



Karlstad Business School

Handelshögskolan vid Karlstads universitet

Martin Moberg & Emilia Lind

Redovisning av pågående arbeten och
principen om rättvisande bild.

- ett revisionsperspektiv.

Accounting of work in progress and the
principle of true and fair view.

- an audit perspective.

Företagsekonomi
C- uppsats

Termin: Vårterminen 2012
Handledare: Inger Esperi

Förord

Vi vill börja med att tacka alla revisorer från samtliga revisionsbyråer som vi har fått intervjua, och även företaget som ställde upp på intervju. De har gett oss den information vi behövde för att kunna genomföra arbetet.

Vi vill även tacka vår handledare Inger Esperi för alla goda råd och för bra handledning genom hela arbetet.

Martin Moberg

Emilia Lind

Bidrag från författare

Vi har båda två deltagit på ett aktiv sätt för att göra uppsatsen så bra som möjligt. Brödtexten har skrivits av oss båda tillsammans till viss del men även på olika håll. När vi inte suttit tillsammans och arbetat med texten har vi haft mejlkontakt och korrekturläst samt eventuellt ändrat vissa delar i texten. Under arbetets gång har vi fört diskussioner med varandra för att öka kvalitén på uppsatsen.

I samtliga intervjuer som gjorts har båda medverkat och varit aktiva på olika sätt. Martin pratade och Emilia förde anteckningar parallellt med detta.

När vi sökt efter information har vi sökt viss information tillsammans. Vi delade även upp det till viss del så att det skulle bli jämnt fördelat.

Vi båda svarar för allt som anges i uppsatsen.

Sammanfattning

När pågående arbeten på löpande räkning skall redovisas så har företag två regler att välja mellan, en huvudregel och en alternativregel. I den här uppsatsen är alternativregeln av intresse. Alternativregeln finns angiven i Bokföringsnämndens rekommendationer vilket gör att den är tillämpbar för icke-noterade bolag. I motsats till huvudregeln innebär alternativregeln att företag inte behöver ta upp ej fakturerat nedlagt arbete i sina räkenskaper förrän dess att fakturering skett. Tanken bakom det är enligt Bokföringsnämnden att det skall innebära en förenkling för företagen som använder regeln.

Då alternativregelns utformning innebär att den strider mot vissa redovisningsregler, samt att den enligt Bokföringsnämnden leder till en regelmässigt sämre redovisning, är vårt syfte med uppsatsen att undersöka ifall alternativregeln förmedlar en rättvisande bild över företags verksamhet. Vi vill även undersöka ifall förenklingsskäl är en motiverad anledning till att låta företag redovisa enligt alternativregeln.

Vi har genomfört en kvalitativ undersökning genom att intervjua revisorer som arbetar med pågående arbeten på löpande räkning. För att inkludera ett företagsperspektiv i undersökningen har vi även intervjuat en företagare vars företag tillämpar alternativregeln.

Resultaten av undersökningarna har gjort det svårt att dra generella slutsatser över frågeställningarna då intervjupersonernas åsikter har varierat. Ett centralt resultat i undersökningen är att alternativregeln kan vara mer eller mindre rättvisande beroende på hur företags verksamhet ser ut. Däremot är tilläggsupplysningar ett medel till att forma redovisningen så att den blir mer rättvisande, eller åtminstone tydligare. Verksamhetsmässiga faktorer styr även huruvida förenklingskäl kan anses som en motiverad anledning bakom alternativregeln eller inte. Den dominerande åsikten bland de tillfrågade revisorerna är att förenklingskäl kan motivera användandet av alternativregeln för de minsta företagen, men inte för de lite större företagen som bör ha kunnandet att redovisa enligt huvudregeln.

ÅRL – Årsredovisningslagen

IL – Inkomstskattelagen

BFN – Bokföringsnämnden

BFNAR - Bokföringsnämndens allmänna råd

HFD - Högsta förvaltningsdomstolen

LVP - Lägsta värdets princip

Innehållsförteckning

1.0 Inledning	9
1.1 Bakgrund.....	9
1.2 Problemformulering.....	11
1.3 Syfte	13
1.4 Avgränsningar.....	13
2.0 Referensram	14
2.1 Pågående arbeten	14
2.1.1 Pågående arbeten på löpande räkning.....	14
2.1.2 Pågående arbeten till fast pris	16
2.2 Principbaserad redovisning.....	17
2.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning	20
2.4 Tillgång.....	21
2.5 Intäkter och intäktsredovisning.....	23
2.6 Lagar och regelverk.....	24
2.7 Intressentmodellen	26
3.0 Metod	28
3.1 Val av metod.....	28
3.2 Datainsamling	30
3.2.1 Urval	31
3.3 Trovärdighet.....	32
4.0 Empiri	33
4.1 Presentation av intervjupersonerna	33
4.2 Therese Lindh	33
4.3 Nils-Olov Boström.....	36
4.4 Revisor A	38
4.5 Revisor B	39
4.6 Revisor C	42
4.7 Lars Oskarsson.....	42
5.0 Analys	44
5.1 Alternativregelns förhållning till rättvisande bild.....	44

5.2 Förenklingskäl som motiv bakom alternativregeln	47
6.0 Slutsats	49
6.1 Avslutande Diskussion.....	50

1.0 Inledning

Kapitlet innehåller en bakgrund av ämnesvalet, problemformulering, syfte och avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Den svenska redovisningstraditionen grundar sig på en så kallad principbaserad redovisning. Det innebär att övergripande principer används för att utforma mål och riktlinjer. Årsredovisningslagen (ÅRL) (SFS: 1995:1554) är en så kallad ramlag vilket innebär att lagen tar upp generella regler men lämnar stort utrymme åt normgivare, redovisningsprofession och utövare att tolka angivna principer och utforma praxis (Grönlund et al. 2010).

Två grundläggande principer som företag skall följa när de upprättar sin årsredovisning är principerna om god redovisningssed och rättvisande bild. En sådan reglering görs i ÅRL 2 kap. 2-3 §§ där det anges att årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. Balansräkning, resultaträkning samt noter skall även ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning (SFS: 1995:1554).

God redovisningssed vänder sig till upprättarna av redovisningen och innebär att rådande praxis inom området skall följas. Praxis utgår från lagar, rekommendationer samt tillvägagångssättet större företag redovisar enligt (Grönlund et al. 2010). Rättvisande bild däremot vänder sig till läsarna av årsredovisningen. Principen är en följd av EU-samarbetet och har som mål att harmonisera redovisningen mellan medlemsländerna. Definition av rättvisande bild varierar dock från land till land beroende på varierande redovisningstraditioner (Wolk et al. 2008). I Sverige är en allmänt accepterad definition av rättvisande bild att företags finansiella rapporter skall ge intressenterna en korrekt helhetsbedömning över verksamheten (Grönlund et al. 2010).

Pågående arbeten är en redovisningspost som framförallt för byggnads-, hantverks- och konsultbolag kan vara av stor betydelse för räkenskaperna. För sådana företag består verksamheten ofta av långvariga projekt värderade till stora belopp. Med pågående arbeten menas arbeten företag har åtagit sig att göra för annan parts räkning och som vid räkenskapsårets slut ännu inte är avslutade (Westermarck 1996). I Inkomstskattelagens (IL) (SFS: 1999:1229) 7 kap. 25 § skiljer lagstiftarna mellan pågående arbeten på löpande räkning och pågående arbeten till fast pris.

Pågående arbeten på löpande räkning grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet vara utfört till fast pris (SFS: 1999:1229). I den här uppsatsen är värderingen av pågående arbeten på löpande räkning av intresse. I ÅRL 4 kap. 1 § anges skillnaden mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar. Med det förstnämnda förstås tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgångar förstås således annan tillgång (SFS: 1995:1554). Utifrån en sådan definition skall pågående arbeten på löpande räkning behandlas som en omsättningstillgång och bör således värderas därefter. Bokföringsnämnden (BFN) anger i sina allmänna råd om redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3) att en sådan värdering kan göras utifrån två alternativa metoder. Huvudregeln som anges innebär att företag tar upp värdet av ej fakturerat nedlagt arbetet för perioden som en intäkt i resultaträkningen och som en tillgång i balansräkningen. Enligt ÅRL 4 kap. 9-10 §§ skall omsättningstillgångar tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet. Finns det särskilda skäl kan företag även redovisa till ett värde som överstiger anskaffningsvärdet (SFS: 1995:1554). Det innebär att företag har möjligheten att successivt räkna av vinsten för arbetet i takt med att det utförs. En sådan värdering behöver inte göras ifall företag tillämpar den så kallade alternativregeln. Regeln grundar sig i IL 7 kap. 26 § och säger att ej fakturerade belopp inte behöver tas upp som en tillgång. Företaget skall istället ta upp intäkterna från nedlagt arbete i resultaträkningen först när de faktureras (SFS: 1999:1229). Kostnaderna för arbetet skall däremot tas upp när de inträffar.

Alternativregeln som redovisningsmetod har dock ifrågasatts. Redovisningsexperterna Sten-Eric Ingblad och Pernilla Lundqvist hävdar i en artikel i tidningen Balans att alternativregeln numera bör anses som ej tillämpbar (Ingblad & Lundqvist 2011). De grundar sina åsikter utifrån Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) dom i ett mål från 2011 (ref. 20, mål nr. 7156-10) som gällde ett konsultbolag som tagit upp nedlagt men ej fakturerat arbete som en tillgång i balansräkningen. Frågan var ifall företaget skulle beskattas enbart på det fakturerade beloppet eller i enlighet med deras räkenskaper. HFD fastställde att företaget enbart behövde beskattas på det fakturerade beloppet som intäktsförts, vilket innebär att sambandet mellan redovisning och beskattning på området kan tolkas som frikopplat. Alternativregeln har skapats delvis på grund av skatteskal. Artikelförfattarna menar därför att när alternativregeln numera inte ger någon skattefördel jämfört med huvudregeln så skall företag anpassa sig efter huvudregeln. Det innebär att företag skall redovisa även ej fakturerat nedlagt arbete som en intäkt i resultaträkningen samt som en tillgång i balansräkningen enligt vad som regleras i ÅRL (SFS: 1995:1554).

Branschorganisationen FAR är av samma åsikt som artikelförfattarna och författade en skrivelse till BFN i slutet av 2011. Skrivelsen var en begäran om att BFN, med tanke på domen i HFD från 2011 (ref. 20, mål nr. 7156-10), bör ta bort alternativregeln från sina rekommendationer. BFN svarade med att alternativregeln fortsättningsvis kommer finnas kvar då den inte alls står i strid med ÅRL och ett upphävande skulle försvåra redovisningen för företagen som tillämpar den (BFN Dnr 11-105).

1.2 Problemformulering

God redovisningssed och rättvisande bild är två grundläggande redovisningsprinciper som företag skall följa när de upprättar sin redovisning enligt ÅRL (SFS: 1995:1554). Det är dock inte alltid självklart att det finns en samstämmighet mellan de båda principerna (Artsberg 2005). Redovisning av pågående arbeten på löpande räkning enligt alternativregeln skulle kunna illustrera en kollision mellan de båda redovisningsprinciperna. Det på grund av att BFN fortsättningsvis väljer att inkludera alternativregeln i sina allmänna råd, trots att

regelns tillämplighet är ifrågasatt, vilket bör tolkas som att den står i enlighet med god redovisningssed. Ifall alternativregeln samtidigt ger en rättvisande bild över företags verksamhet kan dock ifrågasättas. Det med tanke på att IL ger företag som tillämpar alternativregeln möjligheten att slippa ta upp ej fakturerat nedlagt arbete i sina räkenskaper (SFS: 1999:1229). Det kan tänkas att för flera byggnads-, hantverks- och konsultbolag utgör pågående arbeten på löpande räkning en stor del av omsättningen. Därmed finns det skäl att anta att sådana företag väljer att redovisa enligt alternativregeln på grund av att det är ett förenklat redovisningsalternativ, vilket i sin tur leder till att företag slipper kostsamt och tidskrävande merarbete. Frågan är dock vilka negativa redovisningseffekter som uppkommer av de förenklingar alternativregeln medför. Utifrån ett sådant resonemang vill vi undersöka ifall alternativregel för pågående arbeten på löpande räkning förmedlar en rättvisande bild över företags verksamhet. Frågeställningen är därmed: *Ger redovisning med alternativregeln en rättvisande bild över företags verksamhet?*

I vägledningsdokumentet till BFNAR 2003:3 s.29-30 skrivs följande angående alternativregeln: *"Alternativregeln leder regelmässigt till en sämre redovisning, den används för att den är enklare att tillämpa och att den överensstämmer med skatteregler"*. Domen i målet från HFD 2011 (ref. 20, mål nr. 7156-10) säger att för pågående arbeten på löpande räkning kan företag välja att beskattas enbart på fakturerade belopp. Därmed kan företag som tillämpar huvudregeln välja att frångå räkenskaperna vid beskattning. Sambandet mellan redovisning och beskattning kan således anses vara frikopplat inom området. Med en sådan tolkning försvinner skatteskalen som motiv bakom alternativregeln. I svaret på FAR:s skrivelse till BFN angående alternativregelns fortsatta tillämpning fastställdes att alternativregeln kommer vara kvar då den bland annat innebär en förenkling för företagen som valt att tillämpa den (BFN Dnr 11-105). Alternativregeln ger företag möjligheten att slippa ta upp nedlagt arbete som en intäkt i resultaträkning tills det att beloppet blivit fakturerat. Däremot skall kostnader tas upp så fort de inträffar. Företag behöver heller inte redovisa ej fakturerat nedlagt arbete som en tillgång i balansräkningen. Alternativregeln strider därför mot matchningsprincipen samt reglerna i ÅRL som reglerar hur

omsättningstillgångar skall värderas (SFS: 1995:1554). Enligt BFN leder den även till en regelmässigt sämre redovisning. Vi vill därför undersöka: *Är enbart förenklingsskäl en motiverad anledning till att låta företag redovisa enligt alternativregeln?*

1.3 Syfte

Syftet med studien är att undersöka ifall alternativregeln, som kan användas vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning, ger en rättvisande bild över företags verksamhet. Vi vill även undersöka ifall förenklingsskäl är en motiverad anledning till att låta företag redovisa enligt alternativregeln.

1.4 Avgränsningar

Alternativregeln anges i BFN:s allmänna råd om redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3). De rekommendationer som BFN ger ut riktar sig till icke-noterade bolag (Lönnqvist 2010). Vi kommer således att avgränsa oss till icke-noterade bolag och därmed inte behandla IAS/IFRS-reglerna som riktar sig till börsnoterade bolag.

Vid genomförandet av intervjuer har vi även valt att avgränsa oss geografiskt till Karlstadsområdet för att på så sätt enklare kunna träffa undersökningspersonerna på deras respektive arbetsplatser.

2.0 Referensram

I det här kapitlet framställs relevant teori med utgångspunkt från uppsatsens syfte.

2.1 Pågående arbeten

Med pågående arbeten menas i allmänhet påbörjade, men vid räkenskapsårets slut ännu inte avslutade tjänsteuppdrag, som en näringsidkare har åtagit sig att utföra för annan persons räkning. Till pågående arbeten räknas således normalt inte arbeten som utförs för det egna företaget (Westermarck 1996). Pågående arbeten är en typ av varulager som kan delas in i pågående arbeten i entreprenadverksamhet eller pågående tjänsteuppdrag (FAR 2009).

2.1.1 Pågående arbeten på löpande räkning

Ett arbete anses enligt 17 kap. 25 § IL (SFS: 1999:1229) utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

Det som utmärker arbeten på löpande räkning är att uppdragstagaren inte står för något omfattande ekonomiskt risktagande. Om ett arbete tar längre tid än beräknat, eller kräver mer eller dyrbarare material än vad som ursprungligen räknats med, ligger det ekonomiska ansvaret på uppdragsgivaren (Redovisning 2010). Vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning finns det en huvudregel och en alternativregel: Huvudregeln innebär att företag skall ta upp värdet av det nedlagda arbetet som en intäkt i resultaträkningen i takt med att det utförs. Som intäkt avses värdet för det arbetet som lagts ner samt värdet av förbrukat och levererat material. Kostnader skall även tas upp när de uppkommer. Som kostnader avses löne- och materialkostnader hänförliga till arbetet. Värdet av ej fakturerat nedlagt arbete skall även redovisas som en tillgång i balansräkningen. Det skall då värderas enligt reglerna för omsättningstillgångar som anges i ÅRL (SFS: 1995:1554). Det vill säga till det lägsta av anskaffningsvärdet eller nettoförsäljningsvärdet, eller ifall det finns särskilda skäl, till ett värde som

överstiger anskaffningsvärdet. Det innebär att företag kan tillämpa successiv vinstavräkning i takt med att arbetet utförs. Huvudregeln finns angiven i BFN:s allmänna råd om redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3).

Alternativregeln innebär att företag inte behöver redovisa värdet av ej fakturerat nedlagt arbete som en tillgång i balansräkningen. Istället kostnadsförs nedlagda utgifter när de uppkommer och enbart fakturerade belopp tas upp som en intäkt i resultaträkningen. Regeln är tillämplig för de företag som anges i BFNAR 2003:3, det vill säga för alla icke-noterade bolag förutom större koncerner. En förutsättning för att företag skall kunna använda alternativregeln är att de inte väntar oskäligt lång tid med att fakturera än vad som anses vara praxis inom branschen. Alternativregeln regleras i IL 17 kap. 26 § samt återfinns i BFN:s allmänna råd om redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3, SFS: 1999:1229).

Skillnaderna i värdering mellan de två reglerna visas med hjälp av följande exempel:

Ett byggbolag har fått i uppdrag att utföra tjänsteuppdrag på löpande räkning åt annan part. Arbetet påbörjas den förste juni år 1 och förväntas pågå i 12 månader. Parterna kommer överrens om att byggbolaget har rätt att fakturera 400 kronor per timme och att fakturering skall ske månadsvis i efterskott. När byggbolaget upprättar sitt årsbokslut den 31 december år 1 har 200 timmars arbete utförts. 170 timmar har fakturerats. Resterande 30 timmar förknippas med arbete som utförts i december månad och kommer således att faktureras i början av januari år 2. Beroende på om företaget använder sig av huvudregeln eller alternativregeln så kommer redovisningen utformas på följande sätt:

Intäkt för nedlagt arbete 31/12	80 000 kronor
Fakturerad intäkt 31/12	68 000 kronor
Ej fakturerad intäkt 31/12	12 000 kronor

Huvudregeln

I resultaträkningen redovisas en intäkt på 80 000 kronor för det arbete som lagts ner under perioden. I balansräkningen kommer en fordran att redovisas på 12 000 kronor. Det beloppet är den del av det nedlagda arbetet som ännu inte fakturerats.

Alternativregeln

I resultaträkningen redovisas enbart det fakturerade beloppet för nedlagt arbete som en intäkt, det vill säga 68 000 kronor. Ingen fordran för det ej fakturerade nedlagda arbetet visas i balansräkningen.

2.1.2 Pågående arbeten till fast pris

Kännetecknande för avtal om arbeten till fast pris är att uppdragstagaren står för risken. Risk anses i det här fallet som att uppdraget drar ut på tiden och blir dyrare än beräknat, eller ifall uppdragstagaren av annan anledning inte får en övervägande del av de faktiska kostnader täckta. Möjligheten finns även för uppdragstagaren att pressa ner kostnaderna för att på så sätt få en större vinst. Vid ett arbete till fast pris står således uppdragstagaren till huvudsaklig del för den ekonomiska risken med arbetet (Redovisning 2010).

Även för pågående arbeten till fast pris finns en huvudregel och en alternativregel: Huvudregeln innebär att en intäkt skall redovisas enligt färdigställandegraden på balansdagen. För att kunna göra det måste det vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är hänförliga till tjänsteuppdraget kommer tillfalla företaget. Inkomst, färdigställandegrad samt utgift måste även kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Alternativregeln innebär att företag kan välja att vänta med intäktsredovisningen till dess att arbetet i väsentlig del är färdigt. Fram till att vinstavräkning sker skall företag redovisa utgifter för direkta kostnader och en skälig andel av indirekta kostnader enligt lägsta värdets princip (LVP) under rubriken varulager i balansräkningen. Fakturerade belopp skall företag redovisa som en kortfristig skuld. Ifall företag befarar en framtida förlust skall beloppet i sin helhet redovisas som en kostnad för den perioden då förlusten identifierades (BFNAR 2003:3). På så sätt anpassas redovisningen efter försiktighetsprincipen (Westermarck 1996).

2.2 Principbaserad redovisning

Principbaserad redovisning innebär att grundläggande principer ligger till grund för mål och riktlinjer. Det finns ett antal generella regler men ett större antal allmänt hållna principer där tolkningen överläts åt normgivare, redovisningsprofession samt utövare för att utforma redovisningspraxis. Sådana lagar som följer det principbaserade synsättet kallas ramlagar (Grönlund et al. 2010). ÅRL är ett exempel där principerna om god redovisningssed och rättvisande bild ligger till grund för hur företag skall upprätta sin årsredovisning (SFS: 1995:1554). Redovisningstraditionen i Sverige är formad utifrån en sådan modell. Vid redovisning i USA används däremot den så kallade regelbaserade redovisningsmetoden. Det innebär att det finns ett större antal detaljregler som reglerar agerandet i varje enskilt redovisningsfall (Grönlund et al. 2010).

Vid värdering av pågående arbeten på löpande räkning finns det ett antal redovisningsprinciper som är av speciellt intresse. Följande principer är nära kopplade till alternativregeln och dess utformning.

Rättvisande bild

I ÅRL anges att balansräkning, resultaträkning samt noter skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning (SFS: 1995:1554). Principen är således grundläggande för företag när de upprättar sin årsredovisning. Rättvisande bild som redovisningsprincip är ett resultat av EU-samarbetet och har som övergripande mål att harmonisera redovisningen mellan medlemsländerna (Wolk et al. 2008). Principen om rättvisande bild är en av kärnpunkterna i EU:s fjärde direktiv. I direktivet ställs tre krav: företagets redovisningar skall ge en rättvisande bild, där specifik lagstiftning gör det svårt att förmedla en rättvisande bild måste ytterligare information ges i redovisningen samt att i undantagsfall skall företag bortse från vissa redovisningsregler för att rättvisande bild inte kunnat uppnås på annat sätt, även kallat "override-regeln". I Sverige har de två första kraven implementerats i lagstiftning eller rekommendationer men dock inte "override-regeln" (Blake et al. 1998).

Det finns ingen allmänt accepterad definition av rättvisande bild. Begreppet har olika innebörd och översätts olika beroende på länders lagstiftning och redovisningstraditioner (Burrowes & Nordström 1999). Principen vänder sig till läsarna av årsredovisningen. I Sverige är en accepterad definition att företagens finansiella rapporter skall ge intressenterna en korrekt helhetsbedömning över verksamheten, även för de läsare som inte är insatt i verksamheten (Grönlund et al. 2010). Jayalakshmy et al. (2005) menar att inom begreppet rättvisande bild ryms fyra egenskaper: relevans, tillförlitlighet, begriplighet och jämförbarhet. Genom att upprätta en redovisning i enlighet med de fyra egenskaperna, tillsammans med vad som i övrigt finns lagstadgad, bör det leda till att en rättvisande bild förmedlas. Det finns även riktlinjer som är extra viktiga att företag följer när de upprättar sin årsredovisning för att få en rättvisande bild:

- Resultat- och balansräkning skall upprättas i enlighet med rådande lagstiftning.
- Relevant information som varken är underskattad eller överskattad skall lämnas i redovisningen.
- All "viktig" information om intäkter, kostnader, skulder och tillgångar skall offentliggöras för att undvika felaktigheter.
- Alla engångsposter bör redovisas separat.
- Revisorn skall även granska företaget som det ser ut i slutet av räkenskapsperioden, men ifall vissa efterföljande händelser hjälper att få en bättre förståelse skall även sådana händelser beaktas.

När en revisor ger sin åsikt huruvida en redovisning är rättvisande eller inte så bör studeras hur redovisningen är upprättad samt hur väl de fyra egenskaperna efterföljs. Bedömningen skall även grundas genom att studera omständigheterna i varje enskilt företagsfall (Jayalakshmy et al. 2005).

God redovisningssed

Enligt ÅRL (SFS: 1995:1554) skall årsredovisningen upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. I och med att många av lagarna inom svensk redovisning är ramlagar så får redovisningsprinciper viktig innebörd när företag upprättar sin redovisning. God redovisningssed är en sådan princip, och en

hänvisning till begreppet görs inom de områden där detaljerad lagstiftning inte kunnat skapas på grund av att utvecklingen inom området snabbt går framåt. Sådan lagstiftning skulle då snabbt bli inaktuell (Artsberg 2005). I de fallen skall företag redovisa enligt god redovisningssed, vilket innebär att gällande praxis för området skall följas. Praxis utformas genom lagar, rekommendationer samt sättet andra stora företag redovisar på (Grönlund et al. 2010).

Realisationsprincipen

Den centrala frågan för realisationsprincipen är vid vilken tidpunkt en ökning av nettotillgångarna skall redovisas. Vid till exempel tillverkning av varor kan sägas att en värdeökning förekommer kontinuerligt under hela förädlingsprocessen. Vanligtvis anses dock att värdeökningen skall redovisas vid den händelse som benämns som den ”kritiska händelsen”. De händelser som påverkar nettotillgångarna skall också påverka resultatet för perioden. Det innebär att när en ökning av nettotillgångarna redovisas skall även intäkter, kostnader och resultat redovisas. För att kunna fastställa en kritisk händelse så brukar en avvägning göras mellan kraven på validitet och verifierbarhet. Det innebär att redovisning av intäkter och kostnader görs vid en tidpunkt som ligger mellan det att företaget kan bekräfta att en affärshändelse kommer kunna förknippas till företaget och det att företaget får betalt. Vanligtvis anses den kritiska händelsen ske vid försäljningstidpunkten (Smith 2006).

Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att företag måste finna sambandet mellan intäkter och kostnader för en affärshändelse för att kunna redovisa dem under samma period (Artsberg 2005). Enligt realisationsprincipen skall intäkter redovisas vid en kritisk händelse. Enligt matchningsprincipen skall de då även matchas mot kostnaderna för samma affärshändelse (Smith 2006).

Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen innebär att värdering skall göras på ett sätt att resultatet hellre underskattas än överskattas (Gröjer 2010).

Tanken bakom försiktighetsprincipen är att de negativa konsekvenser för intressenterna, som är resultatet av en överdrivet positiv bild gällande företagens ekonomi, är större än med en överdrivet negativ bild (Lönqvist 2010).

Väsentlighetsprincipen

Väsentlighetsprincipen innebär att vissa transaktioner är för obetydliga för att alla redovisningsteoretiska principer skall behöva nyttjas fullt ut. Det innebär dock inte att obetydliga affärshändelser skall tas bort helt ur redovisningen. För att förenkla redovisningen skall företag ha möjligheten att använda schablonregler så länge inte väsentlig information försvinner. En regel som kan användas är att nyttan av informationen skall vara större än kostnaden för att tillhandahålla den, det vill säga ansträngningen som läggs ner för att upprätta en teoretisk riktig redovisning skall ge en motiverad ökning av redovisningens informationsvärde (Nilsson 2010). Abdelghany (2005) poängterar att väsentlighetsprincipen har en bred och flexibel tolkning som inte har ett bestämt omfång över vad som är väsentligt eller inte.

2.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Inom svensk redovisning finns ett starkt samband mellan redovisning och beskattning. Redovisningen ligger till grund för deklarationen som företag lämnar till skatteverket (Grönlund et al. 2010). I Europa har det traditionellt funnits två olika synsätt vad gäller sambandet. Det kontinentala synsättet, med Tyskland som förgrundsration, innebär att en stark koppling mellan redovisning och beskattning ligger till grund för hela redovisningssystemet. Det anglosaxiska synsättet, med Storbritannien i spetsen, innebär att skattereglerna är separerade från redovisningen, det vill säga ett frikopplat system. I Sverige råder det delade meningar om vilket av de två synsätten som bör följas. År 1928 skapades den starka länken mellan redovisning och beskattning och den håller sig stark i svensk lagstiftning än idag. Det förekommer dock påtryckningar från privata sektorn samt från normgivande organisationer som förespråkar en frikoppling (Blake et al. 1997). I och med domen i rättsfallet från HFD 2011 (ref. 20, mål nr. 7156-10) så

kan anses att sambandet mellan redovisning och beskattning för pågående arbeten på löpande räkning är frikopplat.

2.4 Tillgång

En generell definition av begreppet tillgång är problematiskt att fastslå och det finns egentligen inte bara en definition av vad en tillgång är (Hendriksen 1970).

Det finns tre kriterier som samtliga skall vara uppföljda för att en resurs skall kunna definieras som en tillgång (Smith 2006):

- Resursen förväntas medföra ekonomiska fördelar i framtiden.
- Resursen kontrolleras av företaget.
- Resursen har uppkommit som en följd av en affärshändelse.

Tillgångar brukar delas upp i anläggningstillgångar och omsättningstillgångar (Smith 2006). Pågående arbeten klassificeras som en omsättningstillgång (FAR 2009). Omsättningstillgångar förstås andra tillgångar än sådana som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehåsa i verksamheten, det vill säga anläggningstillgångar (SFS: 1995:1554). Omsättningstillgångar kan även delas upp i underrubriker. De hjälper till att underlätta för utomstående läsare att bedöma företagets ekonomiska ställning (Gröjer 2010). Vanliga underrubriker är varulager, kortfristiga fordringar, kortfristiga placeringar samt kassa och bank (FARs samlingsvolym 1997).

Klassificeringen av huruvida en tillgång bör anses vara en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång beror på avsikten bakom innehavet. Avsikten bakom omsättningstillgångar är att förvandla dem till andra tillgångar. En tumregel som brukar användas är den så kallade ettårsregeln, vilket innebär att omsättningstillgångar skall omsättas inom högst ett år. FAR menar att ettårsregeln skall tillämpas då den följer god redovisningssed. Det stämmer dock inte alltid överrens med verkligheten då pågående arbeten kan pågå i flera år innan de förvandlas till likvida medel (Artsberg 2005). Enligt ÅRL skall omsättningstillgångar värderas till LVP, det vill säga till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (SFS: 1995:1554).

Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet för en tillgång är det värde som uppkommer vid förvärv eller tillverkning. Anskaffningsvärdet gäller alltså både för sådana tillgångar som företaget förvärvar samt för sådana tillgångar som de tillverkar själva. Anskaffningsvärdet för en egentillverkad tillgång fastställs genom att summera alla resurser som kan kopplas till den färdiga produkten. När det gäller förvärvade tillgångar skall inköpspriset räknas samman med utgifter hänförliga till objektet, till exempel leveranskostnader och installationskostnader (Artsberg 2005). Fördelen med att värdera en tillgång till anskaffningsvärde är att det är lätt att fastställa värdet eftersom det finns klara bevis (verifikationer) på att en ekonomisk transaktion har ägt rum. Den största nackdelen är att metoden inte tar hänsyn till värdeförändringar efter anskaffningstidpunkten, bortsett från de avskrivningar som görs (Gröjer 2010).

Nettoförsäljningsvärde

Nettoförsäljningsvärde är ett annat namn för verkligt värde. Det verkliga värdet är värdet av försäljningspriset för en tillgång vid avyttrande. En sådan värdering är oftast mer relevant än vad en värdering till anskaffningsvärdet är. Värdet bestäms genom minskning av försäljningspriset med rabatter, bonus, provisioner och liknande, samt pålägg för indirekta försäljningskostnader. Tanken bakom värdering till verkligt värde är att tillgångar inte skall värderas till ett högre belopp än vad företaget skulle erhålla vid en försäljning. Om inte nettoförsäljningsvärdet kan bestämmas så får det ersättas med återanskaffningsvärdet (SFS: 1995:1554, Zacharski et al. 2007).

Lägsta värdets princip

LVP innebär att tillgångar skall värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (Gröjer 2010).

2.5 Intäkter och intäktsredovisning

Intäkter uppkommer utifrån de inkomster som kan hänföras till en viss redovisningsperiod. Inkomster uppkommer utifrån företags ekonomiska transaktioner som till exempel försäljning. Själva betalningstransaktionen benämns som en inbetalning och de tre begreppen kan ske samtidigt om företag säljer produkter mot kontant betalning. Medan inkomster och inbetalningar utgör transaktioner så är det intäkter som är det viktiga begreppet ur redovisningssynvinkel då kostnader jämförs med intäkter för att beräkna resultatet (Gröjer 2010). Det talas om två sätt att bestämma huruvida en intäkt har uppkommit: genom en inbetalning eller genom en ökning av tillgångars värde (Artsberg 2005).

Intäktsredovisning innebär att en intäkt knyts till en viss redovisningsperiod. Det görs genom att identifiera inom vilken period som den största delen av den ekonomiska aktiviteten har skett. Det fyra vanligaste tidpunkter som används för att bestämma när en intäkt uppkommer är: vid produktion, vid färdigställandet, vid försäljningstidpunkten samt vid betalning. Valet av tidpunkt beror på vilken typ av produkt eller tjänst som säljs samt hur företag tolkar realisationsprincipen. Vid försäljning av produkter är det vanligast att en intäkt förknippas med försäljningstidpunkten (Wolk et al. 2008). För att en inkomst från försäljning skall kunna knytas till någon av ovan nämnda tidpunkter måste samtidigt följande villkor vara uppfyllda (BFNAR 2003:3):

- De väsentliga riskerna och förmånerna som förknippas med varornas ägande har överförts till köparen.
- Företaget har inte längre något engagemang i förvaltningen av varorna eller någon kontroll över deras användning.
- Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- De ekonomiska fördelarna som uppkommit av transaktionen skall av sannolikhet tillfalla företaget.
- Utgifter som uppkommit eller förväntas uppkomma genom transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vid redovisningen av tjänsteuppdrag måste följande fyra kriterier vara uppfyllda för att en inkomst skall kunna redovisas som en intäkt (Grönlund et al. 2010):

- Inkomsten kan beräknas med tillförlitliga metoder.
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som uppkommer genom transaktionen tillfaller företaget.
- Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas genom tillförlitliga metoder.
- Utgifter som uppkommit och utgifter som återstår kan beräknas genom tillförlitliga metoder

2.6 Lagar och regelverk

Den svenska lagstiftningen inom redovisningsområdet består till stor del av ramlagar. Ett exempel är Årsredovisningslagen (SFS: 1995:1554). Det innebär att företag, utöver lagstadgade regler, även måste följa den praxis som utformas genom allmänna råd eller rekommendationer som ges ut av normgivande organ (Lönnqvist 2010). De lagar och rekommendationer som är av intresse för pågående arbeten beskrivs nedan.

Pågående arbeten regleras främst i två lagar, Årsredovisningslagen och Inkomstskattelagen. Årsredovisningslagen innehåller bestämmelser om upprättandet och offentliggörandet av årsredovisning, koncernredovisning och delårsrapporter. I lagen regleras hur omsättningstillgångar skall värderas (SFS: 1995:1554). I Inkomstskattelagen finns bestämmelser om kommunal- och statlig inkomstskatt. Reglering av pågående arbeten finns i lagens 17 kap. 23-32 §§ (SFS: 1999:1229).

I Sverige finns det flera organisationer som utformar rekommendationer på redovisningsområdet. För de företag som kan tillämpa alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning är BFN:s rekommendationer av främsta intresse. BFN är en statlig myndighet som har det största ansvaret att ge ut rekommendationer för icke-noterade bolag i Sverige. De rekommendationer och

allmänna råd som BFN ger ut baseras på företagens storleksgrad (Lönqvist 2010).

Det projekt som pågår med syfte att ta fram fyra kategorier av regelverk baserat på företags storleksgrad kallas för ”K-projektet”. Det är ett arbete som påbörjades 2004 och går ut på att alla företag inom Sverige skall delas in i olika kategorier. Än så länge är enbart regelverken för K1- och K2-bolag färdiga. Tanken bakom de hittills färdigställda K-regelverken är att reglerna skall innebära en förenkling för de mindre företagen. Reglerna skall vara enkla och tydliga och fördelen för företag ligger i att de behöver göra färre bedömningar vilket skall minska den administrativa bördan (BFN Dnr 07-30). De fyra företagskategorierna är (BFN 2012):

- K1-bolag som innefattar handelsbolag, enskilda näringsidkare och ideella föreningar med flera som upprättar förenklat årsbokslut. Gränsen för att ett företag skall klassificeras som ett K1-bolag är att de har en omsättning på 3 miljoner kronor eller mindre.
- K2-bolag som innefattar mindre aktiebolag och mindre ekonomiska föreningar
- K3-bolag som innefattar större företag
- K4-bolag som innefattar koncerner som tillämpar internationella standarder.

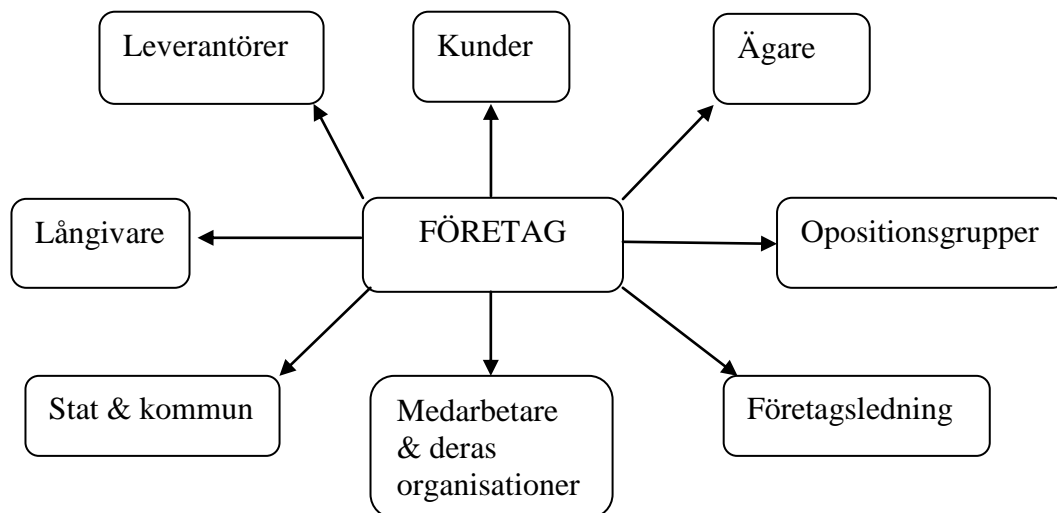
I ÅRL 1 kap. 3 § anges skillnaderna mellan mindre och större företag. För att ett företag skall klassificeras som ett större företag och i framtiden kunna använda K3-regelverken krävs att minst två av nedanstående villkor uppfylls, annars anses företaget vara ett mindre företag (SFS: 1995:1554).

- Medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50.
- Företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor.
- Företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor.

Pågående arbeten behandlas i BFN:s allmänna råd om redovisning av intäkter (BFNAR 2003:3). Där beskrivs bland annat huvudregeln och alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning samt vilka bolag som kan tillämpa reglerna.

FAR är ett intresseföretag för auktoriserade revisorer som deltog aktivt med att ge ut rekommendationer i redovisningsfrågor till dess att Redovisningsrådet (nuvarande Rådet för finansiell rapportering) bildades 1989 och tog över deras uppgifter (Artsberg 2005). FAR ger idag inte ut nya rekommendationer, men deras befintliga rekommendationer gäller till dess att Rådet för finansiell rapportering har hunnit behandla det aktuella området (Lönqvist 2010). FAR ger ut tidningen Balans för debatt om revision- och redovisningsfrågor tio gånger om året (FAR 2012).

2.7 Intressentmodellen



Figur 1. Intressentmodellen s. 39 Ax et al. 2007.

Det finns ett beroendeförhållande mellan intressenter och företag. Det krävs en balans mellan de bidrag som lämnas från intressenterna till företag och de belöningar som företag lämnar till sina intressenter.

Företagens mål med intressentmodellen är att uppfylla de krav som intressenterna har. Målet kan vara resultatet av en kompromiss mellan de krav som

intressenterna har och de mål som företagen har. Kompromisserna är viktiga för att det ska uppstå en balans mellan företagen och deras intressenter. Det kan i sin tur hjälpa till att säkra den fortsatta utvecklingen och driften av verksamheten.

3.0 Metod

I det här kapitlet redogör vi för den metod vi valt att använda, samt hur vi gått till väga.

3.1 Val av metod

Mätningar vid datainsamling är en del av det som benämns som kvantitativ inriktad forskning. Vidare kan även sägas att statistiska-, bearbetnings- och analysmetoder är en del av att förklara vad insamling av data med kvalitativ metod är. Den kvalitativa forskningen har oftast textmaterial som grund för verbala analysmetoder. Genom att fokusera på kvalitativa intervjuer och tolkande analyser sägs det att den kvalitativa insamlingen har fokus på mjukdata (Patel & Davidson 2003).

Användandet av statistik och siffror är det som utgör de viktigaste skillnaderna mellan metoderna. Kvalitativa metoder måste oftast legitimeras av forskare som använt dem. Det beror på att det finns fler skeptiska åsikter mot den kvalitativa metoden än mot den kvantitativa metoden (Holme & Solvang 1997). Begreppet kvalitativ metod är ett samlingsbegrepp för fem olika tekniker: observation, deltagande observation, informant- och respondentintervjuer samt analys av källor. Teknikerna påvisar vilka olika delmoment som ingår i en kvalitativ studie (McCall & Simmons 1969).

När en kvalitativ undersökningsmetod tillämpas är målsättningen med metoden att identifiera företeelser, egenskaper och innebörder som är otillfredsställande eller ännu okända. Den kvalitativa metoden kan även benämnas som en FEI-sökande analys. Förkortningen FEI kommer från företeelse-, egenskaps- och innebördssökande analys. Målet med en sådan analys är att identifiera variationen, strukturen och/eller processen i den tidigare identifierade företeelsen, egenskapen eller innebörden (Starrin & Svensson 1994).

Den kvalitativa insamlingsmetoden har en enkel formaliseringsgrad, och informationsinsamling genom kvalitativa intervjuer är krävande. En förväxling mellan analys av informationen och insamlingen av densamma är inte ovanlig

eftersom de lätt glider över varandra. Vid en kvalitativ intervju vill forskare att den som intervjuas skall leda intervjun, och resultatet som framkommer skall vara undersökningspersonernas uppfattningar. Eftersom det finns begränsningar är det sällan som fler än 20 personer används vid intervjuerna (Holme & Solvang 1997). Med kvalitativa studier fås en djupare kunskap än den som uppkommer vid kvantitativa undersökningar. Kvalitativ bearbetning kan göras av texter i böcker, från artiklar, anteckningsböcker eller genom bearbetning av textmaterial som framkommit vid genomförandet av intervjuer.

När en kvalitativ undersökning genomförs kan det vara fördelaktigt att göra löpande analyser. Löpande analyser kan ge idéer till hur vidareutveckling av undersökningen skall gå till. De löpande analyserna är en av många aspekter som skiljer den kvalitativa metoden från den kvantitativa metoden (Patel & Davidson 2003). Ett av de mest framträdande kännetecknen med den kvalitativa metoden är närheten till forskningsobjektet (Holme & Solvang 1997).

Kvantitativa metoder brukar benämnas som de statistiska metoder som finns för att bearbeta information. Även om statistiken är en egen vetenskap så används den som ett verktyg i utredningsarbeten. Syftet med verktyget är att ordna, beskriva, bearbeta och analysera data. Det finns två typer av statistik: deskriptiv- och hypotesprövande statistik. Den deskriptiva statistiken anger en sifferbeskrivning av det material som insamlats. Genom att göra på det sättet belyses forskningsproblemet. När statistiska hypoteser testas används hypotesstatistik. När en kvantitativ metod tillämpas skall forskningsresultaten vara så generella som möjligt (Patel & Davidson 2003). De kvantitativa undersökningsmetoderna präglas av strukturering. Genom att upplägget standardiseras ges försök till att komma till rätta med svagheter. Det innebär en klar skillnad på utveckling av problem och teorier å ena sidan, och den konkreta informationen å andra sidan. Planen för undersökningen skall följas genom hela informationsinsamlingen. Planen är klar i samband med att problemformuleringen utformats. Svagheten finns i avsaknaden av garanti på att informationen är relevant för att besvara de frågeställningar som finns (Holme & Solvang 1997).

Syftet med studien är att undersöka ifall alternativregeln, som kan användas vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning, ger en rättvisande bild över företags verksamhet. Vi vill även undersöka ifall förenklingsskäl är en motiverad anledning till att låta företag redovisa enligt alternativregeln. Om ovanstående framställningar av respektive undersökningsmetod tas i beaktande så faller det sig naturligt för oss att använda en kvalitativ undersökningsmetod. Det beror på att vårt syfte inte lämpar sig för att göra enkäter eftersom de inte ger lika uttömmande svar som intervjuer gör. Genom att göra intervjuer kan vi få fram mer information än vad vi kan vid användandet av en kvantitativ undersökningsmetod.

3.2 Datainsamling

När en intervju skall genomföras genomgår intervjupersonen olika steg av förberedelser. Det första steget gäller innehållet som finns i frågorna som representeras. Det är viktigt att fundera på om samtliga delområden behandlats (Patel & Davidson 2003). Nästa förberedelse gäller de frågor som skall presenteras och behandlas i intervjun. Här är det viktigt att vara självkritisk, och kanske hellre välja bort vissa frågor än att ha med dem. Utprovning och intervjuteknik är de två sista förberedelserna som de flesta går igenom före intervjun. Utprovningen är stadiet där personen som intervjuar skall ta reda på om frågorna kan presenteras för de individer som de är avsedda att rikta sig mot. Intervjutekniken går i sin tur ut på att den som genomför intervjun skall öva på att intervjua (Patel & Davidson 2003).

När intervjuerna genomförs finns det olika sätt att registrera de svar som intervjupersonen lämnar. Antingen kan svaren registreras genom att forskarna för anteckningar under hela intervjun, eller så kan registreringen ske genom en ljudinspelning. Svaren kan även registreras genom en kombination av de båda ovanstående alternativen (Patel & Davidson 2003). När vi genomförde våra intervjuer så gjorde vi på olika sätt. Tre av revisorerna kunde intervjuas på deras respektive arbetsplatser i Karlstad, medan de två återstående intervjuerna gjordes via telefon. Samtliga intervjuer spelades in och anteckningar fördes vid sidan av inspelningarna. Intervjun med företaget gjordes även den via telefon men spelades

inte in eftersom personen inte ville det, däremot fördes anteckningar under tiden som intervjun genomfördes. Att företaget inte ville få sin intervju inspelad kan påverka resultatet. Det genom att vissa saker kan bortfalla vid sammanställningen eftersom det bara finns anteckningar som styrker den genomförda intervjun. Väsentlig information riskerar att utebli när en inspelning inte görs. Det blir även svårt att citera någonting som sades under intervjun.

Ingen av de personer som intervjuades fick ta del av intervjufrågorna innan själva intervjun genomfördes. Det kan ses som både positivt och negativt. En fördel med att inte ge ut frågorna innan intervjuerna är att personerna som intervjuas inte har några förutfattade meningar om svaren. Det kan leda till att de svar som ges på frågorna blir mer ärliga. Det kan också vara en nackdel att inte ge ut frågorna på förhand eftersom personerna som skall intervjuas inte hinner läsa in sig, och därigenom inte hinner tänka igenom sina svar. Det kan leda till att svaren i vissa fall blir otillräckliga. Eftersom flera av intervjuerna spelades in kunde vi lyssna igenom dem på nytt efter genomförandet. Det gjorde att vi fick en möjlighet till att göra en bra sammanställning av varje intervju. Det i sin tur ledde till att empirin blev mer trovärdig än vad den hade blivit om vi enbart antecknat.

3.2.1 Urval

Urvalet av undersökningspersoner som görs är en stor del av undersökningen. Undersökningen i förhållande till utgångspunkt kan vara helt oanvändbar om fel personer tas med i urvalet. En grund för djupare och fullständigare uppfattning, samt ökat informationsvärde av studieobjektet, är några av de syften som finns med att genomföra en kvalitativ intervju.

Urvalspersonerna som figurerar i en kvalitativ studie väljs inte av slumpen eller av tillfälligheter. Genom kriterier som är utformade av de som genomför studien, görs urvalet systematiskt. Kriterierna är både strategiskt och teoretiskt definierade. Det urval som görs baseras inte på en teoretisk ståndpunkt. Istället görs ett strategiskt urval utifrån för-förståelse, för-teorier och förutfattade meningar. (Holme & Solvang 1997).

Syftet med den här studien rör området för redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Eftersom det är redovisning som skall undersökas är det väsentligt att intervjua personer som i sitt arbete ofta kommer i kontakt med redovisning av pågående arbeten på löpande räkning och den alternativregel som där finns.

3.3 Trovärdighet

När det gäller de metoder som finns för att ta fram bra och trovärdiga svar på syftet med studien så finns det vissa saker som ger utrymme för kritik av metoderna. Bland den vanligaste kritiken som riktas mot en studie är att trovärdigheten ifrågasätts. Detsamma gäller även den kompetens som intervjupersonerna besitter. De personer som vi intervjuat anser vi ha en god trovärdighet eftersom de varit verksamma inom yrket under flera år. Deras arbetsuppgifter består bland annat av redovisning av pågående arbeten på löpande räkning. Det bör därför innebära att de har den kompetens som krävs för att ge bra svar på våra frågor.

När en studie genomförs är det viktigt att tänka på att den skall vara trovärdig, därför bör begreppen validitet och reliabilitet tas i beaktande. Validiteten i kvantitativa studier betecknas av att rätt företeelse studeras. Något som stärker det är att en god teoriunderbyggnad finns. Det är också stärkande att vara noggrann vid mätningen och att ha bra instrument för att genomföra arbetet (Patel & Davidson 2003). Beträffande den kvalitativa undersökningsmetoden gäller begreppet validitet genom hela forskningsprocessen. Ambitionen när en kvalitativ undersökningsmetod används är att beskriva uppfattningar eller att tolka och förstå innebörden av livsvärlden (Patel & Davidson 2003). I vår studie har vi tagit de ovanstående begreppen i beaktande. Vi har varit noggranna med att ha en referensram som är väsentlig för syftet med studien. Utöver det har vi även använt oss av inspelning vid intervjuer där samtycke gavs från de personer som intervjuades. Det leder till en ökad trovärdighet.

4.0 Empiri

I det här kapitlet presenterar vi de personer vi intervjuat samt det som framkom i intervjuerna.

4.1 Presentation av intervjupersonerna

Vi har i våra undersökningar intervjuat fem revisorer och en företagare. Tre av revisorerna har valt att vara anonyma. De kommer i arbetet att benämnas som revisor A, revisor B och revisor C. Personerna är följande:

- Therese Lindh som jobbar som auktoriserad revisor på Ernst och Young i Karlstad.
- Nils-Olov Boström som jobbar som auktoriserad revisor på revisionsbyrån NOBO revision AB i Karlstad.
- Revisor A som är godkänd revisor och har valt att vara anonym.
- Revisor B som är godkänd revisor och har valt att vara anonym.
- Revisor C som är auktoriserad revisor och har valt att vara anonym.
- Lars Oskarsson som driver ett företag vid namn B-O industriservice AB tillsammans med en kollega.

4.2 Therese Lindh

Therese Lindh definierar innebörden av principen rättvisande bild som att utomstående läsare skall kunna lita på att det som står i redovisningen verkligen speglar verkligheten. Hon ser rättvisande bild som grundläggande för att redovisningen skall bli korrekt. Men det är även viktigt att god redovisningssed följs för att redovisningen skall bli rättvisande. Dock är hon tydlig med att poängtera att företag och revisorer alltid måste tänka på huruvida tillämpningen av rekommendationer verkligen leder till en rättvisande bild i det enskilda fallet eller inte.

Hon menar att det finns vissa fall där det kan förekomma krockar mellan principerna god redovisningssed och rättvisande bild. Ett exempel kan vara alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning. I de fallen är det viktigt

att tänka till över den bilden som förmedlas genom redovisningen. Om ej fakturerade pågående arbeten borde ha blivit fakturerade är det viktigt att upplysa läsarna om det i noter.

Hon anser att användandet av alternativregeln oftast förmedlar en rättvisande bild. Men det varierar från bransch till bransch och sättet företag fakturerar enligt kan spela en stor roll. För ett konsultbolag som alltid fakturerar månaden efter arbetet utförts, samt lägger ner i stort sett lika antal timmar varje månad, så spelar det ingen betydande roll ifall företag använder huvudregeln eller alternativregeln. Resultaträkningen blir i de fallen liknande över åren, fast med en förskjutning. Hon pekar dock på vissa faktorer som gör att alternativregeln inte förmedlar en rättvisande bild. Ifall ett företag ena året har betydligt fler anställda jämfört med ett annat år så innebär det att de belastas med högre lönekostnader på en gång, och så kommer intäkten vid ett senare tillfälle. I de fallen ger alternativregeln inte en rättvisande bild

Therese anser att huvudregeln leder till en mer rättvisande bild men att även alternativregeln har sina fördelar: *"Det blir en bättre redovisning om man använder huvudregeln, samtidigt är det bra att det finns förenklingar för de små bolagen"*. Hon betonar vikten av kvaliteten på den uppföljning företag har. Ifall företaget har en bra uppföljning så kan det innebära att de kan förmedla en rättvisande bild även ifall de tillämpar alternativregeln. Utifrån egen erfarenhet berättar hon att de flesta bolag inom byggnads-, hantverks- och konsultbranschen som har stora pågående arbeten på löpande räkning använder sig av huvudregeln. Det gör dem bland annat för att de anser att deras redovisning inte blir helt och hållet rättvisande med alternativregeln. Hon poängterat att företag som tillämpar alternativregeln kan komplettera sin redovisning genom att lämna information i form av noter och tilläggsupplysningar. Om företag dock känner att alternativregeln inte förmedlar en rättvisande bild över räkenskaperna så tycker Therese att de bör byta till att redovisa enligt huvudregeln istället.

När vi ber Therese definiera innebörden av begreppet väsentlighet inom redovisning i samband med en fråga så gör hon följande tolkning: *"Det är det*

belopp som skulle påverka en utomstående läsare". Hon ger ett exempel med ett företag som redovisar ett resultat på 100 000 konor för ett pågående arbete. I ett sådant fall skulle förmodligen inte ett resultat på 80 000 kronor eller 120 000 kronor spela en större roll och därmed inte utgöra någon väsentlig skillnad. Det är viktigt att beloppet sätts i relation till resultatet och det egna kapitalet. Om en summa anses som oväsentlig för att tas med i en not, så anses den inte heller väsentlig vad gäller förmedlandet av en rättvisande bild. Therese är dock noga med att poängtera att även om ett regelverk tillåter företag att undvika att ta upp vissa belopp i sin redovisning så behöver de inte gå strikt efter det. Om företaget själva anser att informationen är av väsentlighet så bör de givetvis sträva efter att ta med den i redovisningen.

När diskussionen om alternativregeln fortsätter berättar Therese att hon anser att alternativregeln främst existerar på grund av att den leder till en förenkling för de mindre företagen. Utöver det berättar hon att förr hade alternativregeln även skattefördelar. I och med det anser Therese att det inte är lika välmotiverat att använda alternativregeln nu som det var förr då det även fanns en skattemässig påverkan. Hon anser dock att en eliminering av alternativregeln skulle gå emot det arbete som pågår för att göra redovisningen enklare.

Therese tror inte att när det gäller pågående arbeten på löpande räkning skulle en övergång från alternativregeln till huvudregeln vara förenat med stora kostnader eller tidskrävande merarbete för företagen, speciellt inte för de som har bra uppföljning. Ifall företagen fakturerar månaden efter arbetet utförts så är det oftast inga problem utan då har de i de allra flesta fall bra koll. Hon påpekar dock att det kan finnas fall då företag har ej fakturerade pågående arbeten som sträcker sig flera månader bakåt i tiden. I de fallen krävs det att företagen har en bra tidsrapportering annars kan en övergång självklart vara förenat med kostnader och extra merarbete.

4.3 Nils-Olov Boström

Begreppet rättvisande bild är ett diffust begrepp enligt Nils-Olov. Ur en revisors synpunkt bör posterna inte vara övervärderade, utan snarare undervärderade. Företag har flera alternativ för hur de kan värdera tillgångar. Frågan som kan ställas är ifall det är rättvisande att värdera en tillgång till anskaffningsvärde eller till verkligt värde. Vid bokslutstidpunkten kan det vara svårt för företag att veta vilken värderingsmetod som kommer vara mest rättvisande tre månader efteråt, vilket de ändå måste ta hänsyn till menar han. Vad gäller pågående arbeten påpekar han att självkostnadskalkyleringen varierar från företag till företag. Vad som bör anses vara mest rättvisande är i de fallen upp till var mans tolkning. Nils-Olov anser att det inte finns någon definitiv tolkning av vad rättvisande bild innebär. Det gör det svårt att säga ifall en redovisning som följer god redovisningssed också innebär att en rättvisande bild förmedlas. Han är däremot av uppfattningen att möjligheten finns att krockar kan förekomma mellan de två redovisningsprinciperna.

Han hävdar att alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning bör innebära att en rättvisande bild förmedlas. Men att den gör det i praktiken ställer han sig tveksam till. Han poängterar samtidigt vikten av tilläggsupplysningar i form av noter. Ett genomgående inslag under hela intervjun är just hans betoning på vikten av upplysningar. Om företag bara berättar hur de gått till väga så blir det i de flesta fall rättvisande. Nils-Olov hävdar utifrån egen erfarenhet att problemet är att många företag inte informerar tillräckligt. Det är ett område som det fuskas inom och det måste revisorer påpeka. Ett annat problem enligt honom är att företag oftast berättar att de har ej fakturerade pågående arbeten som inte intäktsförts, men inte till vilka belopp det uppgår till. Han anser att företag måste informera bättre för att en rättvisande bild kan förmedlas: *"Egentligen bör man tala om hur mycket som är ofakturerat, det är först då det blir en rättvisande bild"*

Nils-Olov menar också att alternativregeln strider mot matchningsprincipen i och med att kostnader tas upp i resultaträkningen på en gång, medan intäkter tas upp

först när de fakturerats. Om företag lägger om sitt räkenskapsår så att det ena året är kortare medan det nästa år blir längre, då kan det bli en snedvriden bild. Men ifall företag använder 12 månader i sin årsredovisning, samt har relativt likvärdiga intäkter och kostnader över åren, då anser han att det ger en rättvisande bild.

Företag skall lämna upplysningar om storleken på utförda men ej fakturerade pågående arbeten är av väsentlig skillnad för resultatet och ställningen. Enligt Nils-Olov bör informationen anses vara väsentlig ifall den lurar läsaren i någon riktning. Om ett företag ansöker om lån hos banken, och bankens bedömning grundar sig på information i årsredovisningen. Då bör den informationen anses som väsentlig. Väsentlig skillnad kan också vara summor som avgör ifall ett företag hamnar på obestånd eller inte. Han anser även att oavsett ifall beloppet är tillräckligt väsentligt eller inte för att tas med i tilläggsupplysningar så borde företaget informera om det på något vis. Annars har han svårt att se hur företag skall kunna förmedla en rättvisande bild.

Huruvida förenklings-skäl bör anses som en godtagbar anledning till att redovisa enligt alternativregeln, när den i övrigt strider mot hur omsättningstillgångar skall värderas enligt ÅRL, är han kluven till. Samtidigt som han anser att regeln är bra ur förenklings-synpunkt för de minsta företagen så är han inte främmande till att alternativregeln tas bort helt då den i övrigt leder till en sämre redovisning. Han tycker att en förenkling snarare skulle vara ifall alla företag tvingades redovisa enligt en och samma regel: "*då vet alla vad som gäller*". Nils-Olov tror att för de allra flesta företag skulle det inte alls medföra stora problem att gå över från alternativregeln till huvudregeln. Om uppföljningen och rutinerna är bra inom företaget skall det inte vara några problem att genomföra en övergång. Men däremot om uppföljningen och rutinerna inte är bra så kommer det att bli kostsamt.

4.4 Revisor A

Revisor A väljer att definiera rättvisande bild utifrån ett revisionsperspektiv. Vid granskning av en årsredovisning sätts det upp väsentlighetsbelopp för hur mycket som får vara fel innan en oren revisionsberättelse avges. För honom innebär rättvisande bild att de poster som granskas i årsredovisningen är ungefär rättvisande. Ifall de överstiger det uppsatta väsentlighetsbeloppet är det inte rättvisande. Vad gäller samstämmigheten mellan god redovisningssed och rättvisande bild anser han att genom att följa god redovisningssed så skall det också leda till att företagen redovisar en rättvisande bild. Redovisningen är uppbyggd på ett sätt som gör att ifall reglerna följs så skall utfallet bli rätt.

Revisor A anser att alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning ger en rättvisande bild. Det motiverar han med att säga att resultatet inte påverkas nämnvärt beroende på vilken regel som används: *"Egentligen så försvinner det ju ingenting i redovisning, blir det lite mindre ena året så blir det lite mer andra året"*. Han anser även att regeln framförallt är anpassad för de minsta företagen. När det gäller företag som har stora pågående projekt, som till exempel företag inom byggbranschen, så kan det ifrågasättas huruvida alternativregeln förmedlar en rättvisande bild. Men i de fallen utförs oftast arbetena till fast pris vilket medför en annan beräkning. De bolag som revisor A arbetar med är mestadels bolag som uppfyller kraven för ett K2-bolag. Enligt honom är det få av de företagen som kan eller vill redovisa på ett annat sätt än med alternativregeln.

I de fallen där alternativregeln inte fullt ut kan förmedla en rättvisande bild, anser han att företagen kan ta upp beloppen i tilläggsupplysningar. Men om det rör sig om projekt som är värderade till stora belopp så bör företagen fundera över att gå över till huvudregeln, även om det kan vara komplicerat att byta redovisningsmetod. Av egna erfarenheter talar han om att han stött på företag som har funderat på att byta från alternativregeln till huvudregeln. Det har berott på att tidigare års resultat inte blivit redovisat på ett sätt som de önskat. Det slutade dock inte med ett byte även om diskussioner förekom.

Med hjälp av ett exempel definierar Revisor A innebörden av väsentlig skillnad som: ifall ett företag vill låna pengar av banken, och banken grundar sitt beslut utifrån information i årsredovisningen som gör att de blir vilseledda i sitt beslutsfattande. Då kan den informationen sägas vara av väsentlig betydelse. Han tycker också att en summa som anses vara oväsentlig för att upplysa om i tilläggsupplysningar, även är oväsentlig vad gäller förmedlandet av en rättvisande bild.

Revisor A tycker att alternativregeln inte skall avskaffas. Han hänvisar till det pågående arbetet med att förenkla redovisningen. Den förenklingen innebär att mindre företag inte skall behöva ha med lika mycket noter och tilläggsupplysningar i redovisningen som förr. *"Kan man ta bort revisionsplikten, som också är ett förenklingskäl, så kan man lika gärna ha kvar alternativregeln"*. Då resultatpåverkan i de företag som främst använder sig av alternativregeln inte är nämnvärt stor är det motiverat att ha kvar regeln, anser han. Revisor A säger att majoriteten av de K2-bolag som han arbetar med använder sig av alternativregeln. Han tror att det skulle medföra väsentliga kostnader och tidskrävande arbete för de företagen att tvingas byta till en typ av redovisning som är i en annan dimension. Då många av de mindre företagen inte har kunskaperna av en projektredovisning så innebär det att de måste köpa in den tjänsten från redovisningskonsulter. Med det i åtanke så anser revisor A att fördelarna med alternativregeln överväger nackdelarna. I det här fallet skulle det till största del medföra negativa konsekvenser att byta redovisningsrutiner.

4.5 Revisor B

Vad gäller företagens finansiella information så menar revisor B att en rättvisande bild innebär att företagen visar upp ett resultat som stämmer väl överens med vad de har presterat för den aktuella perioden. Det är även viktigt att företagen på ett korrekt sätt ger en bild av hur tillgångarna och skulderna ser ut, samt att de åtaganden som de haft under den gångna perioden redovisas. Han belyser det faktum att redovisningen är uppbyggd utifrån en mängd principer och att det inte alltid finns en samstämmighet mellan dem. I de fallen då företag kan utnyttja olikheterna mellan principerna i redovisningen finns risken att det inte blir en

rättvisande bild. Huruvida alternativregel ger en rättvisande bild eller inte beror på en rad omständigheter menar han.

För statiska företag som varken växer eller krymper och har en relativt likvärdig omsättning över åren så påverkar inte valet av regel redovisningen nämnvärt. Intäkterna blir i de fallen per automatik ganska rättvisande i och med att företagen ändå tar med tolv månaders intäkter. Däremot anser han att för företag vars verksamhet expanderar eller krymper så ger alternativregeln inte en rättvisande bild. *"För statiska verksamheter ger alternativregeln en rätt så okej bild över resultaträkningen. Men för verksamheter som expanderar eller krymper så ger den inte en rättvisande bild"*.

Revisor B menar att ifall ett företag krymper så finns risken att en omsättningsmässigt bra månad från året innan tas upp i årets resultaträkning medan en omsättningsmässigt dålig månad från det aktuella året inte tas upp. I sådana fall förmedlas en överdrivet positiv bild över företagets verksamhet. Tvärtom är det ifall företag växer, då finns risken att en överdrivet negativ bild av verksamheten förmedlas.

Revisor B anser att huvudregeln överlag ger en mer rättvisande bild än vad alternativregeln gör. Han säger att de företag som oftast använder alternativregeln är i stor grad tjänsteföretag vars största kostnader är personalkostnader. Med alternativregeln tas lönekostnaderna för personal upp när de uppkommer medan intäkterna för det utförda arbetet tas upp först månaden efteråt. Alternativregeln innebär således att intäkter och kostnader inte matchas fullt ut mot varandra, vilket de gör om huvudregeln används. Han anser att det blir svårare att förstå hur verksamheten går månad för månad om inte matchningen mellan intäkter och kostnader finns. Därför ger huvudregeln en bättre grund för förståelse över verksamheten, samt ett bättre underlag för beslutsfattande.

Revisor B anser att ifall företag lämnar tilläggsupplysningar i sin årsredovisning om hur stor faktureringsreserven är vid årets början, samt vid årets slut, så leder det till att en tydligare bild förmedlas. Han menar dock att det är ytterst sällsynt

förekommande. Det enda företag brukar upplysa om är vilken redovisningsprincip de följer. Däremot tror han inte att saknaden av tilläggsupplysningar beror på slarv från företagens sida. De flesta företag vet nog inte om att de skall lämna upplysningar på belopp som är av väsentlig storlek, menar han.

Innebörden av just väsentlighet inom redovisningsområdet anser han annars vara väldigt svårt att definiera. Väsentlig information skulle kunna vara sådan information som leder läsaren till en helt annan uppfattning över verksamheten än vad de annars skulle få. Han tror att de flesta revisorer definierar innebörden av väsentlighet lite olika, men att de flesta är inom samma område.

Revisor B menar att det är bra att alternativregeln finns som ett alternativ för de minsta företagen. Flera av de företag som använder alternativregeln är transaktionsimpulsiva företag vilket leder till att de har mycket fakturering att sköta. De mindre av de företagen har inte stödet av en stark administration med välutvecklade affärssystem. Ifall de företagen skulle behöva ändra sin redovisning till att följa huvudregeln så skulle det innebära att de måste "backa in" fakturor i rätt redovisningsperiod, det vill säga knyta intäkterna till den månad de intjänades. Han tror att för de företag som inte har välutvecklade affärssystem kan en sådan övergång innebära en del krångel. Det kan även vara så att de skulle behöva söka hjälp hos en redovisningsbyrå, vilket i så fall skulle leda till extra kostnader.

Revisor B tror annars att de flesta företag skulle anpassa sig efter huvudregeln relativt snabbt. Samtidigt påpekar han att för de större företagen som har välutvecklade affärssystem är storleken på den förenkling som alternativregeln medför inte speciellt stor. Han anser att för företag som kommer upp lite i storlek så medför alternativregeln snarare negativa konsekvenser för företaget. Har ett företag 20-30 anställda eller mer får de väldigt svårt att följa verksamheten ifall de inte använder huvudregeln. Därför anser han att de företag som har kunnandet som krävs bör följa huvudregeln.

4.6 Revisor C

Revisor C definierar innebörden av rättvisande bild som att resultatet återspeglar den verksamhet som har skett i bolaget. Han anser även att principerna god redovisningssed och rättvisande bild inte alltid går ihop. Vad gäller alternativregeln menar han att regeln är: *"Ett på något sätt vedertaget avsteg från rättvisande bild"*. Han anser därmed att den inte ger en rättvisande bild över räkenskaperna. Däremot finns det medel att använda för att få en tydligare bild. För att få en rättvisande bild internt brukar han, vid sidan av årsredovisningen, titta på skillnaden i värdet av de upparbetade intäkterna på löpande räkning som inte tagits upp i räkenskaperna. För att också få en rättvisande bild externt så tycker han att företag bör lämna tilläggsupplysningar över den exakta summan av de ej fakturerade beloppen. Upplysningarna är i de flesta fall otydliga. Företag kan i vissa fall ange ifall det skett en ökning eller minskning av faktureringsreserven, men det är sällan den exakta summan anges. Vilket han tror beror på att företag ser summan som relativt oväsentlig att informera om ifall verksamheten är omsättningsmässigt stabil över åren. För att få en rättvisande bild däremot så måste den exakta summan anges, menar han.

Han är av den bestämda uppfattningen att huvudregeln leder till en bättre kvalitetsmässig redovisning, samt att den förmedlar en mer rättvisande bild över verksamheten. Utifrån det tycker han att alternativregeln skulle kunna tas bort. Han tror heller inte att en övergång till huvudregeln skulle innebära några problem för de allra flesta företagen. Har de en bra uppföljning bör en övergång ske smidigt. Vilket han, utifrån egna erfarenheter, menar att de allra flesta företag har.

4.7 Lars Oskarsson

Lars är en egen företagare som har en liknande syn på alternativregeln som flera av revisorerna, det vill säga att den innebär en förenkling för de allra minsta företagen. Lars använder sig av alternativregeln vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning och anser att den förmedlar en rättvisande bild över verksamheten. Det arbete som hans företag utför brukar vara fortlöpande och arbetena har små "hållplatser" där ett arbete ses som delvis klart, då sker

fakturering. Ett sådant system innebär att de sällan får ej fakturerade pågående arbeten eftersom varje arbete bryts ner i mindre delar.

Lars berättar även att han tror att det är ganska vanligt att andra företag inom samma bransch använder sig av alternativregeln, och han tror att det kommer vara så även framöver. Han tror att för sitt företag skulle det vara svårt att byta från alternativregeln till huvudregeln eftersom de då skulle behöva utforma redovisningen annorlunda. Till exempel skulle de göra prognoser och sedan jämföra prognoserna med utfallen. Det skulle innebära en ökande arbetsbörda. Däremot tror han inte att en övergång från alternativregeln till huvudregeln skulle innebära att kostnaderna ökade nämnvärt.

5.0 Analys

I det här kapitlet har vi analyserat empirin med koppling till det vi skrivit i referensramen.

5.1 Alternativregelns förhållning till rättvisande bild

I referensramen anges att en accepterad definition av principen rättvisande bild är att finansiella rapporter skall ge intressenter en korrekt helhetsbedömning över företagets verksamhet, även för de läsare som inte är insatta i verksamheten (Grönlund et al. 2010). En av våra respondenter anser dock att rättvisande bild är ett väldigt diffust begrepp som kan tolkas olika från person till person. Vi tycker oss ändå se ett mönster bland övriga respondenter när de ombeds göra sin tolkning av principen. Utifrån deras synvinkel innebär rättvisande bild att företagets redovisning är rättvisande, det vill säga att den återspeglar företagets verksamhet på ett korrekt sätt. En sådan definition av rättvisande bild kan även sägas vara snarlik definitionen som görs i referensramen.

Hur företag skall upprätta sin redovisning för att en rättvisande bild skall kunna förmedlas verkar dock vara ett större problem. Det är viktigt att ha förståelsen av att vi i Sverige har ett principbaserat redovisningssystem. God redovisningssed och rättvisande bild är två principer som skall följas enligt ÅRL (SFS: 1995:1554). Åsikterna går dock isär bland våra respondenter på frågan ifall god redovisningssed alltid leder till att en rättvisande bild förmedlas. Flera av dem anser att det inte är självklart att en redovisning som är upprättad i enlighet med god redovisningssed leder till att redovisningen blir rättvisande. Det i sin tur understryker det faktum som några av våra respondenter påpekar, det vill säga att det kan förekomma krockar mellan olika principer.

Revisor B nämner att redovisningen är uppbyggd på en rad olika redovisningsprinciper, och i de fall företag kan dra nytta av olikheterna mellan principerna så finns risken att redovisningen inte blir rättvisande. I och med att alternativregeln anges i BFN:s rekommendationer (BFNAR 2003:3) kan anses att

den är förenlig med god redovisningssed. En av våra respondenter säger samtidigt att intäktsredovisning i enlighet med alternativregeln strider mot matchningsprincipen i och med att kostnader tas upp direkt medan intäkter tas upp först när de faktureras, vilket oftast sker med en månads förskjutning. Däremot så kan anses att en sådan intäktsredovisning inte strider mot realisationsprincipen med tanke på att faktureringsstidpunkten inträffar mellan det att intäkterna blir identifierade och det att inbetalning sker. Det blir därmed tydligt att alternativregeln överensstämmer med vissa redovisningsprinciper men inte med andra. Frågan är ifall det även leder till att alternativregeln misslyckas med att förmedla en rättvisande bild.

Genom att studera alternativregelns utformning ur referensramens teoretiska perspektiv kan betraktaren lätt få uppfattningen att den leder till en missvisande redovisning. Det på grund av att matchning mellan intäkter och kostnader inte sker, samt att ej fakturerat nedlagt arbete inte tas upp som en tillgång. Av de tillfrågade revisorerna är det också enbart en som anser att alternativregeln leder till att en rättvisande bild förmedlas. De övriga anser att den i sin grundutformning är missvisande, eller att hur rättvisande regeln blir beror på omständigheter i företagens enskilda fall. Det är en indikation på att regeln kan tolkas på olika sätt. Flera av respondenterna anser att vad som påverkar den rättvisande bilden i det här fallet är hur verksamheten ser ut. En av dem påpekar att huruvida verksamheten är statisk, expansiv eller krympande påverkar hur rättvisande redovisningen blir med alternativregeln. Det är en intressant synpunkt som stöds av teorin om att omständigheter i olika företag påverkar förmedlingen av den rättvisande bilden (Jayalakshmy et al. 2005). Samma respondent påpekar att för ett statiskt företag som i regel har i stort sett lika stora pågående arbeten varje månad så förändras inte storleken på intäkterna och kostnaderna nämnvärt. Däremot för en verksamhet som växer eller krymper finns alltid risken att resultaträkningen blir under- eller övervärderad vid årets slut. Det med tanke på att intäktsredovisning med alternativregeln leder till en förskjutning av intäkterna. Den aspekten kan anses vara av central betydelse vad gäller förmedlingen av en rättvisande bild. Enligt Jayalakshmy et al. (2005) är det viktigt att företag tänker på att den information som lämnas i redovisningen varken skall vara under- eller

övervärderad för att bilden av verksamheten skall bli rättvisande. Det kan därmed anses som viktigt att företag med en växande eller krympande verksamhet beaktar de effekter som en framförskjuten intäktsredovisning kan få på den rättvisande bilden när de använder alternativregeln.

Samtliga våra respondenter anser att ifall företag upplyser om den ej fakturerade summan av nedlagt arbete i form av tilläggsupplysningar, så kan redovisningen ändå bli rättvisande, eller åtminstone tydligare. Här kan vi alltså se ett tydligt mönster: det finns en möjlighet för företag som använder alternativregeln att utforma sin redovisning på ett sätt att den förmedlar en rättvisande bild, det trots att det finns frågetecken i övrigt huruvida alternativregeln i sig är rättvisande. Ur ett sådant perspektiv kopplas den rättvisande bilden från att enbart gälla alternativregeln till redovisningen i sin helhet, vilket leder till att även väsentlighetsprincipen blir av intresse. Det intressanta i det här fallet är hur mycket företag skall upplysa om för att bilden av verksamheten inte skall bli missvisande. Väsentlighetsprincipen har ingen bestämd definition över vad som är väsentligt, utan principen har en bred och flexibel tolkning (Abdelghany 2005), vilket gör att företag måste tänka på vad som är väsentligt att upplysa om i just deras fall. Ifall företag upplyser om den exakta summan av ej fakturerat nedlagt arbete så innebär det i stort sett att de redovisar enligt huvudregeln. Företag har i sådana fall genomfört beräkningar av den ej fakturerade summan. Det enda som fattas är därmed att aktivera beloppet som en intäkt i resultaträkningen och som en tillgång i balansräkningen. Flera av våra respondenter anser däremot att företag enbart behöver upplysa om summor som skulle kunna påverka en utomstående betraktare i någon riktning. Med en sådan tolkning av väsentlighetsprincipen behöver företag enbart upplysa om storleken på de summor som de anser vara av väsentlighet för just deras verksamhet, och för de intressenter som enligt intressentmodellen kan ha intresse av sådana uppgifter. Vad som kan vara värt att poängtera i det här fallet är att genom att strikt följa försiktighetsprincipen skulle de summor som företagen upplyser om i sina tilläggsupplysningar kunna bli allt för undervärderade, vilket i slutändan ändå skulle leda till att bilden av verksamheten inte blir helt rättvisande.

5.2 Förenklingskäl som motiv bakom alternativregeln

En övervägande majoritet av våra respondenter anser att huvudregeln leder till en bättre kvalitetsmässig redovisning. Ett par av dem tycker även att möjligheten till att tillämpa alternativregeln inte borde finnas. Samtidigt är några emot att regeln tas bort på grund av att arbetet som pågår med att förenkla redovisningen väger såpass tungt, det vill säga "K-projektet" som drivs av BFN. Det blir tydligt att alternativregeln har både fördelar och nackdelar. Huruvida fördelarna överväger nackdelarna eller tvärtom varierar mellan respondenterna. Att sambandet mellan beskattning och redovisning för området numera kan ses som frikopplat i och med domen från HFD (ref.20, mål nr. 7156-10) gör att skatteskalen bakom alternativregeln försvinner. Det är något som en av våra respondenter anser försvagar alternativregelns ställning. Utifrån det kan det anses extra viktigt att belysa den förenklingen som alternativregeln innebär för företagen.

När det handlar om den just nämnda förenklingen som alternativregeln medför och huruvida den bör anses kunna motivera dess tillämpning så pratar flera av våra respondenter i termer om mindre och större företag, och att storleksgraden bör bestämma val av redovisningsmetod. Utifrån det blir det automatiskt viktigt att kunna skilja på ett mindre och ett större företag. I ÅRL anges skiljemått baserade på antalet anställda, balansomslutning samt nettoomsättning (SFS: 1995:1554). Flera av våra respondenter väljer dock att koppla samman storleksgraden på företaget till kvaliteten densamma har på rutiner och affärssystem. Ett större företag skall anses ha bättre utvecklad organisation än vad ett mindre företag har. Det skall i sin tur ligga till grund för vilken regel företagen bör redovisa efter. Det är även viktigt att påpeka att i det här fallet handlar klassificeringen om mindre och större enbart om icke-noterade bolag.

En synpunkt som finns bland några av våra respondenter är att för de mindre företagen skulle en förändring till att redovisa enligt huvudregeln leda till extra merarbete och större kostnader då de inte har den administrationen som krävs i nuläget. Den åsikten har även företagaren vi har intervjuat. Ett sådant argument kan motivera alternativregelns fortsatta tillämpning för företag av den mindre

storleksklassen. En av respondenterna säger även att för företag av den nämnda storleksklassen påverkas inte resultatet nämnvärt beroende på ifall de väljer att använda alternativregeln eller huvudregeln, vilket i så fall skulle stärka ovanstående argument ytterligare. Respondenternas åsikter i det här fallet kan ses som att de negativa konsekvenser som alternativregeln innebär påverkar inte redovisningskvaliteten i så stor grad att de överväger fördelarna som förenklingsskäl medför. Det mönster vi ser bland respondenters åsikter är däremot att desto större företaget är, desto mindre acceptabelt blir det att använda alternativregeln. En av våra respondenter anser till och med att för ett större företag ger alternativregeln snarare negativa konsekvenser då det blir svårare att följa verksamheten. Det kan tolkas som att ifall ett företag har kunnandet att redovisa enligt huvudregel så bör de också göra det då det anses ge en kvalitetsmässig bättre redovisning.

6.0 Slutsats

I det här kapitlet besvarar vi frågeställningarna utifrån de resultat som framkommit i undersökningarna. I den avslutande diskussionen lyfter vi fram de centrala resultaten av undersökningarna och värdet de har för frågeställningarnas slutsatser.

Syftet med uppsatsen är att undersöka huruvida alternativregeln, som kan användas vid redovisning av pågående arbeten på löpande räkning, ger en rättvisande bild över företags verksamhet. Vi vill även undersöka ifall förenklingskäl är en motiverad anledning till att låta företag redovisa enligt alternativregeln.

Utifrån de intervjuer vi genomfört med revisorer kan vi konstatera att det inte finns en entydig åsikt över huruvida alternativregeln ger en rättvisande bild eller inte. Våra respondenter har åsikter som pekar åt båda håll, samt som säger att hur rättvisande redovisningen blir beror på företagets situation. Det blir därmed svårt att dra en generell slutsats i frågan. Däremot är en genomgående åsikt bland respondenterna att användandet av tilläggsupplysningar ger en mer rättvisande bild över verksamheten, eller åtminstone en tydligare sådan, än vad redovisningen hade gjort utan tilläggsupplysningar. En slutsats vi därmed kan dra är att företag som använder alternativregeln kan forma sin redovisning till att bli mer rättvisande genom att använda tilläggsupplysningar i redovisningen för att upplysa om den ej fakturerade summan av nedlagt arbete.

Det har även visat sig svårt att dra en generell slutsats för vår andra frågeställning, det vill säga huruvida förenklingskäl är en motiverad anledning till att låta företag redovisa enligt alternativregeln. Våra respondenters svar har även i den här frågan varierat. Flera av de tillfrågade revisorerna anser att hänsyn måste tas till företagets storlek och organisation för att kunna göra en bedömning. Den dominerande åsikten är att det är bra att alternativregeln finns för de mindre företagen då en förenklning i deras fall är värdefull. Förenklingskäl som anledning i de fallen är därmed motiverad. Däremot så bör de större företagen redovisa

enligt huvudregeln eftersom deras organisation skall klara av en sådan redovisning utan problem. Förenklingskäl är i de fallen inte en motiverad anledning till att redovisa enligt alternativregeln. Samtidigt anser vissa av våra respondenter att en övergång från alternativregeln till huvudregeln inte skulle medföra några problem för de allra flesta företag, oavsett storlek, som idag redovisar enligt alternativregeln. Då åsikten angående hur stor förenkling alternativregeln innebär för de företag som använder den varierar såpass bland våra respondenter kan vi inte dra en generell slutsats i frågan.

6.1 Avslutande Diskussion

Utifrån de undersökningar vi genomfört är det lätt att konstatera att värdering av pågående arbeten på löpande räkning enligt alternativregeln är ett komplicerat område. Enbart i en fråga har vi fått ett genomgående lika svar. Det är att tilläggsupplysningar hjälper redovisningen till att bli mer rättvisande. I övrigt har åsikten bland våra respondenter varit varierande vilket har gjort det svårt för oss att svara på frågeställningarna utifrån de resultaten vi har fått på undersökningarna. Genom valet av metod har vi skapat oss möjligheten att få ytterligare förståelse för problemet. För att förstå problemets komplexitet och dess olika sidor så har det krävts långa diskussioner med revisorer. Vi tror inte att vi hade fått en liknande förståelse med ett annat metodval. Även om åsikterna bland respondenterna har varit varierande så finns det vissa resultat i undersökningen som är dominerande. Ett sådant resultat är att huruvida alternativregeln förmedlar en rättvisande bild eller inte beror på hur företags verksamhet ser ut. Just den synpunkten ligger till grund för de svårigheter som finns med att besvara den första frågeställningen. Hur rättvisande bilden av företags verksamhet blir beror egentligen på hur verksamheten ser ut. Värdet av ett sådant resultat räcker inte till att besvara frågeställningen fullt ut. Vi kan inte ge ett övergripande svar på frågan. Svaret blir att ibland leder alternativregeln till en rättvisande bild, ibland inte. Ett annat dominerande resultat från undersökningarna är att användandet av tilläggsupplysningar kan leda till att en rättvisande bild förmedlas, eller åtminstone en tydligare bild. En omvänd tolkning av ett sådant resultat skulle kunna innebära att alternativregeln blir missvisande om tilläggsupplysningar inte används. Vilket i så fall indirekt ger svar på den första frågeställningen. Då vi

däremot inte kan fastställa att det är samma tolkning som våra respondenter gör kan det inte ligga till grund för en generell slutsats i frågan. Vad gäller tilläggsupplysningar i redovisningen har en del av respondenterna i undersökningarna delgett information om att företag som använder alternativregeln sällan använder tilläggsupplysningar för att upplysa om summan av ej fakturerat nedlagt arbete. Den informationen hjälper oss inte att besvara frågeställningarna. Däremot vittnar det om att det förmodligen finns flera företag vars redovisningar som är upprättade med alternativregeln förmedlar en missvisande bild över verksamheten. Det kan diskuteras varför ett företag väljer att redovisa enligt alternativregeln om de vet med sig att den är missvisande och opassande för dem. Svaret på den frågan bottnar förmodligen i de förenklingskälän som alternativregeln medför. Ifall företag skulle behöva informera om den exakta summan av ej fakturerat nedlagt arbete innebär det i praktiken att redovisningen följer huvudregeln. Informationen finns med, skillnaden är att den anges i form av tilläggsupplysningar istället för i resultat- och balansräkningen. I de fall skulle förenklingskälän som motiverar alternativregeln vara näst intill obefintliga.

En dominerande åsikt bland respondenterna är annars att huvudregeln leder till en kvalitetsmässigt bättre redovisning. Ett sådant resultat påverkar inte heller svaren på frågeställningarna. Däremot visar det att alternativregeln är ett sämre alternativ redovisningsmässigt sett än huvudregeln. Ett sådant resultat stödjer undersökningsvärdet av den andra frågeställningen. Ifall alternativregeln och huvudregeln hade lett till en kvalitetsmässig likvärdig redovisning hade det inte funnits något intresse i att undersöka den andra frågeställningen. Att kunna bestämma värdet av den förenkling som alternativregeln innebär för företag har annars visat sig vara svårt på grund av de varierande åsikterna hos respondenterna. Genom att titta närmare på de företag som kan tillämpa alternativregeln och de skillnader som finns mellan dem i form av organisation, omsättning och antalet anställda är det lätt att fastställa att värdet av förenkling är olika från företag till företag. Exempelvis kan det skilja närmare 80 miljoner kronor vad gäller gränsvärden för nettoomsättning mellan företag som kan klassificeras som K1-bolag och företag som kan klassificeras som K2-bolag (SFS: 1995:1554). Att det

påverkar organisationens utformning är självklart. Just tankegångar om att skillnader mellan företagen skall ligga till grund för val av regel är väl representerat bland respondenterna och ligger således till grund för det dominerande resultatet av den andra frågeställningen, det vill säga att förenklingsskäl som anledning till att tillämpa alternativregeln är motiverade i vissa fall men i andra fall inte. Värdet av ett sådant resultat är lika stort som värdet av resultatet för den första frågeställningen. Det räcker inte till att svara på frågeställningen fullt ut men däremot delvis genom att säga att förenklingsskäl är motiverat i vissa fall men i andra fall inte. Resultatet väcker annars nya frågor. Skulle ytterligare en uppdelning bland de icke-noterade bolagen vad gäller alternativregeln tillämplighet vara bra? Exempelvis att K1-bolag fortsättningsvis skall få nyttja alternativregeln men att K2-bolag måste gå över till att redovisa enligt huvudregeln. Eller att andra gränsvärden sätts utifrån storleken på omsättning eller antalet anställda. Huruvida det skulle vara motiverat att göra en sådan uppdelning kan ligga till grund för framtida forskning.

Referenslista

- Abdelghany, K. (2005). "Measuring the quality of earnings", *Managerial auditing journal*. Vol. 20 No. 9.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori - policy och – praxis*. (2:1 uppl.). Malmö: Elanders Berlings
- Ax, C., Johansson, C., Kullvén, H. (2007) *Den nya ekonomistyrningen*. (3 Uppl.) Malmö:Liber
- Blake, J., Akterfeldt, K., Fortes, H J., Gowthorpe, C. (1997) "The relationship between tax and accounting rules - the Swedish case", *European Business Review* Vol. 97 No 2, 1997.
- Blake, J., Amat, O., Gowthorpe, C., Pilkington, C. (1998) "International accounting harmonisation - a comparison of Spain, Sweden and Austria", *European Business Review*. Vol. 98 No. 3.
- Bokföringsnämndens förslag till nytt allmänt råd med tillhörande vägledning: BFN Dnr 07-30.
- Bokföringsnämnden *K-projekt* (2012) [Elektronisk] Tillgänglig: <http://www.bfn.se/aktuellt/info-kprojekt.pdf> [2012-05-29]
- Bokföringsnämndens svar på FAR:s skrivelse: BFN Dnr 11-105.
- Burrowes, A., Nordström, J. (1999) "An alternate approach in implementing the 4th Directive –a territorial claim to financial reporting and auditing in Sweden", *Managerial Auditing Journal* 14/6, 1999.

FAR (2012) [Elektronisk] tillgänglig:

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,340383&_dad=portal&_schema=PORTAL [2012-05-29]

FARs samlingsvolym. 1997. (1997). Stockholm: FAR

Gröjer, J-E. (2010). *Grundläggande redovisningsteori* (5 uppl.). Malmö: Studentlitteratur

Grönlund, A., Tagesson, T., Öhman, P., (2010). *Principbaserad redovisning* (3 uppl.). Danmark: Studentlitteratur

Harvard KAU(2012) [Elektronisk] Tillgänglig:

http://www.kau.se/sites/default/files/Dokument/subpage/2009/10/referenser_harvard_kau_aug_11_pdf_11611.pdf [2012-05-29]

Hendriksen, E S. (1970), *Accounting theory*, Homewood III.

Holme I.M. & Solvang B.K. (1997). *Forskningsmetodik*. (2 uppl.). Lund: Studentlitteratur

Ingblad, S-E., Lundqvist, P. (2011). "Skattedom ändrar redovisning av pågående arbeten". *Balans*. Vol. 11 2011.

Jayalakshmy, R., Seetharaman, A., Khong, T-W. (2005). "The changing role of the auditors", *Managerial auditing journal* Vol. 20. No.3.

Lönnqvist, R. (2010) *Årsredovisning i aktiebolag och koncerner*. (4 uppl.). India: Studentlitteratur.

McCall, G., Simmons, J.L. (1969) *Issues in participant observation*. Reading, Massachusetts.

- Nilsson, S. (2010) *Redovisningens normer och normbildare – en nationell och internationell översikt*. Lund: Studentlitteratur.
- Patel, R. & Davidsson, B. (2003), *Forskningsmetodikens grunder - Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Lund: Studentlitteratur
- Redovisning: en genomgång av resultat- och balansräkningarna 2010*. (2009). Stockholm: FAR SRS förlag.
- SFS 1999:1229. Inkomstskattelagen. Stockholm: Justitiedepartementet.
- SFS 1995:1554. Årsredovisningslagen. Stockholm: Justitiedepartementet.
- Skattemål angående beskattning av pågående arbeten på löpande räkning: HFD 2011 (ref. 20, mål nr. 7156-10)
- Smith, D. (2006) *Redovisningens språk*. Danmark: Studentlitteratur.
- Starrin, B & Svensson, P-G. (1994) *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*. Lund: studentlitteratur.
- Vägledningsdokument till BFNAR 2003:3 Bokföringsnämndens allmänna råd om redovisningar av intäkter.
- Westermarck, C. (1996) *Varulagervärdering och resultatmätning*. (2 uppl.) Lund: Studentlitteratur.
- Wolk, H, I., Dodd, J, L., Rozycki, J, J. (2008). *Accounting theory – conceptual issues in a political and economic environment*. (7 uppl.). United States: Sage Publications
- Zacharski, A., Rosenblat, A., Wagner, E., and Teufel, A., (2007) “FASB statement on fair value measurements”, *Journal of investment compliance*. Vol. 8 No.1, 2007

Bilaga 1 - Intervjufrågor till revisorer

1. Hur definierar du rättvisande bild inom svensk redovisningstradition?
2. Vad anser du skiljer rättvisande bild från god redovisningssed?
3. Leder god redovisningssed alltid till en rättvisande bild?
4. Kan det förekomma en krock mellan principerna god redovisningssed och rättvisande bild när redovisningen görs enligt alternativregeln?
5. Anser du att alternativregeln för pågående arbeten på löpande räkning förmedlar en rättvisande bild av företags räkenskaper?
6. Om huvudregeln jämförs med alternativregeln, anser du då att huvudregeln ger en mer rättvisande bild än alternativregeln?
7. Om du anser att alternativregeln inte förmedlar en rättvisande bild, vilka alternativ kan företag använda för att förmedla en rättvisande bild till intressenterna?
8. Bortsett från förenklingsskälen, finns det andra skäl till varför företag bör tillämpa alternativregeln?
9. FAR har i en skrivelse till BFN uppmanat att alternativregeln bör tas bort, tror du det skulle vara bra?
10. Enligt BFNAR 2003:3 p.45 skall företag lämna upplysningar över storlek på de ej fakturerade tjänsteuppdragen om de tillämpar alternativregeln. Storleken på tjänsteuppdragen skall anges om de utgör en väsentlig skillnad i företagets resultat och ställning. Hur definierar du innebörden av väsentlighet i det här fallet?
11. I vägledningsdokumentet till 2003:3 skrivs att ”alternativregeln regelmässigt leder till en sämre redovisning”. Anser du att det är motiverat att redovisa på ett sämre sätt enbart på grund av förenklingsskäl?
12. Kan det förekomma mycket merarbete för företag som redovisar enligt alternativregeln att gå över till alternativregeln?

Bilaga 2 - Intervjufrågor till företag

1. Anser du att alternativregeln ger en rättvisande bild?
2. Skulle en övergång från alternativregeln till huvudregeln leda till extra merarbete och större kostnader för er?
3. Upplyser ni om pågående arbeten på löpande räkning som ännu inte fakturerats?
4. Tror du att företag i din bransch använder sig av alternativregeln?
5. Är intäkter och kostnader av liknande storlek från månad till månad för er?
6. Tror du att det skulle vara svårt att byta till huvudregeln och i så fall varför?

