



GÖTEBORGS UNIVERSITET
HANDELSHÖGSKOLAN

INTÄKTSREDOVISNING I BYGGFÖRETAG

större icke-noterade bolag

Kandidatsuppsats i Externredovisning
Företagsekonomiska Institutionen
Höstterminen 2011

Författare:

Caroline Engström
Mahta Akasereh

Handledare:

Pernilla Lundqvist

SAMMANFATTNING

*Examarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgsuniversitet
Kandidatsuppsats i Externredovisning, Hösten 2011*

Författare: Caroline Engström och Mahta Akasereh

Handledare: Pernilla Lundqvist

Titel: Intäktsredovisning i byggföretag - större icke-noterade bolag

Bakgrund och problem:

Intäkter utgör ofta den största posten i företags finansiella rapporter och är därför en central del i rapporteringen. När man studerar ett företag och dess utveckling över tid brukar intäktsposten vara av stort intresse. Det är dock en post som är starkt förknippad med bedömningar och i samband med redovisningsskandaler har ofta intäktsredovisningen varit omtvistad. I många fall där det finns bedömningar finns det utrymme för manipulation. Många av redovisningsskandalerna härstammar i att företagen har en felaktig intäktsredovisning.

Syftet:

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur de valda företagen redovisar intäkter för fastpriskontrakt som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår. Vidare kommer vi att undersöka hur de grundläggande principerna för redovisning och de kvalitativa egenskaperna avspeglas i redovisningen av intäkter.

Avgränsningar:

För att kunna erhålla ett hanterbart forskningsområde har vi avgränsat oss till större icke-noterade byggföretag i Västra Götalands län.

Metod:

Vi har använt kvalitativ metod för att samla in uppgifterna, med tanke på att uppsatsen handlar om att utreda och verkligen förstå intäktsredovisning i ett antal större icke börsnoterade byggföretag.

Slutsatsen:

I vår undersökning har det framkommit att sexton företag använder sig av successiv vinstavräkning medan elva företag tillämpar färdigställandemetoden. Detta förhållningssätt visar att större byggföretag hellre använder sig av successiv vinstavräkning än av färdigställandemetoden. Tillämpning av färdigställandemetoden överensstämmer med realisationsprincipen där intäkter redovisas när risken har övergått till kunderna och det innebär att uppdragen är slut. Å andra sidan anse successiv vinstavräkning vara förenlig med matchningsprincipen eftersom intäkter redovisas i förhållande till de utgifter som är hänförliga till uppdraget. När det gäller kvalitativa egenskaper återspeglades de mer relevant i successiv vinstavräkning medan verifierbarhet återspeglades i färdigställandemetoden. Tillämpandet av successiv vinstavräkning bidrar till ett jämnare resultat under projektets period. Det innebär att jämförbarhet med företaget självt över tiden uppnås.

Förslag till framtida studie:

Det skulle vara intressant att studera användbarheten hos redovisningsinformationen rörande intäktsredovisning genom att undersöker hur användare upplever det nya regelverket (K3) efter att det införts.

FÖRORD

TACK TILL...

... Våra nära och kära som ställt upp med granskning och uppmuntran

... Medlemmarna i vår seminariegrupp som tog sig tid att läsa och kommentera vår uppsats

... Vår handledare Pernilla Lundqvist för att alla samtal vi hade och alla vettiga kommentarer hon gav

oss

... Vår språkhandledare Britt Klintenberg för alla språkhandledningar vi har fått från henne

... Alla respondenter för all den tid de lagt på att svara på våra frågor

Mahta Akasereh

Caroline Engström

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	
1.1. Bakgrundsbeskrivning	1
1.2. Problemdiskussion	3
1.3. Problemformulering	4
1.4. Syfte	4
1.5. Avgränsningar	5
2. METOD	
2.1. Val av ämne	6
2.2. Val av metod.....	6
2.3. Val av företag	7
2.4. Datainsamling	8
2.4.1 Intervjuernas genomförande	9
2.5. Källkritik	10
3. REFERENSRAM	
3.1. Begreppet intäkt	11
3.5. Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag	11
3.5.1. Huvudregel: Successiv vinstavräkning	13
3.5.2. Alternativregel: Färdigställande metoden	14
3.2. Redovisningsprinciper	15
3.2.1. Realisationsprincipen	15
3.2.2. Försiktighetsprincipen.....	16
3.2.2. Matchningsprincipen.....	17
3.3. Kvalitativa egenskaper	18
3.3.1. Begriplighet.....	18
3.3.2. Relevans	18
3.3.3. Tillförlighet	19
3.3.4. Jämförbarhet.....	19
3.4 . Samband mellan redovisning och beskattning.....	20

4. EMPIRI	
4.1. Årsredovisningsstudien	22
4.2. Intervju med företag	25
4.3. Intervju med revisor	28
4.3.1. Deloitte	28
4.3.2. KPMG	30
5. ANALYS	
5.1. Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag	33
5.2. Redovisningsprinciperna och kvalitativa egenskaperna	35
6 SLUTSATS	38
6.1. Förslag till framtida studie	39

1 INLEDNING

I det inledande kapitlet presenteras bakgrund till ämnet och en problemdiskussion som utmynnar i en problemformulering. Vidare anges syftet och kapitlet avslutas med avgränsning.

1.1 Bakgrundsbeskrivning

Historiskt har intäkter definierats på olika sätt. En definition tar exempelvis fasta på att en intäkt intjänas successivt i takt med produktionen av en vara eller en tjänst. Definitionen tar i detta fall sin utgångspunkt i en intjäningsprocess (*earnings process*). Definitionen baseras på antaganden som har varit dominerande under stora delar av 1900-talet. Enligt en annan definition uppkommer intäkten först när produkten eller tjänsten har färdigställts och sålts.¹

Intäkter utgör ofta den största posten i företags finansiella rapporter och är därför en central del i rapporteringen. När man studerar ett företag och dess utveckling över tid brukar intäktsposten vara av stort intresse. Det är dock en post som är starkt förknippad med bedömningar och i samband med redovisningsskandaler har ofta intäktsredovisningen varit omtvistad.² I många fall där det finns bedömningar finns det utrymme för manipulation. Många av redovisningsskandalerna härstammar i att företagen har en felaktig intäktsredovisning. Exempelvis avslöjades 2002 att Xerox konsekvent hade överdrivit sina intäkter genom att redovisa intäkter från uthyrning och leasing i förväg. Företaget lyckades blåsa upp sina intäkter med totalt två miljarder US dollar genom att använda olagliga redovisningsprinciper.³

Intäktsredovisning är ett av de svåraste och mest akuta problemen som näringslivet möter nuförtiden. Organisationer såsom Financial Accounting Standards Board (FASB) och American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) har genom åren utvecklat regler för att täcka en mängd olika branscher och försäljningssituationer. Det finns många olika metoder för leverans av produkter och tjänster som gör det svårt att utveckla

¹ Falkman P, *Teori för redovisning*, s 77

² Marton, Lumsden, Lundqvist, Pettersson, Rimmel, *IFRS – i teori och praktik*, s 216

³ Case J, Berman K & Knight J, *Financial Intelligence*, s 48

riktlinjer som gäller för alla situationer.⁴

Intäktsredovisning regleras av grundläggande redovisningsprinciper såsom realisations-, matchnings- och försiktighetsprincipen. Förutom grundläggande redovisningsprinciper finns det kvalitativa egenskaper som vägleder hur redovisningen ska se ut för att uppnå en rättvisande bild av ett företags ställning och resultat.⁵ I Sverige regleras intäkter bland annat i årsredovisningslagen (ÅRL), Bokföringsnämndens Allmänna Råd 2003:3 (BFNAR 2003:3), Redovisningsrådets Rekommendation 10 (RR 10) ”Entreprenad och liknande uppdrag” samt Redovisningsrådets Rekommendation 11 (RR 11) ”Intäkter”.⁶ Redovisningsrådets båda rekommendationer har försökt att besvara frågan om när intäkter kan anses realiserade på olika sätt. Enligt RR 11 skall en intäkt redovisas i resultaträkning när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna rekommendation tillämpas vid redovisning av intäkter från försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag (men inte entreprenaduppdrag) och annans utnyttjande av företagens tillgångar exempelvis ränta, royalty eller utdelning.⁷ RR 10 beskriver att intäkter från entreprenaduppdrag ska redovisas när utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. Metoden kallas Successiv vinstavräkning.⁸ RR 10 tillämpas av det företag som utför en entreprenad eller ett liknade uppdrag. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning tillåter RR 10 att man vid redovisningen för juridisk person redovisar entreprenadintäkt till fastprisuppdrag enligt reglerna för pågående arbeten i nuvarande inkomstskattelagen. Det innebär att intäkterna redovisas när uppdraget är slutfört. Denna metod kallas alternativregeln eller färdigställandemetoden.⁹

Ett entreprenaduppdrag kan utformas på olika sätt. Uppdelning sker i fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Vid uppdrag till fast pris utgår ersättning med ett fast belopp

⁴ Mcgovern J, *Revenue Recognition for long-term contracts*, s 28

⁵ Smith D, *Redovisningens språk*, s 24-30, 79 - 86

⁶ Falkman P, *Redovisning och skatt*, s 36

⁷ Redovisningsrådet rekommendation 11, p 1

⁸ Redovisningsrådet rekommendation 10, p 22

⁹ Bokföringsnämndens vägledning, *Redovisning av intäkter*, p 39

när uppdraget har slutförts medan uppdrag på löpande räkning innebär att ersättningen grundar sig på verklig tidsåtgång och verkliga utgifter för uppdraget. Vi har valt att titta närmare på intäktsredovisning för fastprisuppdrag i byggföretag där deras uppdrag bland annat karaktäriseras av att de vanligtvis påbörjas och slutförs i skilda redovisningsperioder.

1.2 Problemdiskussion

Intäktsredovisningens viktigaste frågor är när i tiden och till vilket belopp en intäkt ska redovisas. Första frågan besvaras av realisationsprincipen att en intäkt anses realiserade då de risker och fördelar som är förknippade med produkten eller tjänsten överförs mellan parterna. Vid försäljning av varor, innebär detta att säljaren anses ha en intäkt när köparen övertagit risken för varorna. Vid tjänsteprestationer är situationer något annorlunda. Där spelar avtalet ofta en viktig roll. Detta innebär att intäkter anses vara realiserade när uppdragstagaren fullgjort sina prestationer enligt avtalet.¹⁰ Situationen kan emellertid bli mer komplicerad under förutsättning att produktionen kan pågå under en längre tidsperiod exempelvis byggprojekt, vägprojekt och produktion av fartyg. Om så är fallet måste periodisering utföras.¹¹

Det allmänna intäktsredovisningskriteriet som beskrivs i realisationsprincipen tyder på att inkomsterna ska redovisas när uppdraget är avslutat. Om företag, som driver entreprenaduppdrag som löper över flera år, redovisar intäkter i samband med realisationsprincipen kan det leda till att resultaträkningen inte avspeglar verksamheten på ett bra sätt. Den informationen som resultaträkningen visar blir mindre relevant för många användare.¹² Alternativet är successiv vinstavräkning som är utformad för att hjälpa till att lösa detta problem. Genom detta tillvägagångssätt redovisas intäkterna successivt över avtalsperioden.¹³ Metoden successiv vinstavräkning kräver en rad olika bedömningar innan ett beslut kan fattas om när och till vilket belopp en intäkt får

¹⁰ Thorell P, *Företagens redovisning – Grundläggande räkenskapsförståelse*, s 61 - 62

¹¹ Falkman P, *Redovisning och skatt*, s 36

¹² Marton, Lumsden, Lundqvist, Pettersson, Rimmel, *IFRS – i teori och praktik*, s 223-224

¹³ McGovern J, *Revenue Recognition for long-term contracts*, s 29

redovisas. Att fastställa uppdragsinkomstens storlek för fastprisuppdrag är förenat med osäkerhet beroende på framtida händelser.¹⁴

Problemet är att nuvarande regler tillåter företagen att använda två olika redovisningsmetoder för behandling av entreprenadavtal, färdigställandemetoden och successiv vinstavräkning. Metoderna beräknar intäkter på olika sätt vilket kan leda till att företagen redovisa sina intäkter från fastprisuppdrag på två olika sätt.¹⁵

Det finns ett samband mellan redovisningsmetod och redovisningsprinciper exempelvis ses färdigställandemetoden som försiktighetsredovisning där realisationsprincipen tolkas strikt. Successiv vinstavräkning kan ses som matchningsprincipen där intäkterna ska matchas mot de utgifter som använts för att skapa intäkterna, med målet att skapa en mer relevant redovisning.¹⁶

1.3 Problemformulering

Med det ovan sagda i problemdiskussionen så utmynnar frågeställningen till följande:

- *Hur redovisar svenska större icke-noterade byggföretag sina intäkter från uppdrag till fast pris?*
- *Hur återspeglas grundläggande redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaper företagets redovisningsmetoder?*

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka hur de valda företag redovisar intäkter för fastprisuppdrag som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår. Vidare kommer vi att undersöka hur de grundläggande principerna för redovisning och de kvalitativa egenskaperna avspeglas i redovisningen av intäkter.

¹⁴ Smith D, *Redovisningens språk*, s. 145

¹⁵ Mcgovern J, *Revenue Recognition for long-term contracts*, s.29

¹⁶ Smith D, *Redovisningens språk*, s. 85-88

1.5 Avgränsning

För att kunna erhålla ett hanterbart forskningsområde har ett antal avgränsningar gjorts under arbetes gång. Dessa redovisas nedan:

- Endast större icke-noterade byggföretag i Västra Götalands län har tagits med i undersökningen. Motivet till detta har varit att erhålla företag med en viss storlek vilket har uppfattats vara av betydelse för förekomsten av kvalificerade redovisningssystem. Många uppsatser har skrivits om endast börsnoterade företag. Vi har valt byggföretag för att de är bra symbol för entreprenader.
- Vi tittar enbart på juridisk person vilket innebär att där finns två alternativa intäktsredovisningsmetoder att välja på.
- Med de grundläggande principerna menar vi realisations-, matchnings- och försiktighetsprincipen.
- I de kvalitativa egenskaperna tittar vi på begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet

2 Metod

Syftat med detta kapitel är att förklara hur studien vetenskapligt utförts. Metodavsnittet presenterar och motiverar studiens design och val av ämne, vilket metod som används samt hur företag och respondenter valts. Vidare behandlas hur insamlingen av empirisk data skett och intervjuernas genomförande. Kapitlet avslutas med källkritik.

2.1 Val av ämne:

Företags intäktsredovisning är ett ämne som det under senare år debatterats mycket kring. Framförallt intäktsredovisning i byggföretag är ett komplext och problematiskt område där det finns många olika ramverk som reglerar intäktsredovisning. Dessa ramverk stämmer inte alltid överens med varandra, vilket leder till att redovisning och periodisering av intäkter görs på olika sätt beroende på hur regelverket tolkas.

Våra val av studieobjekt kommer att leda fram till hur de grundläggande principerna för redovisning och de kvalitativa egenskaperna (relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet, begriplighet) avspeglas i redovisningen av intäkter för större icke börsnoterade byggföretag med hänsyn till nuvarande regler.

2.2 Val av metod

De två metoder som oftast nämns i sammanhanget är kvantitativa och kvalitativa undersökningar. Kvantitativa metoder är mer formaliserade och strukturerade. Forskaren har en betydligt större kontroll över undersökningssituationen och metoderna bestämmer på förhand vilka svar som är tänkbara. Kvantitativa metoder lämpar sig således för formaliserade analyser, jämförelser och testning av generaliserbarhet i kombination med statistiska mätmetoder. Ett exempel på en kvantitativ metod är enkätundersökning.¹⁷

¹⁷ Holme, I. M. & Solvang, B. K, *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*, s14

Kvalitativa studier syftar till att undersöka av vilken karaktär en företeelse är, hur den ska identifieras m.m. Kvalitativ forskning använder exempelvis fallstudier och djupintervjuer, till skillnad från kvantitativ forskning som använder statistik, enkätundersökningar och randomiserade försök, och studerar mätbara fenomen. Kvalitativ metodik får ofta karakterisera vad som uppfattas som kvalitativa studie: djupintervjuer, fallstudie, interventionsstudier, deltagande observation. Kvalitativ forskning innebär fördjupning i enstaka fallstudier snarare än att generalisera över ett stort antal fall.¹⁸

Vi har valt en kvalitativ metod i syfte att undersöka hur de valda företagen redovisar intäkterna och varför de väljer en viss redovisningsmetod. Kvalitativ metod tillåter oss att gå på djupet genom att ställa mer öppna frågor om företagets intäktsredovisning. Därigenom kan vi skriva en tillfredsställande redogörelse om hur redovisningsprinciperna och de kvalitativa egenskaperna avspeglas i företagets intäktsredovisningar.

2.3 Val av företag

Med hänsyn till det underliggande syftet med uppsatsen vilket är att undersöka hur byggföretag redovisar intäkter för fast priskontrakt som sträcker sig mer än ett räkenskapsår, har vi valt att undersöka några byggföretag. Vi har huvudsakligen använt oss av databasen ”*Retriever Bolagsinfo*” vid undersökning av hur många större bolag som är icke-noterade. I databasen sökte vi på aktiva aktiebolag med SNI-koden 41 (branschkod för byggbranschen) i Göteborg med mer än 50 anställda, en omsättning på mer än 80 miljoner kronor och en balansomslutning på över 40 miljoner. På detta sätt fick vi fram 30 företag. Vi har använt deras årsredovisning för att få fram hur redovisning av entreprenaduppdrag ser ut. Därefter valde vi de 16 företag som ligger i Göteborg för att kunna göra personlig intervju. Vi tog kontakt med ekonomiansvariga i de företagen via mail och presenterade oss och vårt arbete och att vi ville boka tid för intervju. Till slut fick vi tid för intervju med två företag: Protective System Svenska Productions (PSSP) och Tuve Bygg Aktiebolag.

¹⁸ Wallén G, *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, s 73 - 79

Med hjälp av årsredovisningarna och intervjuer med de två ovan nämnda företagen kunde vi svara på fråga 1. För att kunna svara på fråga 2 bestämde vi oss för att kontakta revisorer som har erfarenhet inom ämnet. Vi kontaktade Deloitte, KPMG, PricewaterhouseCoopers och Ernest & Young. Slutligen fick vi träffa representanter från KPMG och Deloitte.

2.4 Datainsamling

För att kunna besvara frågeställningarna krävs, förutom att en referensram byggs upp utifrån litteraturstudier, att empiriskt material samlas in. Vi har använt flera sätt för att samla in data. Först samlade vi in information genom att läsa litteratur om intäktsredovisning och genom det här tillvägagångssättet fick vi baskunskap inom området. Vi läste även regelverket för intäkter d v s redovisningsrådets rekommendation.

För att sätta oss in i ämnet ytterligare sökte vi efter lämplig litteratur på Google, ekonomiska biblioteket och dess databaser. Sökord som vi använde var intäktsredovisning, successiv vinstavräkning, färdigställandemetoden, byggbransch och entreprenader. Vi hittade fyra examensarbeten samt några artiklar. Examensarbetena är från 2006 och 2010 och de behandlar hur ett urval av svenska börsnoterade företag redovisade intäkter från fastpriskontrakt. Förutom ovan nämnda examensarbeten har vi hämtat information från läroböcker inom ämnet. När det gäller svensk lagstiftning och praxis har vi använt oss av RR 10 samt vägledning från Sveriges Byggindustrier.

Vi använde oss av databasen "Retriever Bolagsinfo" dels för att hitta lämpliga företag att intervjua, dels för att granska de företagens elektroniska årsredovisningar. Vi har studerat deras resultaträkningar, balansräkningar samt noter för att komma på hur företagen redovisar sina inkomster från fastprisuppdrag. För att kunna komplettera informationen vilket krävs för att kunna svara på uppsatsens frågor bestämde vi att intervjua några företag.

När vi genomförde intervjuerna med företagen insåg vi att de inte kunde hjälpa oss att svara på frågeställning 2. Därför tog vi också kontakt med revisionsbyråer för att intervjua revisorer vilka har kunskaper om området giltigt för frågeställning 2.

2.4.1 Intervjuernas genomförande

Intervjuer är en lämplig datainsamlingsmetod när ett begränsat antal enheter ska undersökas. Nackdelar med intervju är att de är ganska tidskrävande. Det är praktiskt att banda intervjuer om det kan ske utan det stör samtalet. Om man bearbetar med direkta intervjuer som spelas in på band bör utskrifts av banden ske inom någon dag.¹⁹. Intervjuerna hölls via telefon och genom personligt möte. Respondenterna fick frågor i förväg via mail för att kunna förbereda sig.

Vi spelade in alla intervjuer. Enligt Jacobsen är det fördelaktigt med bandinspelning då det är lättare att få ett flyt i samtalet och en naturlig diskussion. Anteckningar behöver inte föras så noggrant och det är lättare att fokusera kring diskussion och frågeställning. Vi var båda närvarande under intervjuerna eftersom vi ansåg att det då var lättare att få igång en diskussion om ämnet.

Vi har intervjuat en redovisningskonsult, en redovisningschef och två revisorer. Vi hade olika typer av frågor till företagen och revisorerna. De frågorna som vi ställde till företagen syftade till att besvara frågeställning 1 medan frågorna till revisorerna hjälpte oss att besvara frågeställning 2.

När respondenten från Protective System Svenska Productions fick frågorna insåg hon att hon inte var rätt person. Vi fick då istället vända oss till deras redovisningskonsult (Jan Quist) som hade bättre kunskaper inom intäktsredovisning. Intervjun med Jan Quist hölls per telefon, en högtalartelefon där respondenten blev inspelad. Vi hade i förväg bett respondenten om godkännande till detta.

¹⁹ Wallén G, *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, s 78

De övriga intervjuerna var besöksintervjuer. Målsättningen med våra intervjuer var att ge intervjupersonerna så stort utrymme som möjligt att diskutera kring de frågeställningar som uppsatsen åsyftar att besvara. Vi försökte att skapa en flexibilitet genom att lämnades frihet för intervjuaren att lägga om ordningsföljd och lägga till frågor under intervjuens gång. Dessutom använde vi en semistrukturerad intervju med öppna svar som spelas in.

2.5 Källkritik

Bedömning av informationskvalitet är en motsvarighet till historisk källkritik.

Informationskvalitet bör bedömas med avseende på:

- Informationskälla, bakgrund, det sammanhang i vilket informationen har uppstått
- Upphovsmannens egen roll, observationer eller källor
- Syfte, avsedd mottagare
- Generaliserbarhet och tillämpningsområde
- Villkor för revidering, gallring, arkivering
- Tidigare utförda ändringar eller bearbetningar
- När gjordes senaste revidering
- Den faktiske användarens syften, följer av användning i andra sammanhang än det registret upprättats för.
- Finns annan kompletterande och oberoende information?

Den litteratur och de elektroniska dokument som valts till denna studie har alla redan genomgått en kritisk granskning. För att öka uppsatsens dignitet är den utgivna litteratur som använts skriven av välkända och etablerade författare inom respektive område. För en uppsats av denna karaktär, där nuvarande lagar och normer har stor betydelse, är det viktigt att den litteratur och lagstiftning samt det elektroniska materialet som används är aktuella. Lagar och normer förändras och uppdateras med jämna mellanrum. Det är därför vi har valt de senaste upplagorna av dessa.²⁰

²⁰ Wallén G, *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, s 85 - 86

3 Referensram

I detta kapitel presenterar vi nuvarande ramverk för intäktsredovisning, kvalitativa egenskaper och redovisningsprinciper samt några specifika föreskrifter som gäller för den bransch vi valt. Detta kapitel relaterar vidare till det som tas upp i empirin.

3.1 Begreppet intäkt

Det har under 1900-talet utvecklats fyra fristående intäktsdefinitioner. Den första intäktsdefinitionen för redovisning innebär att en intäkt intjänas successivt under en reell produktionsprocess. Detta utgör den traditionella synen på vad som utgör en intäkt. Enligt den andra definitionen uppkommer intäkten först när produkten eller tjänsten har färdigställts och sålts. När så ske uppstår ett reellt utflöde. En intäkt definieras i det här fallet som den avlämnade produkten eller tjänsten. Den tredje definitionen fokuserar på en betalningssituation. En intäkt kan för det fjärde, om bokföringsmetoder används som utgångspunkt, definieras som en ökning av det egna kapitalet. Det innebär att intäkten således definieras som en periodiserad inkomst som ökar ägarkapitalet med undantag av ökningarna som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument.²¹

3.2 Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag

Ett entreprenadavtal kan avse produktion av ett enskilt objekt t ex en bro, byggnad, damm, pipeline, väg, fartyg eller tunnel. Det kan också avse produktion av flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning teknik och funktion eller användning, exempelvis är uppdrag som avser uppförande av raffinaderier och andra komplexa objekt.²²

Ett entreprenadavtal kan utformas på olika sätt. Uppdelning sker i uppdrag på löpande räkning och fastprisuppdrag.²³ Uppdrag på löpande räkning är ett uppdrag där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per

²¹ Falkman P, *Teori för redovisning*, s. 77

²² Redovisningsrådet rekommendation 10, p 3

²³ Bokföringsnämnden, *Redovisning av intäkter*, p 25

tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.²⁴ Å andra sidan är ett fastprisuppdrag definieras helt enkelt som ett entreprenaduppdrag där avtal slutits om ett fast pris för hela uppdraget eller per produceras enhet och där priset kan höjas på grund av klausuler om kompensation för prisstegringar.²⁵ Att klassificera ett uppdrag till löpande räkning eller fast pris utgår från vem som tar risken om uppdraget inte blir genomfört. Med risken menas att uppdraget blir dyrare. Om uppdraget är till fast pris är det uppdragstagaren som tar risken. Är uppdraget på löpande räkning tar uppdragsgivaren risken.²⁶

Den stora huvudfrågan vid intäktsredovisning är när intäkter kan anses vara realiserade. För att avgöra denna fråga tillämpas den så kallade realisationsprincipen. Principen innebär att inga orealiserade vinster får ingå i det redovisade resultatet, samt att den ekonomiska ställningen skall redovisas utan påverkan av sådana vinster.²⁷

RR 10 definiera uppdragsinkomsten som det beloppet som motsvarar det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas. Att fastställa uppdragsinkomstens storlek för fast pris uppdrag är förenat med osäkerhet beroende på framtida händelser. Inkomstkalkylerna behöver därför ofta revideras när utfallen av sådana händelser blir kända. Följaktligen kan uppdragsinkomsten öka eller minska från den ena redovisningsperioden till den andra.²⁸ Det problem som uppstår vid redovisning av dessa är hur inkomster och utgifter ska periodiseras under den period som arbetet pågår, det vill säga när intäkter och kostnader ska redovisas. Innan Redovisningsrådets rekommendation RR 10 *Entreprenader och liknande uppdrag* trädde ikraft i början av år 2001 var det praxis bland svenska byggföretag att redovisa enligt *färdigställandemetoden*, där intäkter inte redovisas förrän uppdraget är slutfört.²⁹

²⁴ Redovisningsrådet rekommendation 10, p 3

²⁵ Redovisningsrådet rekommendation 10, p 3

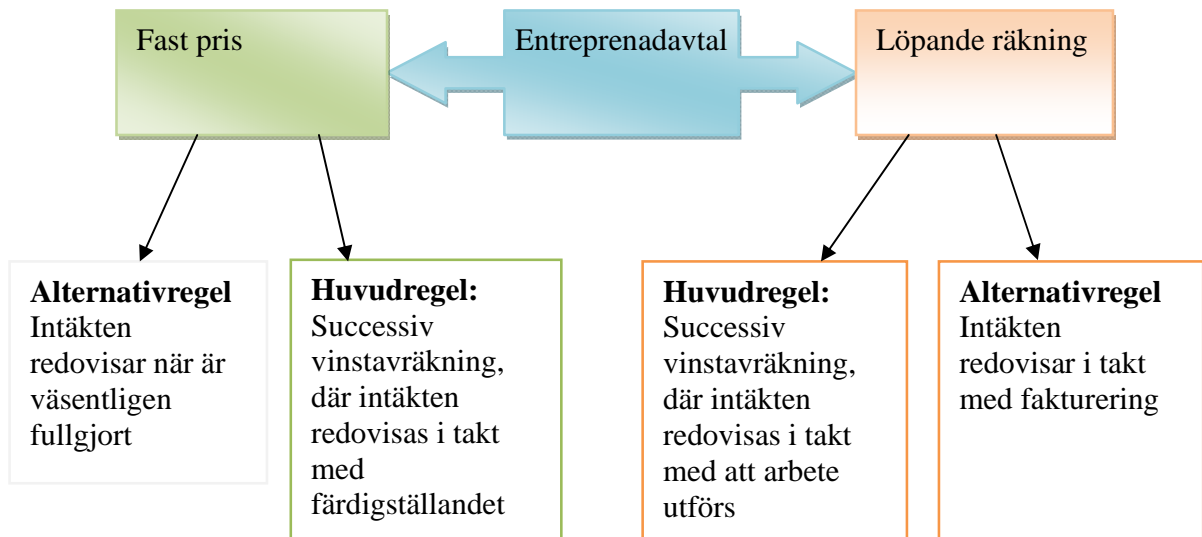
²⁶ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*

²⁷ Thorell P, *Företagens redovisning – Grundläggande räkenskapsförståelse*, s 57

²⁸ Redovisningsrådet rekommendation 10, punkt 12

²⁹ Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag*,

Nedanstående bild visar relation mellan uppdragstyp och metoder för redovisning av intäkter.



Figur 1. Relation mellan entreprenaduppdrag och redovisningsmetod (Våra egna bild, informationen plockade från BFNAR 2003:3)

3.2.1 Huvudregel: Successiv vinstavräkning

Huvudregeln innebär att projektets inkomster periodiseras och att projektets utgifter kostnadsförs när resurser förbrukas³⁰. Enligt metoden matchas uppdragsinkomsten mot uppdragsutgifterna på basis av det arbete som utförts till och med balansdagen. Färdigställandegraden för ett uppdrag kan fastställas på olika sätt beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av:

- Förhållande mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter.
- Utfört arbete på basis av genomförd besiktning eller granskning eller fysisk färdigställandegrad för uppdraget.³¹

³⁰ En branschrekommendation från Sverige Byggindustrier

³¹ Redovisningsrådet rekommendation 10, p 30

När utfallet av ett uppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall uppdragsinkomsten som är hänförliga till uppdraget redovisas som intäkt i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. Principen om successiv vinstavräkning bygger på synsättet att prestationen fullgörs i takt med utförandet (upparbetningen) av respektive projekt. Att redovisa intäkt och resultat för perioden i takt med dess upparbetning ger en direkt koppling mellan den ekonomiska rapportering och den verksamhet som bedrivits under perioden. Ett sådant redovisningssätt leder till att utomstående intressenter får ett bättre underlag för sin bedömning av företaget och resultat av dess verksamhet.

För fastprisuppdrag kan utfallet beräknas på ett tillförlitligt sätt om samtliga följande villkor är uppfyllda:

- den totala uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne
- Såväl de totala utgifterna för att slutföra uppdraget som är färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt

Det är nödvändigt för uppdragstagaren att ha ett effektivt internt system för kalkylering och utfallsrapportering för att på ett tillförlitligt löpande kunna beräkna utfallet av uppdraget. Med utgångspunkt i ett sådant system följer företaget beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under uppdragets gång.

Principen om successiv vinstavräkning innebär således inte att det alltid är en vinst som ska redovisas i resultaträkningen. Den är mer ett uttryck för att resultaträkningen ska återspegla det som företaget i praktiken arbetat upp under perioden.³²

3.5.2 Alternativregel: Färdigställandemetoden

Enligt alternativregel ska inkomst till fast pris redovisas som intäkt när arbetet är väsentligen fullgjort.³³ Ett pågående uppdrag till fast pris redovisas till resultaträkning

³² Nytt från revisorn nr 8-9/2005

³³ Bokföringsnämnden, *Redovisning av intäkter*, p 39

först när uppdraget är slutfört. Inom skatterätten används begreppet ”slutlig ekonomisk uppgörelse” vilket oftast innebär att intäkten inte behöver tas upp innan slutfaktura är skickad, granskad och betald. Mot bakgrund av sambandet mellan redovisning och beskattning tillåter RR 10 att uppdrag i juridisk person kan redovisas inom ramen för inkomstskattelagens regler.³⁴

3.5.3 *Upplysningar*

Enligt RR 10 ska upplysningar lämnas om:

- Summan av de uppdragsinkomster som redovisats som intäkt under redovisningsperioden
- de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden och
- de metoder som använts för att fastställa färdigställandegrad för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal.³⁵

3.2 Redovisningsprinciper

Lagregler och rekommendationer utformas oftast med ledning av vid gällande tidpunkt förekommande redovisningsprinciper. Olika principer väljs eller har olika tyngd beroende på vilken syn som man har på redovisningens uppgift. Särskild betydelse får emellertid allmänt accepterade redovisningsprinciper när det gäller fall som inte regleras i lag eller i rekommendationer, för bedömning av om den valda redovisningslösningen kan anses uppfylla kravet på god redovisningssed. Viktigaste principerna som är underlag för när och på vilket sätt en intäkts skall redovisas är realisations-, försiktighet- och matchningsprincipen. Principerna för intäktsredovisningen kan variera mellan företag, men framför allt mellan branscher. En generell frågeställning som ofta orsakar stora redovisningsproblem är hur man skall fastställa tidpunkten för intäktens realiserade om arbetet som skall utföras kommer att ta flera år.³⁶

³⁴ Redovisningsrådet rekommendation 10, p 45

³⁵ Redovisningsrådet rekommendation 10, p 39

³⁶ Thorell P, *Företagens redovisning – Grundläggande räkenskapsförståelse*, s 58

3.2.1 Realisationsprincipen

Realisationsprincipen innebär bland annat att ett företag ska redovisa en inkomst som en intäkt när företaget i allt väsentligt utfört den prestation som det åtagit sig att utföra.³⁷ Om åtagandet innebär att företaget inte ska utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten ska redovisas som intäkt när företaget har rätt till inkomsten. Principen syftar till att svara på tidpunkten som intäkter ska redovisas. Det innebär bland annat att inkomster anses uppkomma och skall redovisas som intäkter när ekonomisk transaktion har ägt rum.³⁸ Enligt Smith skall intäkter redovisas vid ett tillfälle som motsvarar försäljningstillfället. Vid tjänsteuppdrag realiserar intäkter när uppdragstagaren har fullgjort sina prestationer enligt avtal.³⁹

Lagerström ställer upp tre kriterier för när en intäkt ska anses vara realiserad. Dessa kriterier är:

- *Mätbarhet* – Företaget måste kunna sätta ett monetärt värde på varan eller tjänster som är beräknat på ett tillförlitligt sätt.
- *Inträffad händelse* – Företaget måste kunna säkerställa att en transaktion med utomstående part kommer att inträffa.
- *Väsentlig del av intjänandeprocessen genomförd* – Parterna måste i utbyte av objekt ha fullgjort så stor del av sina åtaganden att utfallet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.⁴⁰

I årsredovisningslagen (1995:1554) beskrivs realisationsprincipen som endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen (2 kap 4 § första stycket 3 a). Vidare framgår att intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning (2 kap 4 § första stycket 4).

Realisationsprincipen kan motiveras utifrån en avvägning mellan de kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet. Validitet tolkas som att resultatet skall avspegla

³⁷ Falkman P, *Redovisning och skatt*, s 33-31

³⁸ Gröjer J, *Grundläggande redovisningsteori*, s 97

³⁹ Thorell P, *Företagens redovisning – Grundläggande räkenskapsförståelse*, s 57

⁴⁰ Lagerström B, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten*, s 41-44

värdeskapande i företaget. Det innebär att man skulle redovisa resultatet under hela produktionsprocessen. Om man å andra sidan enbart beaktade kravet på verifierbarhet, skulle man inte redovisa något resultat alls förrän man fått betalt från kunderna.⁴¹

3.2.2 Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen har länge varit vägledande inom extern redovisningen i syfte att inte skapa för positiva bilder av olika verksamheter. Försiktighetsprincipen kan tolkas på tre separata sätt:

- Tillgångar ska värderas lågt och skulder värderas högt
- Icke realiserade intäkter redovisas inte
- Av flera alternativ redovisas alltid det sämsta utfallet⁴²

Det innebär att man inte vill riskera att redovisa orealiserade vinster på grund av den osäkerhet som alltid är förknippad med framtida händelser. Det är däremot godtagbart att redovisa orealiserade förluster trots denna osäkerhet.⁴³ Överdriven försiktighet i resultaträkning kan vara vilseledande för externa intressenter. Det innebär att om försiktighetsprincipen drivs för långt kan den komma i konflikt med kravet på att redovisningen skall ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning.⁴⁴ Att försiktighet ska beaktas betyder dock inte att det är tillåtet att medvetet underskatta intäkter. En sådan underskattning skulle nämligen leda till att rapporterna bryter mot neutralitetsprincipen och därmed inte heller blir tillförlitliga.⁴⁵

3.2.3 Matchningsprincipen

Den grundläggande tanken bakom matchning är att nedlagda utgifter, som i framtiden ger upphov till intäkter, skall kostnadsföras den period som intäkten realiserar och redovisas,

⁴¹Smith D, *Redovisningens språk*, s 81

⁴²Falkman P, *Redovisning och skatt*, s 30

⁴³Smith D, *Redovisningens språk*, s 88

⁴⁴Thorell P, *Företagens redovisning – Grundläggande räkenskapsförståelse*, s 26-27

⁴⁵Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 37

oberoende av när den uppkommer.⁴⁶ Innebörden av matchningsprincipen är således beroende av när intäkterna erkänns i redovisningen.⁴⁷

Enligt Lagerström är matchningen således i realiteten ofta svår, dels därför att förbrukade resurser för specifika intäkters förvärvade skall identifieras, och dels därför att förbrukningen skall värderas i monetära termer. Tillämpningar av matchningsprincipen som sådan inbegriper av naturliga skäl en stor portion av bedömning av den som redovisas. Det är här troligt att intäktsredovisningen fordrar mer av objektiva bevis och säkerhet i bedömningar än vad som fordras för redovisningen av kostnader. Skälet till detta står att finna i försiktighetsprincipen. Förväntade förluster anteciperas till full vilket inte är fallet med förväntade intäkter.⁴⁸

3.3 Kvalitativa egenskaper

För att redovisningen ska uppnå en rättvisande bild av ett företags ställning och resultat krävs att informationen uppfyller ett antal kvalitativa egenskaper. Dessa kvalitativa egenskaper är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.⁴⁹

3.3.1 Begriplighet

Begriplighet innebär att den information som företaget lämnar i sin redovisning ska vara lättbegriplig för intressenten. Härvid förutsätts att användarna har rimlig kunskap om statlig verksamhet, ekonomi och redovisning samt att de är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Information som rör komplicerade frågor och som bör ingå i de finansiella rapporterna därför att den är relevant för användarna som beslutsunderlag får dock inte utelämnas enbart av det skälet att den kan vara alltför svår för vissa användare att förstå.⁵⁰

3.3.2 Relevans

⁴⁶ Falkman P, *Redovisning och skatt*, s 30

⁴⁷ Smith D, *Redovisningens språk*, s 81

⁴⁸ Lagerström B, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten – Fallstudie i tre byggföretag*, s48

⁴⁹ Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 29

⁵⁰ Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 30

För att redovisningen ska vara av värde för intressenten bör informationen som företaget visar innehålla inträffade, aktuella samt framtida händelser, med andra ord relevant information. Dessa ska underlätta bedömningen och ligga till grund för intressentens beslut rörande företaget. Även eventuella åtgärder och möjligheter vid tänkbara förändringar ska framgå, samt att informationen kan bekräfta eller redigera tidigare bedömningar.⁵¹

Det finns aspekter på relevans, prognosrelevans och återföringsrelevans. I det första fallet används redovisningsdata som underlag för t.ex de prognoser som investerarna på aktiemarknaden gör. I det senare fallet används redovisningsdata för en kontroll av riktigheten i tidigare prognoser, och den kontrollen kan i sin tur påverka efterföljande prognoser och därmed efterföljande beslut.⁵²

3.3.3 Tillförlitlighet

Egenskapen tillförlitlighet handlar om redovisningens avbildningsförmåga att avbilda en ekonomisk verklighet i företag. Aspekter av egenskapen kan fångas upp av begreppen validitet, verifierbarhet och neutralitet. Validitet innebär att det finns en överensstämmelse mellan språk och verklighet. Med verifierbarhet menar Smith att det måste finnas ett mått med någon form av bevis med en verifikation. Kravet på neutralitet är snarast kopplat till avsikten hos redovisningsproducenterna d.v.s företagen eller avsikterna hos dem som man utfärdar lagar och standarder på redovisningsområdet.⁵³

För att informationen som framkommer i en redovisning ska vara användbar måste den även vara tillförlitlig i den grad att ingen vinklad information eller väsentliga felaktigheter framförs. Det kan även innebära att en del relevant information som borde redovisas, inte redovisas då den kan vara väldigt osäker vilket kan ge en vilseledande bild av resultaträkning och balansräkning. Detta för att ge goda möjligheter för intressenter att bedöma tillförlitligheten krävas utförliga upplysningskrav i redovisningen.⁵⁴

⁵¹ Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 31-35

⁵² Smith D, *Redovisningens språk*, s 27-30

⁵³ Smith D, *Redovisningens språk*, s 26-30

⁵⁴ Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 36-43

3.3.4 Jämförbarhet

Värderingsprinciper och prestationsförändringar för liknande transaktioner och händelser ska redovisas på ett homogent sätt för att intressenter ska ha möjligheten att bilda sig en uppfattning om trender i företaget. De homogena redovisningsprinciperna ska vara använda över en längre tid i varje enskilt företag och ligga till grund för att intressenten ska kunna jämföra olika företag. De använda redovisningsprinciperna ska även redovisas utförligt och tillsammans med eventuella ändringar sedan tidigare samt effekterna av dessa ändringar.⁵⁵

Det här kriteriet har två aspekter som är så pass olikartade att vissa snarare vill se dem som två olika egenskaper. Den ena aspekten avser jämförbarhet mellan företag medan den andra avser jämförbarhet över tiden för ett och samma företag.⁵⁶

3.4 Samband mellan redovisning och beskattning

I Sverige råder ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Detta samband fick sina grunddrag redan under 1920-talet genom 1928 års inkomstskattelag numera Inkomstskattelagen och 1929 års bokföringslag. Framför allt tar sambandet sikte på periodiseringar av inkomster och utgifter men även principer för värderingar av tillgångar och skulder har betydelse för när i tiden intäkter och kostnader skall redovisas. Ett syfte med sambandet är att den bokföringsmässiga redovisningen skall kunna ligga till grund för beskattningen.⁵⁷

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning tillåts RR 10 att man vid redovisningen i juridisk person redovisar entreprenadintäkts enligt reglerna för pågående arbeten i inkomstskattelagen (IL). När det gäller tidpunkten för att intäktsredovisa en entreprenad som inte redovisats enligt successiv metod utan först efter färdigställandet är det de allmänna reglerna för intäktsredovisning som får styra tidpunkt. Det innebär att

⁵⁵ Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, p 43-47

⁵⁶ Smith D, *Redovisningens språk*, s 30

⁵⁷ Skatteverket, *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, p 2

prestationen ska vara slutförd, det ska vara sannolikt att framtida ekonomiska fördelar kommer att tillföras företaget och uppdragets inkomster och utgifter ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt.

Tolkningen av begreppet slutredovisa framgår av Riksskatteverkets rekommendation om pågående arbeten. Enligt denna rekommendation bör ett arbete slutredovisas när det är avslutat. Ett arbete bör anses som avslutat i och med att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller bort ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen.⁵⁸ Enligt Byggbranschens Allmänna Bestämmelser AB 92 har entreprenören sex månader på sig att efter entreprenadtidens utgång (slutbesiktning) översända faktura. Beställaren har sedan en månad på sig att betala. När denna betalningsfrist utgått och beställaren godkänt eller betalt slutfakturan anses slutlig ekonomisk uppgörelse ha skett. Enligt tillämpad branschpraxis som den beskrivs i Byggföretagets Årsredovisning – en vägledning från Sveriges Byggindustrier, ska arbetet vinst avräknas vid denna tidpunkt.

⁵⁸ RSV Dt 1993:1

4 Empiri

***E**mpiriavsnittet skildrar den kvalitativa undersökningens resultat. Resultatet har inhämtats genom intervjuer, vilka har genomförts med hjälp av personer som har expertkunskap om hur intäktsredovisning av entreprenaduppdrag utförs praktiskt.*

4.1 Årsredovisningsstudien

Syftet med årsredovisningsstudien är att se hur företagen har redovisat sina inkomster från fastprisuppdrag i Sverige. I denna studie har vi tittat på resultaträkning, balansräkning och noter. Resultat av vår studie är baserat på årsredovisningar från 30 större icke-noterade byggföretag i Västra Götalands län år 2010.

Samtliga 30 företag upprättar sina redovisningar enligt årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens Allmänna råd. I tillägg till detta har vissa företag skrivit i sina noter att "När allmänna råd från Bokföringsnämnden saknas har vägledning hämtats från Redovisningsrådets rekommendationer och tillämpliga fall från uttalanden av FAR SRS".

Resultaten har sorterats efter omsättningarnas storlek från högsta till lägsta, som framgår av tabellen nedan. Ju högre omsättningsvärdet är desto högre är sannolikheten att företaget kommer att använda sig av successiv vinstavräkning för redovisning av sina intäkter från fastprisuppdrag.

I tabellen nedan presenteras sambandet mellan företags storlek och metod för intäktsredovisning vid uppdrag till fast pris i alla de studerade årsredovisningarna.

Företagsnamn	Omsättning	Summa tillgångar	Antal anställda	Metod
Wäst-Bygg AB	1 044 170	234 521	172	Successiv
Götenehus Group	719 080	602 857	247	Successiv
Tuve Bygg AB	493 162	169 316	174	Färdigställande
Hökerum Bygg AB	479 252	272 876	69	Successiv
Backgårdens Bygg Bo Johansson AB	467 430	126 246	242	Successiv
SEFA Byggnads AB	458 010	151 594	122	Successiv
PEAB Grundläggning AB	441 817	327 696	117	Successiv
AF Bygg Göteborg	418 714	253 036	138	Successiv
Mjökaks Entreprenad	394 154	555 651	68	Färdigställande
PEAB Byggservice Väst	376 491	104 952	227	Successiv
Byggnadsaktiebolaget Tomstaden	342 794	105 003	64	Successiv
Calles Byggnads i Skövde	318 615	91 977	99	Successiv
Erlandsson Bygg i Väst AB	309 979	91 534	161	Successiv
Betongsprutnings AB	288 639	102 866	121	Successiv
Skandinaviska Glassystem	280 807	96 013	105	Färdigställande
Tommy Byggare AB	267 079	84 241	122	Successiv
Asplunds Bygg i Falköping	266 212	41 561	108	Färdigställande
NOVAB AB	258 713	77 627	94	Färdigställande
Protective System Svenska Production	247 626	88 958	70	Färdigställande
Billström Riemer Andersson Bygg AB	234 363	74 291	63	Successiv
DAB Domiflexi	203 611	85 653	147	Färdigställande
UBAB Ulricehamns Betong AB	205 874	206 870	110	Färdigställande
Bergman & Höök Byggnads AB	178 138	41 106	50	Ospecificerad
H.A Bygg Entreprenad AB	175 728	130 359	85	Ospecificerad
RO-Gruppen AB	170 619	49 931	54	Successiv
Källfelt Byggnadsaktiebolag	146 047	590 305	68	Färdigställande
Granova Bygg Aktiebolag	145 259	47 263	77	Successiv
F.O Peterson & Söner Byggnads	121 767	135 458	110	Färdigställande
AB Fristad Bygg	117 870	101 880	74	Färdigställande
Lagen Byggcenter 4U i Borås4	97 674	91 878	55	Inga fastprisuppdrag

Tabellen ovan visar att elva företag använder sig av färdigställandemetoden medan sexton företag använde successiv vinstavräkning vid redovisning av intäkter från fastprisuppdrag. Detta innebär att fler större icke-noterade svenska byggföretag använder sig av successiv vinstavräkning än av färdigställandemetoden. Två företag anger inte redovisningsmetoder på sina årsredovisningar medan ett företag inte hade några fastprisuppdrag vid årets slut 2010, men tidigare år hade företaget tillämpat färdigställandemetoden.

De företag som använder sig av successiv vinstavräkning har skrivit i sin årsredovisning att intäkter och kostnader för uppdrag till fast pris redovisas som intäkt respektive kostnad i förhållande till färdigställandegraden på balansdagen. Om det fakturerade beloppet inte motsvarar den verkliga uppdragsgraden redovisas skillnaden (med avdrag för beräknad vinst) som pågående arbete i balansräkningen. Om projektet förväntas gå med förlust görs en reservering för denna så snart den kan befaras.

Av sexton företag som tillämpar successiv vinstavräkning, har nio företag skrivit i sina årsredovisningar hur de beräkna färdigställandegrad. Enligt företagen bestäms färdigställandegrad genom att nedlagda utgifter på balansdagen jämförs med beräknade totala utgifter.

Två företag tillämpar successiv vinstavräkning enbart i koncernredovisningen medan deras moderbolag använder sig av färdigställandemetoden.

De företag som tillämpar färdigställandemetoden har skrivit på sina årsredovisningar att uppdrag till fastpris vinstavräknas efter en slutlig ekonomisk uppgörelse träffas med beställaren. I pågående arbeten ingår nedlagda direkta kostnader samt skälig andel av indirekta kostnader. Om ett projekt riskerar att gå med förlust görs en reservering efter individuell prövning. Pågående arbeten redovisas som tillgång medan fakturerade belopp på dessa pågående arbeten redovisas som skuld.

Redovisningsprinciper som behandlar intäkter anges inte i årsredovisningarna för två av de trettio studerade företagen men när vi kontrollerade balansräkning konstaterade vi att pågående arbeten var nettot av fakturering och nedlagda kostnader. Detta förstod vi som att dessa företag använder sig av färdigställandemetoden. I balansräkningen redovisas entreprenaduppdragen som fakturerad men ej upparbetad intäkt bland kortfristiga skulder.

4.2 Intervju med företag

Informationen nedan kommer från företagens årsredovisningar samt från intervjuar med företagens ekonomiansvariga.

4.2.1 Protective System Svenska Productions (PSSP)

På PSSP gjorde vi telefon intervju den 2 december 2011 med Jan Quist, deras redovisningskonsult.

Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag

Jan började med att berätta hur företaget klassificerar sina inkomster till fast pris eller löpande räkning. Enligt Jan är entreprenadavtal viktigt för att förstå hur inkomsten bestäms. Kontraktet anger hur mycket beställaren kommer att betala för uppdraget. PSSP rapporterar sina intäkter från uppdrag till fast pris enligt färdigställandemetoden. Varje uppdrag har sitt eget nummer som används vid redovisning av direkta och indirekta kostnaderna. Dessa nummer gör att bolaget kan registrera kostnaderna och intäkterna på rätt uppdrag. Indirekta kostnaderna fördelas mellan de olika uppdragen. Avstämningar görs normalt för att säkerställa att kostnader och intäkter har bokförts på rätt uppdrag. Kostnader som företaget hade haft för uppdrag som inte är avslutade redovisas som en tillgång till konton ”Pågående arbete för annans räkning”. Redovisade intäkter baseras på slutresultatet snarare än uppskattningar på utfört arbete. Han tycker att det är lätt att beräkna intäkter utifrån färdigställandemetoden, där alla nedlagda kostnader plus vinst för färdiga projekt räknas. Genom att använda den här metoden betalar företaget skatt för den verkliga vinsten som påträffas i företaget.

När det gäller de faktorer som påverkade deras val av redovisningsmetod var Jan säker på att ekonomiska fördelen var en av dem. Vidare tycker Jan att redovisning av intäkterna enligt successiv vinstavräkning kräver bra system som kan hantera utgifterna för varje uppdrag, och det kostar mycket pengar. Vid denna tidpunkt är företaget inte berett att betala för det. Dessutom har företaget många projekt som slutar på samma år, så det finns inte mycket fluktuationer på intäkterna. Ett annat skäl till att välja färdigställandemetoden är att det är lättare att beräkna intäkterna.

Redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaperna

PSSP upprättar sin finansiella rapportering med beaktande av realisationsprincipen. Intäkterna redovisas när prestationen är fullgjord. Enligt Jan är uppdraget avslutat när allt är fullt betalt. Med andra ord redovisas intäkterna i resultaträkningen när kunden har betalat för uppdraget. På frågan om PSSP beaktar redovisningens kvalitativa egenskaper i sin intäktsredovisning var Jan säker på att verifierbarhet och begriplighet är viktiga för redovisning. Med begriplighet menar Jan att PSSP alltid lämnar information i sin årsredovisning om vilken redovisningsmetod som företaget använder. På detta sätt blir det lättare för användare att förstå innebörden av finansiell rapportering. Med verifierbarhet menar han att färdigställandemetoden visar inträffade händelser. När det gäller relevansen tycker Jan att färdigställandemetoden saknar förmåga att lämna relevant information om företagets intäkter, men detta var inte ett stort problem för PSSP eftersom företaget har många uppdrag som slutar samma år.

4.2.2 Tuve Bygg Aktiefbolag

På Tuve Bygg AB gjorde vi intervju med Patrik Öberg. Patrik arbetar som redovisningschef.

Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag

Sedan många år har Tuve Bygg tagit in sina inkomster från entreprenadarbete till ett fast pris efter slutbesiktning (färdigställandemetoden). Från januari 2011 började Tuve Bygg AB att använda successiv vinstavräkning. Anledningen till att bolaget beslutat sig för att ändra sin metod för redovisning från färdigställandemetoden till successiv vinstavräkning är behovet om att visa ett jämnt resultat. Färdigställandemetoden var bra i början eftersom företaget hade många kortare uppdrag som avslutades samma år. Alla kostnader bokfördes som tillgångar (Pågående arbete för annans räkning) och flyttades till resultaträkning när projekten är klara. Pågående arbete var nettot av nedlagda kostnader och fakturerade delbelopp. Patrik tyckte att färdigställandemetoden inte var lämplig då det visade ojämnt resultat efter det att företaget började arbeta med större projekt som

sträckte sig över mer än en redovisningsperiod. Nu redovisar Tuve Bygg sina intäkter från fastprisuppdrag i takt med färdigställandegrad på balansdagen.

Enligt Patrik ställer beräkningarna stora krav på bra ekonomisystem som klarar av att rapportera utfallet och prognos för varje enskilt uppdrag. Innan uppdraget startar beräknar en ingenjör grundkostnader och intäkter som projektet kommer att innebära. Dessa uppgifter läggs in i det projektredovisningssystem som företaget använder. Alla projekt har eget projektnummer som används vid redovisning av kostnader och intäkter. Därefter uppdateras kostnader, intäkter och vinst under tiden projektet fortskrider. Tuve Bygg har prognosgenomgångar tre gånger om året 30 april, 31 augusti och 31 december där justeringar och avvikelser kan rättas till. Patrik tyckte att det är viktigt med de prognoserna eftersom vad som helst händer i ett projekt och att det därför vanligtvis alltid görs revideringar. För att beräkna färdigställandegraden på balansdagen tittar man på nedlagda kostnader i relation till totalkostnader för projekt utifrån prognoserna.

Tuve Bygg använder successiv vinstavräkning för intäktsredovisning av uppdrag till fast pris för att visa jämnt resultat. Med jämnt resultat menar Patrik att om företag har flera stora uppdrag som avslutas under samma år kan det leda till att företag visar högre resultat trots att det mesta av arbetet gjordes ett tidigare år. I många fall det skulle vara mycket bättre om intäkterna var indelade i separata år under successiv vinstavräkning.

Redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaperna

Enligt Patrik har Tuve Bygg upprättat sin finansiella rapportering enligt matchningsprincipen. Han menar att successiv vinstavräkning överensstämmer mest med matchningsprincipen. Då intäkterna måste matchas mot kostnaderna som är hänförliga till samma transaktion. Vidare tyckte han att realisationsprincipen är svår att tolka. Svårigheten ligger i att veta tidpunkten för när intäkterna ska realiseras.

Patrik anser att successiv vinstavräkning ger en mer rättvisande bild av företagets verksamhet än om de skulle använda sig av färdigställandemetoden. För att kunna använda successiv vinstavräkning måste företagen beräkna färdigställandegrad vid

balansdagen. Ibland kan det vara svårt att beräkna kostnaderna som krävs för att slutföra uppdraget.

Enligt Patrik är successiv vinstavräkning mer relevant. När det gäller tillförlighet anser Patrik att uppföljningen av ett entreprenadavtal är en viktig del i arbetet eftersom en stor del av beräkningarna är baserade på prognoser. Tuve Bygg stämmer av sina projekt löpande varje månad. Större uppföljning och genomgångar av prognosen för alla uppdrag sker tre gånger om året. Patrik berättar att revideringar av uppdragen genomförs när det finns skillnader mellan prognoser och utfall. Ibland sker revideringar som ett resultat av felaktig beräkning av prognos vid uppdragsstart. Revideringar kan även ske om det visar sig att uppdraget visar ett mer positivt utfall än det borde eftersom de inte alltid kan vara säkra på hur lång tid projektet tar att utföra. Patrick tror att Tuve Bygg har bra system som beräknar uppskattningar av utfallet av ett entreprenaduppdrag på ett tillförlitligt sätt. Med hjälp av systemet bokförs utgifterna och timmar för anställda på rätt uppdrag. Han tror att deras system är så bra att de lyckas ge tillförlitlig finansiell information.

4.3 Intervju med Revisor

För att svara på frågeställning om hur de grundläggande redovisningsprinciperna och kvalitativa egenskaperna återspeglas i dess redovisningsmetoder vände vi oss till revisorer som har erfarenhet av regelverket.

4.3.1 Deloitte

Intervju med Hans Warén 2011-12-22

På Deloitte fick vi träffa Hans Warén. Hans är auktoriserad revisor sedan 1992. Han jobbar som kontorschef i Göteborg sedan 2004.

Intäcksredovisning på entreprenaduppdrag

Hans började med att berätta vad det innebär med entreprenaduppdrag. Man måste först definiera om uppdraget är till fast pris eller på löpande räkning. Man brukar använda

successiv vinstavräkning för fast prisuppdrag och för löpande räkningsuppdrag använder man färdigställandemetoden. Det finns vissa uppdrag på löpande räkning som kan klassificeras som fastprisuppdrag exempelvis löpande räkningsuppdrag med takpris. Takpris innebär att kunden har begränsning på priset och att vill inte betala mer än ett bestämt pris. I denna situation använder man successiv vinstavräkning för uppdrag för löpande räkning.

I successiv vinstavräkning måste man bedöma färdigställandegrad och återstående kostnaderna samt beräkning av risken som företaget eventuellt kommer att uppleva.

När det gäller tidpunkten för när intäkterna skulle realiseras sa Hans att traditionellt realisas intäkterna när säljaren har överfört risken till kunderna. För entreprenad har risken upphört när uppdraget avslutat. Enligt Hans bör man titta på entreprenadavtal för att veta när risken har överfört men i praktiken använder man successiv vinstavräkning med tanke på att intäkterna realiserar i takt med utförandet. För att göra bedömningar av färdigställandegrad och den risken som finns använder en del av byggföretagen första kronan. Detta innebär att man börja resultaträkna intäkterna från den första kronan som har lagts ner i projektet. En annan variant där man har långa uppdrag som sträcker sig över flera år som att bygga flygplan, fabriker etc är att använda milestone. Med milestone menar Hans att projekt är indelade i delprojekt. Ett sådant delprojekt har en färdigställandegrad som kunderna måste godkänna. Det ska ske godkännande vid varje tidpunkt för att resultaträkna intäkterna vid dessa tidpunkter.

Redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaperna

Successiv vinstavräkning är enligt matchningsprincipen där man resultaträknar intäkterna i takt med de nedlagda kostnaderna. Bedömningar görs om hur mycket det kommer att kosta att färdigställa uppdraget. Ibland visar beräkningar att uppdraget kommer att kosta mer eller mindre. Då måste man justera marginal. Enligt Hans är det mest kritiska moment i ett entreprenaduppdrag till fast pris är att bedöma de återstående kostnaderna eftersom det styr färdigställandegrad och marginal.

Hans anser att metoden som ger det mest rättvisande resultatet för fastprisuppdrag som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår är successiv vinstavräkning. Han menar att företag som tillämpar färdigställandemetoden visar noll resultat för pågående projekt och högre resultat när projekt är avslutat. På så sätt tycker han att informationen inte visar verkligheten.

Viktiga kvalitativa egenskaperna är relevans och tillförlitligt. Med relevans menar Hans att successiv vinstavräkning bättre avspeglar bild av företagets verksamhet. Då är det lättare för användare att fatta beslut. Företagen som tillämpar successiv vinstavräkning måste ha system som beräknar de återstående kostnaderna som används vid bedömning av färdigställandegrad på ett tillförlitligt sätt. Om färdigställandegrad inte är rätt, blir resultatet inte rätt. Försiktighet är kopplad till tillförlitligt, att man inte får ta ut högre vinst. Ibland kan det hända man att från början har inte beräknat kostnaderna på ett bra sätt som resulterar i att man tar ut mer vinst än det borde vara. Hans tror inte att successiv vinstavräkning är enligt försiktighetsprincipen, men om man kan beräkna intäkterna på ett tillförlitligt sätt då är man försiktig. Begriplighet handlar om noter som ska hjälpa läsaren att förstå utifrån årsredovisningen. Enligt Hans det är ingen skillnad för redovisningsmetod. Vilken metod man väljer måste man skriva det i årsredovisningen. När det gäller jämförbarhet tyckte Hans att successiv vinstavräkning uppfyller krav på jämförbarhet över tiden men samtidigt kan det vara svårt att uppnå jämförbarhet med andra företag om det finns två metoder att välja på.

4.3.2 KPMG

Intervju med Caisa Drefeldt 2011-12-20

Vi fick träffa Caisa Drefeldt. Caisa är auktoriserade revisor på KPMG. Hon har 20 år erfarenhet som redovisningsspecialist. Caisa sitter på Bokföringsnämnden sedan 2002 och håller på att skriva nya regelverket för svenska företag.

Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag

Caisa började med att berätta om idén bakom successiv vinstavräkning som en metod som hjälper företag att få jämn resultatutveckling. Många entreprenadföretag har byggprojekt som sträcker sig i mer än ett räkenskapsår. Företag betalar en viss del av kostnader under projektets gång, så för att visa bra bild av företagets verksamhet behöver företag redovisa intäkterna som är kopplade till dessa kostnader. För att använda successiv vinstavräkning krävs det bra system som visar förkalkyl och efterkalkyl för varje projekt, eftersom många projekt utsätts för risken av osäkerhet. Företag måste veta var är dem på väg för det händer väldigt mycket på marknad som påverkar projektets intäkter och kostnader. Hur lång har vi innan vi klarar.

Caisa berättar att successiv vinstavräkning är helt enkelt att man tar de kalkylerade utgifterna för att prognosera hur mycket intäkterna kommer att bli. Enligt Caisa har många företag använt bedömningar för att beräkna färdigställandegrad baserade på de nedlagda kostnaderna. För att veta om företag går med vinst eller förlust är inte lätt. Hon tycker att metoden borde heta Successiv intäktsavräkning istället för successiv vinstavräkning eftersom det handlar om intäkter som också är kopplade till kostnader och eftersom resultat kan vara vinst eller förlust.

När det gäller färdigställandemetoden tycker Caisa att denna metod bli aktuell på grund av sambandet mellan redovisningen och beskattningen. Hon menar att Redovisningsrådets rekommendation tillåter juridisk person att använda färdigställandemetoden. Använder man färdigställandemetoden då visar man resultat efter att projekt är avslutat. Metoden är motsatsen till successiv vinstavräkning och ger inte en bra bild av företagets verksamhet.

Redovisningsprinciper och de kvalitativa egenskaperna

Caisa tycker att redovisningsprinciperna ibland kan vara motsats till god redovisningssed exempelvis i ÅRL 2 kap § 4 står att bara konstaterade intäkterna ska tas upp i resultaträkning. Detta innebär att man inte beaktar matchningsprincipen. Hon tycker att att in konstaterade intäkterna i resultaträkningen är gammal företeelse som Sverige hade

använt på 1800-talet till i början av 1900-talet. Caisa anser att företag borde tillämpa successiv vinstavräkning för att redovisa intäkterna som är kopplade till kostnaderna som företag har betalat för under projektets gång enligt matchningsprincipen. Idén är att intäkterna realiserar i samband med kostnaderna som företaget har lagt ner i projektet.

Caisa anser att färdigställandemetoden är enligt försiktighetsprincipen och många företag som använder sig av denna metod förstår inte riktigt innebörden av redovisningsprinciperna. Hon tyckte att de företagen som använder sig av metoden har gjort det på grund av skattemässiga fördelar. Enligt metoden beskattas företag efter att uppdraget är avslutat. Hon tycker att färdigställandemetoden kan ge bra bild om företag har många uppdrag som avslutas löpande under året.

I diskussionen om kvalitativa egenskaperna tyckte Caisa att begriplighet och relevans var de viktigaste egenskaperna i intäktsredovisningen. Hon anser att företagen borde lämna tillräcklig information i sina årsredovisningar om hur företagen redovisar sina intäkter. Bristfällig information gör det svårt för användarna att fatta beslut.

5 Analys

I analyskapitalet kopplar vi samman referensramen och empirin med våra egna reflektioner. Som underlag för diskussionen använder vi de två frågor som vi presenterade i problemformuleringsavsnittet.

Intäktsredovisning är ett komplext redovisningsområde där det saknas klara och tydliga regler. Undersökningens syfte är att studera hur de valda företag redovisa intäkter för fastpriskontrakt som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår samt avspeglingen av redovisningsprinciperna i sambandet med intäktsredovisning. Analyskapitlet är indelat i fyra delar med hänsyn till studiesyftet.

5.1 Intäktsredovisning på entreprenaduppdrag

Nuvarande regler för periodisering av inkomster från uppdrag till fast pris som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår kännetecknas av stor valfrihet för de enskilda företagen när det gäller intäktsredovisning. Företagen kan välja mellan successiv intäktsredovisning och färdigställandemetoden. En tydlig skillnad mellan färdigställandemetoden och successiv vinstavräkning är att successiv vinstavräkning redovisar intäkterna successivt under avtalsperioden medan under färdigställandemetoden redovisar företag intäkter när uppdrag är avslutat. Denna skillnad kan enligt vår mening förklaras av ett försiktighetstänkande. En av revisorerna anser att det är svårt att beräkna hur mycket är resultat från fastprisuppdrag. Svårigheten ligger i bedömningen av de resurser som behövs för att slutföra uppdraget i förväg medan priset är redan bestämt. Risken att visa ett för högt resultat idag är därför större vid uppdrag till fast pris vilket kan motivera att färdigställandemetoden används på sådana uppdrag.

Innan Redovisningsrådets rekommendation RR 10 trädde ikraft i början av år 2001 var det praxis bland svenska byggföretag att redovisa enligt färdigställandemetoden. Det tolkar vi som att företagen var försiktiga. Men nu visar vår årsredovisningsstudie att många företag tillämpar successiv vinstavräkning nuförtiden. Som exempel, av totalt sett 30 företag tillämpade sexton successiv vinstavräkning på sina fastprisuppdrag 2010. Elva använde sig av färdigställandemetoden och för två av företagen framgår det inte hur de

gått till väga. Med utgångspunkt i detta går det att se en tendens till att successiv vinstavräkning blivit vanligare. Denna övergång för dessa företag behöver inte tolkas som att försiktighetsprincipen har blivit mindre viktig med tiden, men i stället har dessa företag beslutat att visa relevant information till sina användare.

Våra respondenter konstaterar att för att tillämpa successiv vinstavräkning krävs ett effektivt redovisningssystem. Ett bra system ger företaget möjlighet att kunna mäta tillförlitlighet för det bland annat att färdigställandegraden samt de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan beräknas tillförlitligt. Vi tolkar det som att företagen med utgångspunkt i längre erfarenhet och med mer välutvecklade ekonomisystem bättre klarar av att uppskatta utfallet av ett uppdraget än de kunde som nyetablerade. Detta kan vara anledningen till att antalet företag som använder successiv vinstavräkning ökar i förhållande till omsättningen. Vi tror att den ökade omsättningen på något sätt har att göra med erfarenhet i branschen.

RR 10 kräver att företagen ska lämna upplysningar om bland annat de metoder som använts för att fastställa uppdragsintäkter under redovisningsperioden och de metoder som använts för att fastställa färdigställandegrad för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal. Vår årsredovisningsstudie visar, att i två av de trettio studerade företagen anger ingen redovisningsprinciper som behandlar intäkter i deras årsredovisningar. Detta innebär att det fortfarande finns företagen som inte uppfyller upplysningskrav från RR 10. 2010 anger enbart nio av de sexton företagen i sina årsredovisningar hur de går tillväga för att uppskatta färdigställandegraden. Den metod som används av dessa företag är att ställa de nedlagda kostnaderna i förhållande till de beräknade totala kostnaderna. Detta innebär att övriga företag inte uppfyller de krav som rekommendationen ställer, eftersom den fordrar att uppgift ska lämnas om hur färdigställandegraden bestäms.

Valet av redovisningsmetod dvs. färdigställandemetoden eller successiv vinstavräkning får således skattemässiga konsekvenser. När företagen väljer färdigställandemetoden får de utrymme att skjuta fram skattebetalningen. I vår årsredovisningsstudie ser man att två företag tillämpar successiv vinstavräkning enbart i sin koncernredovisning medan

moderbolagen använder sig av färdigställandemetoden. Vi tycker nog att dessa företag har möjligheten att beräkna utfallet av uppdrag på ett tillförlitligt sätt men väljer färdigställandemetoden för att kunna skjuta fram skatt. Det kan vara bra att vänta med skattebetalningen för pågående uppdrag, men det kan leda till att användarna kan få mindre rättvisande information om företagets resultat och ekonomiska ställning. Successiv vinstavräkning ger ett utrymme för företag som har projekt vilka sträcker sig över en längre tid till att kunna redovisa projektintäkter för respektive år. På det viset visar detta en mer stabil bild av verksamheten för användarna.

En intressant aspekt är att på lång sikt är det inte alltid så stor skillnad mellan de båda metoderna när det gäller tidpunkten för redovisning av vinster. Successiv vinstavräkning ställer krav att vinster ska kunna tas upp till beskattning löpande under avtalsperioden medan med färdigställandemetoden lyfts företagen vinster sent vid slutet av avtalet. I många fall gör det att det inte blir så stor reell skillnad mellan successiv intäktsredovisning och intäktsrapportering vid avtalets slut.

5.2 Redovisningsprinciperna och kvalitativa egenskaperna

Vår undersökning visar att företagen tillämpar grundläggande redovisningsprinciper och dess kvalitativa egenskaper i mycket varierande grad. De företagen som tillämpar successiv vinstavräkning har skrivit på sina årsredovisningar, att för utförda entreprenaduppdrag redovisas inkomsterna och de utgifter som är hänförliga till uppdraget som intäkter respektive kostnader i förhållande till uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. Vi tolkar detta som uttryck för matchningsprincipen. För att ge en god bild av vad de presterar under året för fleråriga uppdrag anser vi att matchningsprincipen är viktig. Successiv vinstavräkning innebär att intäkterna redovisas under hela projekttiden. Vid successiv vinstavräkning är matchningsprincipen den dominerande synen på hur och när intäkterna ska anses realiserbara.

Enligt försiktighetsprincipen ska inga orealiserade vinster tas upp i resultaträkningen på grund av den osäkerhet som alltid är förknippad med framtida händelser. Av empiriska data fick vi veta att företagen som redovisar sina fastprisuppdrag enligt

färdigställandemetoden avräknar sina intäkter efter att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats med beställaren. Det innebär att uppdragen måste vara avslutade. Här anser vi att färdigställandemetoden väl stämmer överens med denna princip eftersom vinsterna är realiserad vid denna tidpunkt.

För att hantera osäkerhet som är förknippad med framtida händelser, skriver nio av sexton företag som tillämpar successiv vinstavräkning att i de fall utfallet av ett entreprenaduppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, redovisas intäkterna endast i den utsträckning som motsvaras av de uppkomna uppdragsutgifterna som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. En befarad förlust på ett uppdrag redovisas omgående som kostnad. Vi tolkar detta som ett tecken på försiktighet. Av intervjun med Patrik fick vi veta att Tuve har lyckats tillämpa successiv vinstavräkning då företaget har bra redovisningssystem som beräknar uppdragsinkomsterna och utgifterna på ett tillförlitligt sätt. Vi tolkar det som att företagen, för att kunna tillämpa successiv vinstavräkning, måste beräkna intäkterna enligt försiktighetsprincipen. På så sätt kan man säga att försiktighetsprincipen avspeglas i successiv vinstavräkning.

För att redovisningen ska uppnå en rättvisande bild av ett företags ställning och resultat krävs att informationen uppfyller ett antal kvalitativa egenskaper. Dessa kvalitativa egenskaper är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet.⁵⁹ För att redovisningsinformation ska vara begripligt anser en av revisorerna att alla företag ska lämna information i sina årsredovisningar om hur intäkterna beräknas. Man kan säga att begriplighet inte påverkas av redovisningsmetod. Av vår årsredovisningsstudie har vi noterat att två företag inte kunde ange vilken redovisningsmetod de använder sig av vid beräkning av sina inkomster. Vi tror att avsaknaden av tillräckligt information gör det svårt för användarna att förstå hur företagen har kommit fram till sina siffror i sina årsredovisningar.

Relevans i redovisningen är centralt för att motverka osäkerhet vid användarnas beslutsfattande. Respondenterna vi intervjuat instämmer i detta, då de anser att metoden

⁵⁹ Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, punkt 29

successiv vinstavräkning ger en bättre och mer aktuell bild av företagens utveckling under ett pågående uppdrag. Färdigställandemetoden betraktas av respondenterna som en mindre relevant metod eftersom intäkterna inte redovisas för pågående uppdrag.

Tillförlitlighet i redovisningen uppkommer bland annat om informationen överensstämmer med verkligheten, om den går att verifiera, är neutral och valid. Utifrån intervjuerna fick vi veta att för de företag som använder sig av successiv vinstavräkning, är det förenat med stor osäkerhet att bedöma hur mycket resurser det kommer att behövas för att slutföra uppdragen. Det innebär att det finns risk med tillämpningen av successiv vinstavräkning. Vi ser således inte denna risk som ett stort problem när det gäller redovisning av intäkter. Trots allt, vid uppdragets slut ger båda metoder samma resultat. Företagen bör visa en sann bild av sin verksamhet i syfte att hjälpa användarna att fatta rätt beslut.

När det gäller konflikten mellan egenskaperna relevans och tillförlitlighet, anser vi att intäkterna borde periodiseras under avtalsperioden. En av revisorerna säger att kunden normalt acceptera färdigställandegrad innan företagen resultat avräknar intäkterna. Det innebär att intäkterna kan erkännas och verifieras samtidigt. Vi anser att när kunden undertecknat kontraktet innebär det att kunden har förbundit sig att betala för uppdraget. Därför borde inkomsten tjänas in kontinuerligt under uppdragstiden.

Slutligen ska redovisningsinformationen vara jämförbar dels med företaget självt över tiden, dels med andra företag i branschen. Vi anser att standardisering av redovisningsinformationen är viktig. Genom tillämpandet av successiv vinstavräkning anser respondenterna att en större jämförbarhet med företaget självt över tiden uppnås. Successiv vinstavräkning bidrar till ett jämnare resultat under projektets period. Problem som uppstår med nuvarande regler i intäktsredovisning av entreprenaduppdrag är att det finns två alternativa metoder. Antingen redovisas intäkterna vid avtalet slut (när prestationen är fullgjord) eller så kan successiv intäktsredovisning ske i takt med utförandet. Detta leder till att företagen redovisar sina intäkter på olika sätt vilket vi anser påverkar jämförbarhet mellan företagen.

6 Slutsats

*H*är presenterar vi slutsatsen och våra tankar om vår studie samt förslag till framtida studie.

Utgångspunkten för uppsatsen var att studera intäktsredovisning i byggföretag för fast prisuppdrag som sträcker sig över mer än ett räkenskapsår samt avspeglingen av grundläggande redovisningsprinciperna och kvalitativa egenskaperna i sambandet med intäktsredovisning. I detta avslutande kapitel besvarar vi uppsatsens undersökningsfrågor:

Hur redovisar svenska icke-noterade byggföretag sina intäkter från uppdrag till fast pris?

I vår undersökning har det framkommit att sexton företag använder sig av successiv vinstavräkning medan elva företag tillämpar färdigställandemetoden. Detta förhållningssätt visar att större byggföretag hellre använder sig av successiv vinstavräkning än av färdigställandemetoden.

Vi tror att det fortfarande finns brist på information i årsredovisningarna om intäktsredovisning till exempel att två företag i våra studier inte kunde ange vilken metod de använder för intäktsredovisning. Information om hur färdigställandegraden fastställs för pågående uppdrag enligt entreprenadavtal, ges endast av nio av de företag som använde successiv vinstavräkning.

Hur återspeglas grundläggande redovisningsprinciper och kvalitativa egenskaper i företagets redovisningsmetoder?

I dagsläget avspeglas alla tre principer i intäktsredovisningen. Under den genomförda undersökningen har det framkommit att tillämpning av färdigställandemetoden överensstämmer med realisationsprincipen där intäkter redovisas när risken har övergått till kunderna och det innebär att uppdragen är slut. Färdigställandemetoden kan anses som en strikt tolkning av försiktighetsprincipen därför att man inte redovisar orealiserade vinster redovisar intäkterna när uppdragen är avslutade. Å andra sidan anse successiv vinstavräkning vara förenlig med matchningsprincipen eftersom intäkter redovisas i förhållande till de utgifter som är hänförliga till uppdraget.

När det gäller kvalitativa egenskaper återspeglades de mer relevant i successiv vinstavräkning medan verifierbarhet återspeglades i färdigställandemetoden. Tillämpandet av successiv vinstavräkning bidrar till ett jämnare resultat under projektets period. Det innebär att jämförbarhet med företaget självt över tiden uppnås.

6.1 Förslag till framtida studie

Förslaget till allmänt råd med tillhörande vägledning om upprättande av årsredovisning (K3), gick ut den 29 november 2010. Det föreslagna regelverket är tänkt att få tillämpas av alla icke-noterade företag som upprättar årsredovisning. Undantagna är de som måste och de som frivilligt väljer att upprätta en koncernredovisning enligt av EG-kommissionen antagna internationella redovisningsstandarder. Det skulle vara intressant att studera användbarheten hos redovisningsinformationen rörande intäktsredovisning genom att undersöka hur användare upplever det nya regelverket (K3) efter att det införts.

En annan tänkbar framtida studie skulle kunna vara att jämföra hur olika branscher intäktsredovisar vid tillämpning av den nya K3-regeln. K3 är tänkt att vara branschgenerell och det väcker frågan om K3 kommer att fungera lika bra i alla branscher eller om vissa branscher kommer att stöta på problem.

Litteraturlista

Böcker

Case J, Berman K & Knight J, *Financial Intelligence – A Managers Guide to Knowing What the Numbers Really Mean*, Harvard Business School 2006

En branschrekommendation från Sveriges Byggindustrier, *Successiv vinstavräkning av entreprenaduppdrag* nov 2000

Falkman P, *Teori för redovisning*, Lund: Studentlitteratur 2000

Falkman P, *Redovisning och skatt*, Liber Ekonomi, Malmö 2004

Gröjer J, *Grundläggande redovisningsteori*, Lund: Studentlitteratur 1997, 4:e upplagan

Holme I. M. & Solvang B. K. *Forskningsmetodik: Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund, Studentlitteratur. 1997

Johansson Lindfors, Maj-Britt. *Att utveckla kunskap – Om metodologiska och andra vägval vid samhällsvetenskaplig kunskapsbildning*. Lund: Studentlitteratur, 1993

Lagerström B, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten – Fallstudie i tre byggföretag*, Linköping University 1995

Marton, Lumsden, Lundqvist, Pettersson, Rimmel, *IFRS – i teori och praktik*

McGovern J, *Revenue Recognition for long-term contracts*

Nilsson S, *Redovisningens normer och normbildare*, Lund: Studentlitteratur 1999

Rundfelt R, *Normgivning och redovisningspraxis i några länder*

Samlings volym (BFNAR 2008:1, ÅRL, RR, BFN)

Schroeder, *Financial Accounting Theory & Analysis*

Smith D, *Redovisningens språk*, Lund: Studentlitteratur 2006

Thorell P, *Företagens redovisning: Grundläggande räkenskapsförståelse*, Lund: Studentlitteratur 3:e upplagan

Patel R & Davidson B, *Forskningsmetodikens grunder*, Lund: Studentlitteratur 2003

Wallén G, *Vetenskapsteori och forskningsmetodik*, 1996

Regelverket

Bokföringsnämnden (BFNAR 2003:3)

Bokföringsnämndens vägledning, *Redovisning av intäkter*,

Redovisningsrådet rekommendationer

Årsredovisningslagen

Artiklar och tidskrifter

Riksskatteverkets rekommendation, RSV Dt 1993:1

Byggbranschens Allmänna Bestämmelser AB 92

Falkman P, Köparens rättigheter måste urskiljas i redovisningen, Balans nr 6-7/2010

Falkman P, *Nya principer för redovisning av intäkter?* Balans nr 04/2010

Nytt från revisorn, Redovisning av pågående arbeten för annans räkning, Nummer 8-9/2005

Skatteverket, *Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning*, 2010

Bilaga 1

Frågorna till företag

- Vilken är din position på företaget?
- Hur länge har du jobbat på den här positionen?
- Entreprenaduppdraget kan sträcka sig mer än en redovisningsperiod, hur hanterar ni realiserad och periodisering av intäkter i sådana situationer? När och hur redovisas intäkter?
- Hur beräknar ni uppdragsinkomster och uppdragsutgifter? Kan du beskriva projekt till fast pris från början till slut?
- Vilken metod använder ni för att redovisa intäkter? (Successiv vinstavräkning eller färdigställandemetoden)?
- Vilka faktorer påverkar era val av redovisningsmetod?
- Hur avspeglas redovisningsprinciperna realisation, matchnings och försiktighet i er intäktsredovisning?
- Vad tycker ni om era intäktsredovisningsval har i samband med kvalitativa egenskaperna?
- Upplever ni problem som är förknippade med intäktsredovisning till fast pris uppdrag?

Bilaga 2

Frågorna till revisorerna

- Vilken är din position på företag?
- Hur länge har du jobbat på den här positionen?
- Kan du beskriva intäktsredovisning för fastprisuppdrag utifrån RR 10?
- Vad är din synpunkt om när intäkterna skulle realiserad?
- Har du reflekterat över hur avspeglas redovisningsprinciperna realisation, matchnings och försiktighet i intäktsredovisning?
- Vad tycker du om intäktsredovisningsmetoder som företagen har i samband med kvalitativa egenskaperna?
- Vad är din synpunkt på nuvarande regler?
- Är det något mer i samband med intäktsredovisningen som du anser att vi behöver veta?