre bolag följer de större bolagens rekommendationer snarare än IFRS bekräftas författarnas ståndpunkt.

#### 5.4 Institutionell isoformism

DiMaggio och Powell (1983) menar att i ett fält där organisationers representanter har utvecklade samarbeten med varandra råder en högre grad av isoformism. Detta verkar stämma överens med hur entreprenadbranschen ser ut. Bäckström (NCC), Ohlsson (Peab) och Kindstrand (JM) påpekar alla att de stora, även Skanska, inom entreprenadbranschen i Sverige samarbetar tätt och ger gemensamma svar till instanser som IASB. De samarbetar även i Sveriges Byggindustrier och utformar alltså tillsammans en typ av praxis i branschen. De mindre bolagen tar efter de stora och anpassar sin redovisning efter deras.

DiMaggio och Powell (1983) framför också att det inom fält där det råder en hög grad av professionalisering råder också en högre grad av isoformism. Med professionalisering ämnas visserligen en universitetsutbildad yrkeskår som revisorer, men en koppling finns ändå till entreprenadbranschen. Respondenterna har gett svar som tyder på att det är en väldigt komplex verksamhet, mycket fokus har lagts på vikten av prognoser och platschefernas kompetens. Respondenterna har även påpekat att det är svåra uppskattningar och beräkningar som krävs vid entreprenadverksamhet. Bäckström (NCC) och Kindstrand (JM) har också antytt att IASB saknade rätt kunskap vid utformandet av de första förslagen till en ny intäktsredovisningsstandard. Entreprenadbranschens största aktörer kan således själva mest om intäktsredovisning av entreprenad och företagen liknar möjligtvis därför varandra.

## 6 Slutsatser

Successiv vinstavräkning förefaller vara det bästa och mest rättvisande sättet att redovisa entreprenadavtal på. Värdeskapandet i byggföretag sker genom uppdrag som oftast sträcker sig över längre perioder och för att visa detta behöver resultatet följa verksamheten. Det är mindre relevant att intäkten realiserats, det är viktigare att de nedlagda kostnaderna matchas med de intäkter de är hänförliga till. Fokus på balansräkningen och realisering av intäkter är således underkastat resultaträkningen.

IAS 11 verkar ha stöd från branschen som den är idag, med vissa reservationer. Tilläggsupplysningarna som krävs verkar vara en sak som branschen vill reducera. De är för krävande och kostar mer än de gör nytta. Det kan vara så att de digra kraven på tilläggsupplysningar är ett sätt för IASB att komplettera tillkortakommandena i standarderna. Det är aningen paradoxalt att dessa anses för omfattande när standarden är principbaserad och inte anses tillräckligt tydlig. Även IFRIC 15 är en tolkning som inte har helt stöd av branschen. Vissa tekniska detaljer är oklara och alla stora företag, utom NCC, gör en omräkning i den externa redovisningen för den legala, där alltså IFRIC 15 redovisas, och en ekonomisk redovisning där företagens prestation visas.

Det finns en möjlighet att det förekommer en brist på praktisk förståelse hos IASB då det gäller branschspecifika problemområden. Entreprenadbranschen är sannolikt ett av dem. Detta i kombination med att ett politiskt tryck påverkar utformningen av standarderna. Företrädare för kapitalmarknader, myndigheter, professionella yrkesgrupper som revisorer och branschspecifika företag står rimligtvis för olika typer av institutionell påverkan. Synnerligen troligt är att institutioner försöker upprätthålla legitimitet i olika avseenden i och med en förändring av standarder. Den svenska byggbranschen har särskilt stort inflytande vad gäller normgivningen. Detta är speciellt påtagligt för de mindre företagen eftersom de använder de större företagen som normgivare. De mindre företagen följer de större företagens sätt att redovisa då de har mer kompetens och erfarenhet inom området. Denna imiterande isoformism skapar legitimitet för de större företagen som blir normgivare. Genom sin branschrekommendation skapar de ännu mer legitimitet som kan påverka deras inflytande gentemot IASB, som lyssnar till deras synpunkter. Motsatsvis kan det också ses som att de större bolagen skapar sig legitimitet genom att verka och påverka IASB genom sina branschrekommendationer, vilket gör att de mindre bolagen vänder sig till dem för vägledning.

IASBs legitimitet kan ifrågasättas. De stora svenska entreprenadföretagen har stort inflytande och de verkar som förebilder för de mindre företagen i branschen. En harmonisering och förändring av standarden har mötts av stor kritik och motstånd. Förslagen har kraftigt reviderats och det är inte ens säkert om den nya standarden kommer införas. IASB är å andra sidan en organisation som ger ut standarder som alla börsnoterade företag måste följa. Detta har de stöd av EU att göra och den legitimiteten är svår att negligera. Ett av de primära syftena med redovisning är att den ska vara objektiv och ge en oberoende bild av ett företags ställning. IFRS syfte är, enligt dem själva, att tillgodose användarna av de finansiella rapporterna beslutsgrundande information. Att ha en oberoende normgivare som bestämmer



reglerna förefaller således vara det bästa. IASB ska vara den oberoende normgivaren och det kan vara så att byggbranschen sätter sig emot på grund av att deras partiska inställning till redovisningen. Å andra sidan ska redovisningen vara till för användarna av finansiella rapporter och de torde vara högst intresserade av en redovisning som visar ett resultat som följer verksamheten. Den successiva vinstavräkningen är också det byggbranschen vill försvara. Dock var det detta som Enron också ville göra, de duperade hela kapitalmarknaden och myndigheterna och stod för en av de största redovisningsskandalerna i historien. Således borde en balans råda mellan branschinflytande och en oberoende normgivare, samt även mellan användarnas behov av resultaträkningens relevans och balansräkningens tillförlitlighet.

DiMaggio och Powells (1983) hypotes som säger att ju större samarbete mellan aktörer i ett fält desto högre grad av isoformism i fältet passar in på den svenska entreprenadbranschen. Mycket tyder på att de stora företagen i branschen själva vet bäst hur redovisningen ska gå till och vilken information som är mest relevant att förmedla. De stora företagen samarbetar tätt och lämnar gemensamma utlåtanden till exempelvis IASB. De mindre företagen imiterar de större och använder deras normgivning i form av branschrekommendationer. DiMaggio och Powells (1983) menar också att i ett fält där en hög grad av professionalisering råder, är även isoformism betydande i en hög grad. Detta ämnas främst vara universitetsutbildade yrkesgrupper, som revisorer. Det är svårt att helt applicera på entreprenadbranschen men en modifiering av hypotesen är möjlig att utforma. Entreprenadverksamhet är bevisligen en synnerligen komplex verksamhet som till stor del vilar på bedömningar och enskilda platschefers kompetens. Det är en typ av professionalisering och kan medföra isoformism i en bransch då denna kompetens och förmåga är svår att förvärva utanför branschen. De mindre företagen följer onekligen de större företagen. Vi har även diskuterat hur stort inflytande den svenska entreprenadbranschen har på redovisningen. En modifierad hypotes skulle således kunna formuleras; i ett fält där det råder stor komplexitet och de största företagen går ihop och bildar egna normer råder en högre grad av isomorfism. Detta är endast en reflektion från vår sida och inte ett begrepp som bevisligen kan appliceras i en vidare kontext med andra branscher.

Om branschen fortsätter att påverka beslut i IASB framöver ser utvecklingen av intäktsredovisningsstandarden ut att inte distansera sig från successiv vinstavräkning. Det är djupt förankrat i verksamheterna och entreprenadbranschens inflytande gör det troligt att så inte blir fallet. Det är även högst tveksamt om en ny standard ens kommer komma till. Amerikanerna är inte helt med än och det kan vara så att deras regelbaserade system blir ett oöverkomligt hinder att ta sig över. Att sammanfläta ett regelbaserat och ett principbaserat system kan vara svårt och det torde ske till någon parts nackdel.

## **6.1 Förslag till vidare forskning**

Ett förslag till vidare forskning är att utföra en utvidgad studie med en mer diversifierad och bredare empirisk bas. Exempelvis kan revisorer och företrädare för andra organisationer än branschen inkluderas. Sedan kan en uppföljande studie genomföras om en eventuell gemensam standard kommer till stånd.



## Källförteckning

- Aggestam-Pontoppidan, C. (2011): På väg mot en ny intäktsredovisning. *Balans*. Nr. 5.
- Arbnor, I. & Bjerke, B. (1997). *Methodology for creating business knowledge*. 2. ed. Thousand Oaks, Calif.: Sage
- Baley, W. & Sawers, K. (2012): In GAAP We Trust: Examining How Trust Influences Nonprofessional Investor Decisions Under Rules-Based and Principles-Based Standards. *Behavioral research in accounting*. Vol. 24, No. 1. pp. 25-46.
- Bryman, A. (2006). *Samhällsvetenskapliga metoder*. 1:3. uppl. Malmö: Liber ekonomi
- Burlaud, A. & Colasse, B. (2011): International Accounting Standardisation: Is Politics Back? *Accounting in Europe*, Vol. 8, No. 1, pp. 23-47.
- Carpenter, V. & Feroz, E. (2001): Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society* 26, pp. 565-596.
- Danjou, P. & Walton, P. (2012): The Legitimacy of the IASB. *Accounting in Europe*. Vol. 9, No. 1, pp. 1–15.
- DiMaggio, P. & Powell, W (1983): The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*. Vol. 48, April, pp. 147-160.
- Dichev, I. (2008): On the Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting. *Accounting Horizons*. Vol. 22, No. 4, pp. 453-470.
- EFRAG. (2012).[Elektronisk] *EFRAG - IASB Joint Meeting held on 9 March 2012. Summary of main messages expressed by the EFRAG delegation*. Tillgänglig: [http://www.efrag.org/files/News%20related%20documents/EFRAG\\_-\\_IASB\\_joint\\_meeting\\_summary\\_-\\_9\\_March\\_2012\\_-\\_final.pdf](http://www.efrag.org/files/News%20related%20documents/EFRAG_-_IASB_joint_meeting_summary_-_9_March_2012_-_final.pdf) [2012-05-29]
- Enron, Kreuger och krascherna. (2002). [Elektronisk] *Affärsvärlden* 6 februari. Tillgänglig: <http://www.affarsvarlden.se/hem/nyheter/article2570189.ece> [2012-05-03]
- Enron the incredible. (2002). [Elektronisk] *Forbes*, 25 januari. Tillgänglig: <http://www.forbes.com/2002/01/15/0115enron.html> [2012-05-03]
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori: idéer, moden, förändring*. 1. uppl. Malmö: Liber
- Falkman, P. (2010): Inblick: Nya principer för redovisning av intäkter? *Balans*. Nr. 4.
- Hellman, N. (2008): Accounting Conservatism under IFRS. *Accounting in Europe*. Vol. 5, No. 2, pp. 71–100.

- Holder-Webb, L. & Cohen, J. (2011): The Cut and Paste Society: Isomorphism in Codes of Ethics. *Journal of Business Ethics*. Vol. 107, No. 4.
- Holme, I. & Solvang, B. (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. 2., [rev. och utök.] uppl. Lund: Studentlitteratur
- IFRS. 2011, Revenue from contracts with customer-exposure draft. [Elektronisk] Tillgängligt: 2012-05-29 [http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F88D0071-39A5-41D8-9374-A6355927F459/0/RevRec\\_EDII\\_Standard.pdf](http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/F88D0071-39A5-41D8-9374-A6355927F459/0/RevRec_EDII_Standard.pdf)
- IFRS. 2012, *The move towards global standards*. [Elektronisk] Tillgängligt 2012-05-29 <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+the+world.htm>
- IFRS-volymer 2011*. [8., uppdaterade uppl.] (2011). Stockholm: Far akademi
- Jönsson, S. (1984): Accounting Elite and Accounting Policy Making - The Swedish Case. *Journal of Management Studies*, August 1984.
- Khadaroo, I. (2005): An Institutional theory perspective on the UK's private finance initiative (PFI) Accounting standard setting process. *Public Management Review*, Vol. 7, No. 1.
- Ljungdahl, L. & Nilsson, D. (2011): Nytt omarbetat utkast från IASB om intäktsredovisning. *Nyhetsbrev KPMG*. December 2011.
- Lärdomar av Prosolvärdomen. (2005). [Elektronisk] *Affärsvärlden*, 4 april. Tillgänglig: <http://www.affarsvarlden.se/hem/analyser/article2577334.ece> [2012-05-03]
- Marton, J, Lumsden, M, Pettersson, A, Rimmel, G. & Lundqvist, P. (2010). *IFRS - i teori och praktik*. 2., [uppdaterade] uppl. Stockholm: Bonnier utbildning
- 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, pp. 3-13.
- Meyer, J. & Rowan, B. (1977): Institutional organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, Vol. 83, pp. 340-63.
- Nilsson, S. (2005). *Redovisningens normer och normbildare: en nationell och internationell översikt*. 3., [uppdaterade] uppl. Lund: Studentlitteratur
- Paananen, M, Renders, A. & Shima, K. (2012): The Amendment of IAS 39: Determinants of Reclassification Behavior and Capital Market Consequences. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. Vol. 27, No. 2, pp. 208-235.
- Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Johanneshov: TPB

Powell, W. & DiMaggio, P. (red.) (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press

PWC frias i Prosolviamålet. (2010). [Elektronisk] *Affärsvärlden* 15 oktober. Tillgänglig: <http://www.affarsvarlden.se/affarsjuridik/article2560035.ece> [2012-05-03]

*RR och URA: supplement till Samlingsvolymen - redovisning*. (2010). Stockholm: FAR SRS förlag

Rundfeldt, R. (2012). Intäktsredovisning - nytt utkast från IASB. (Elektronisk) Tillgänglig: <http://financialreporting.se/intaktsredovisning-nytt-utkast-fran-iasb/> (2012-05-28)

*Samlingsvolymen 2010. Redovisning*. (2010). Stockholm: FAR SRS förlag

Schipper, K. Schrand, C. Shevlin, T. & Wilks, J. (2009): Reconsidering Revenue Recognition. *American Accounting Association*, March 2009.

Schilit, Howard M. (2011): *Financial Shenanigans. How to detect accounting gimmicks & fraud in financial reporting*. Third edition. McGraw Hill

Smith, D. (2006). *Redovisningens språk*. 3., rev. uppl. Lund: Studentlitteratur

Sveriges Byggindustrier. (2000). *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*. [Elektronisk] Branschrekommendation. Tillgänglig: [http://publikationer.bygg.org/Userfiles/Info/509/successiv\\_vinstavrakning\\_av\\_entreprenaduppdrag.pdf](http://publikationer.bygg.org/Userfiles/Info/509/successiv_vinstavrakning_av_entreprenaduppdrag.pdf) [2012-04-25]

Sveriges Byggindustrier. (2004). *Successiv vinstavräkning vid bostadsprojekt för försäljning*. [Elektronisk] Tillägg till branschrekommendation. Tillgänglig: [http://publikationer.bygg.org/Userfiles/Info/509/SVA\\_Bostadsprojekt\\_tillagg.pdf](http://publikationer.bygg.org/Userfiles/Info/509/SVA_Bostadsprojekt_tillagg.pdf) [2012-04-25]

Tioårsjubileum för Enronskandalen. (2011). [Elektronisk] *Svenska Dagbladet*, 2 december. Tillgänglig: [http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/tioarsjubileum-for-enronskandalen\\_6999067.svd](http://www.svd.se/naringsliv/nyheter/sverige/tioarsjubileum-for-enronskandalen_6999067.svd) [2012-03-31]

## **Årsredovisningar**

NCC 2011

Peab 2011

JM 2011

Tuve Bygg 2010

Tommy Byggare 2011

## **Respondenter**

### *NCC*

Gunnar Bäckström, Senior advisory accountant in special projects på NCC i Stockholm

Ylva Andrén, controller på NCC Construction i Göteborg

Susanna Sandell, chefscontroller på NCC Construction i Stockholm

### *Peab*

Paul Ohlsson, koncernredovisningschef på Peab

Niclas Hesselgren, controller på Peab Bygg i Göteborg

### *JM*

Peter Kindstrand, ekonomichef på JM i Stockholm

Jari Sartiala, controller på JM i Göteborg

### *Tuve Bygg*

Patrik Öberg, redovisningschef

### *Tommy Byggare*

Stefan Pajmert, ekonomichef

## 7 Bilaga - Intervjufrågor

Vilken befattning har du på företaget?

Vilka är dina huvudsakliga arbetsuppgifter?

Enligt vilka principer redovisar ni intäkter från entreprenad?

Vad anser du om sätter ni redovisar på? Positivt/ Negativt?

Vad hade du sett var annorlunda?

Vad för svårigheter förknippar du med att redovisa entreprenadavtal?

Vilka anser du vara de "kritiska" punkterna?

Vilka kriterier har ni internt för att tillämpa successiv vinstavräkning?

Kan dessa kriterier ändras beroende på vilken kund det handlar om?

Är det kontraktet som styr er vinstavräkning eller är det andra faktorer som t.ex. erfarenhet av liknande projekt och egna bedömningar?

Finns det någon skillnad i hur ni redovisar om det är fast pris eller löpande räkning?

Vilket av alternativen anser du ger den mest rättvisande bilden för redovisningen?

Hur beräknar ni uppdragsgrad/färdigställandegrad?

Hur bedömer ni tillförlitligheten i dessa beräkningar?

Förändring av standarden är på väg mot ett s.k. "asset/liability approach", alltså att intäkten ska realiseras innan den tas upp. Vad tror du om det? Vad kan det ha för effekter?

En ny internationell standard är på väg där fokus ligger på kontraktet och till vilken grad man uppfyllt sina åtaganden. Vad tror du om det? Vilka effekter skulle detta få, för er och för redovisningen i stort?

Om vinstavräkningen skulle gå ifrån successiv vinstavräkning hur skulle det påverka er?

Hade det underlättat för er som företag om alla företag redovisade på samma sätt? I så fall på vilket sätt och varför?

Påverkas er redovisning av andra företag, konkurrenter? Tittar ni på andras redovisningsätt?

Hur agerar ni när ni anser att tillförligheten är för låg?

Finns det något tryck från någonstans att redovisa på ett visst sätt?