



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

FASB:s och IASB:s projekt angående intäktsredovisning

– projektets nuvarande ställning och eventuella konsekvenser –

Magisteruppsats i företagsekonomi
Extern redovisning
Höstterminen 2005

Handledare: Jan Marton
Författare: Per Jernsund 82
Johan Nord 82
Johan Sandberg 82



Förord

Vi skulle vilja börja med att rikta ett stort tack till vår handledare **Jan Marton** samt vår opponentgrupp för de värdefulla synpunkter vi har fått under uppsatsens gång.

Vi vill även passa på att tacka de revisorer och redovisningsexperter som medverkade i uppsatsen.

Tack!

.....

Per Jernsund

.....

Johan Nord Levin

.....

Johan Sandberg

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Extern redovisning, Magisteruppsats, HT 2005.

Författare: Per Jernsund, Johan Nord Levin och Johan Sandberg

Handledare: Jan Marton

Titel: FASB:s och IASB:s projekt angående intäktsredovisning – *projektets nuvarande ställning och eventuella konsekvenser*

Bakgrund och problem: Intäktsredovisning är i dagsläget väldigt uppmärksammat, bland annat på grund av de redovisningsskandaler där olika företags intäktsredovisning ifrågasatts. FASB och IASB bedriver ett gemensamt projekt som syftar till att förändra reglerna för intäktsredovisning. Projektet är pågående och några slutgiltiga beslut är därför inte fattade. Det finns ändå en relativt tydlig tendens för projektets slutgiltiga innebörd och det är därför intressant att utreda vad det kan tänkas innebära.

Syfte: Syftet med uppsatsen är att undersöka och beskriva de diskussioner som förs mellan FASB och IASB angående förändringar av intäktsredovisningen samt att utröna vad dessa förändringar skulle kunna innebära för intäktsredovisning i praktiken.

Avgränsningar: Intervjuer har endast gjorts med respondenter i Sverige. Vi ämnar inte dra några slutsatser angående de detaljerade beskrivningar som finns i uppsatsen. Som slutdatum för uppdatering av den teori vi presenterar har vi satt den andra december 2005.

Metod: En kvalitativ metod har använts för att uppnå uppsatsens syfte. För att redogöra för vilka beslut som i dagsläget är fattade utgick vi från det material som publicerats på FASB:s hemsida. Vidare gjordes intervjuer med revisorer och redovisningsexperter för att utröna vad detta kan få för praktiska konsekvenser.

Resultat och slutsatser: Uppsatsen har resulterat i en redogörelse för vilka beslut som i dagsläget är fattade gällande intäktsredovisningsprojektet. Vidare har vi analyserat den teori och empiri vi samlat in för att kunna redogöra för projektets eventuella konsekvenser. Vår slutsats angående detta är att projektet som det är utformat i dagsläget troligen kommer att innebära att kostnaderna överstiger nyttan. Värt att påpeka är dock att projektet är långt ifrån klart och att mycket kan komma att förändras eller läggas till innan det färdigställs.

Förslag till fortsatta studier: Det skulle vara intressant om någon efter en tid gjorde om samma undersökning som vi gjort för att se vilka förändringar av beslut som gjorts och vad som lagts till samt vad dessa förändringar i så fall kan få för konsekvenser. Vidare hade en undersökning av projektets faktiska konsekvenser efter dess implementering varit av stort intresse.

Förkunskap

Kapitlet ger en kortfattad beskrivning av FASB och IASB. Det är viktigt att läsaren känner till dessa organisationer innan han/hon läser uppsatsen. Känner läsaren till FASB och IASB är det inte nödvändigt att läsa detta kapitel.

Kort beskrivning av FASB och IASB

Den största delen av den informationen som återfinns i detta stycke om FASB¹ och IASB² har hämtas från organisationernas respektive hemsidor. Om information är tagen från andra källor än från FASB:s och IASB:s hemsidor anges det i fotnoter.

FASB (Financial Accounting Standards Board) och IASB (International Accounting Standards Board) är två organisationer som ger ut standarder för redovisning och finansiell rapportering. FASB är en nationell organisation medan IASB är en internationell organisation. Syftet med FASB:s och IASB:s arbete är att ge ut nya standarder och förbättra befintliga standarder. De har som mål att göra den finansiella informationen transparent och jämförbar.

FASB:s standarder kallas för U.S. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) och avser främst amerikanska företag. IASB:s standarder kallas för IFRS (International Financial Reporting Standards) och gäller bland annat för företag inom EU. Det är dock fritt för andra företag, i andra länder, att tillämpa de standarder som ges ut av FASB och IASB.

IASB har funnits sedan år 2001, innan dess var det IASC (International Accounting Standards Committee) som gav ut standarder. De standarder som IASC gav ut kallades för IAS (International Accounting Standards). När IASB tog över förbättrade de vissa IAS-standarder och ersatte vissa standarder med nya, de benämns alltså IFRS.

De IASB-standarder (IAS/IFRS) som EU beslutat ska gälla för alla börsnoterade koncerner gäller inom EU från och med 2005.³ Beslutet gick ut genom en så kallad förordning. Det innebär att en ny lag i respektive EU-land inte behöver stiftas innan beslutet börjar gälla.⁴

¹ <http://www.fasb.org>, besökt 2005-11-24

² <http://www.iasb.org>, besökt 2005-11-24

³ <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/01/200&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>, besökt 2005-11-25

⁴ Kylebäck S, 2005-11-23, föreläsning, *Övergången till IFRS*, Handelshögskolan vid GU.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Frågeställning	2
1.3 Syfte.....	2
1.4 Avgränsningar	2
2. Metod	3
2.1 Tillvägagångssätt/Angreppssätt.....	3
2.2 Kvalitativ metod	3
2.3 Primärdata	4
2.3.1 Urval.....	4
2.3.2 Intervjuer	4
2.4 Sekundärdata.....	5
2.5 Metod för analys.....	6
2.6 Validitet.....	7
2.7 Reliabilitet.....	7
3. Teori	9
3.1 Intäktsredovisning – igår och idag	9
3.1.1 Inkonsekvenser i definitioner	9
3.1.1.1 IASB.....	9
3.1.1.2 FASB	10
3.1.2 Praktiska redovisningsproblem och skandaler	10
3.1.3 Enron.....	11
3.1.4 Prosolvia.....	12
3.2 Intäktsredovisning – förändring och framtid.....	12
3.2.1 Förändringen av intäktsredovisningen.....	12
3.2.1.1 Inledning.....	12
3.2.1.2 Projektets mål och omfattning	13
3.2.1.3 Övergripande förhållningssätt.....	14
3.2.1.4 Kriterier för intäktsredovisning	14
3.2.1.5 Definition av intäkter	15
3.2.1.6 Avtalsenliga rättigheter och skyldigheter.....	15
3.2.1.7 Identifiering och initial värdering av performance obligations	16
3.2.1.8 Ovillkorade stand-ready obligations	17
3.2.2 Övergripande exempel	17
3.2.3 Värderingsexempel	18
3.2.3.1 Identifiering av vad som ska redovisas separat	19
3.2.3.2 Värdering av identifierade performance obligations.....	19
3.2.3.3 Förklaring av måleriexemplet.....	20
4. Empiri	22
4.1 Intervju, Thomas Olsson, KPMG Göteborg, 2005-12-03.....	22
4.2 Intervju, Pär Falkman, Ernst & Young Göteborg, 2005-12-06.....	24
4.3 Telefonintervju, anonym redovisningsexpert, 2005-12-08.....	26
4.4 Intervju, Peter Gustafsson, Deloitte Göteborg, 2005-12-12	28
4.5 Mailintervju, Rolf Rundfelt, 2005-12-12.....	29



5. Analys	30
6. Slutsatser och slutdiskussion.....	33
6.1 Förslag till fortsatta studier	34
Källförteckning.....	35

Bilagor:

Bilaga 1: Intervjumall

Bilaga 2: Mail till Rolf Rundfelt

1. Inledning

I detta inledande kapitel beskrivs bakgrunden till vårt ämnesval och sedan följer uppsatsens frågeställning och syfte. Kapitlet avslutas med avgränsningar.

1.1 Bakgrund

Intäktsredovisning är ett av de områden där revisorer generellt sett upptäcker flest fel när de reviderar företag.⁵ Det är ett av de svåraste områdena för både praktiker och standardsättare, det finns bland annat ingen klar och övergripande definition för hur intäkter skall redovisas.⁶ I dagsläget är intäktsredovisning uppmärksammat, inte minst på grund av de många redovisningsskandalerna där det är just redovisningen av intäkter som har varit omtvistat. Redovisningsskandalerna "Enron" och "Prosolvia" är bland andra exempel på dessa.⁷

Intäkter utgör viktiga analysobjekt när olika företag skall jämföras och bedömas. Betydelsen av en global syn på hur intäkter skall redovisas är därför stor. Även företagen själva skulle gynnas av en global syn på redovisning. Om ett företag exempelvis är noterat på flera börser samtidigt tvingas företaget upprätta olika årsredovisningar och rapporter i enlighet med olika regelsystem, beroende på varierande nationella krav. Om endast en årsredovisning behövde upprättas kunde både tid och pengar sparas.⁸

Sedan år 2002 bedriver FASB och IASB ett gemensamt projekt, det så kallade konvergensprojektet. Samarbetet är indelat i långsiktiga och kortsiktiga delprojekt, till de långsiktiga projekten hör bland annat intäktsredovisningsprojektet. Syftet med konvergensprojektet är bland annat att förbättra befintliga redovisningsregler samt att studera vilka skillnader som finns mellan FASB:s och IASB:s olika synsätt för att, om möjligt, eliminera dessa. Projektet syftar även till att eliminera de inkonsekvenser som finns mellan ramverken och standarderna inom respektive organisation.⁹

Enligt vad FASB och IASB har kommit överens om kommer standarder och vägledning för intäktsredovisning att ändras, dels för att undvika problem i framtiden och dels för att skapa en konsekvent definition av intäkter, både internt inom de två organisationerna men också dem emellan.¹⁰ Detta faktum är det basala problemområdet och ligger till grund för vår frågeställning samt vårt syfte och kommer att beskrivas vidare senare i uppsatsen.

⁵ Sundaeus P, 2005-10-17, föreläsning, *Revisionens roll*, Handelshögskolan vid GU.

⁶ http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, besökt 2005-11-20

⁷ <http://www.regeringen.se/content/1/c6/02/04/45/a6fb2904.pdf>, besökt 2005-11-20

⁸ <http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/01/200&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>, besökt 2005-11-21

⁹ <http://www.fasb.org/project/>, besökt 2005-11-20

¹⁰ http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, besökt 2005-11-20

1.2 Frågeställning

Det senaste mötet mellan FASB och IASB angående förändringen av intäktsredovisningen hölls den 24 oktober 2005. Slutgiltiga beslut om förändringen är emellertid ännu inte fattade, mycket arbete kvarstår. Det finns ändå en relativt tydlig tendens för projektets slutliga resultat, vilket leder fram till följande frågeställning:

Vad kan FASB:s och IASB:s gemensamma projekt angående förändringen av intäktsredovisningen innebära?

För att besvara ovanstående forskningsfråga delas den in i två delområden. Det första delområdet ämnar utröna vilka tankar FASB och IASB i dagsläget har gällande förändringen av intäktsredovisningen. Det andra delområdet bygger vidare på det första och ämnar undersöka vad dessa förändringar skulle kunna få för effekter i praktiken.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka och beskriva de diskussioner som förs mellan FASB och IASB angående förändringar av intäktsredovisningen samt att utröna vad dessa förändringar skulle kunna innebära för intäktsredovisning i praktiken.

1.4 Avgränsningar

Intervjuer har gjorts under arbetet med uppsatsen och de har avgränsats till att endast hållas med revisorer och redovisningsexperter i Sverige. Anledningen till detta är att uppsatsen begränsas av både tidsmässiga hållpunkter och resursmässiga limiter.

I uppsatsen återfinns många detaljerade beskrivningar, bland annat angående den kommande förändringen gällande värdering av vissa specifika delar av intäktsredovisning, men också gällande inträffade skandaler. Vi avser inte att dra några exakta slutsatser angående dessa. Syftet avgränsas istället till att beskriva generella effekter av förändringen. De detaljerade beskrivningarna som finns med i uppsatsen är till för att skapa en komplett bild av förändringen samt att ge en fullständig förståelse för vad som är och har varit stora problem.

Eftersom det projekt uppsatsen behandlar är pågående uppkommer ständigt nya uppdateringar. Den andra december har satts som sista datum för uppdatering av den redogörelse för fattade beslut som återfinns i uppsatsens teorikapitel.

2. Metod

Kapitlet är skrivet för att läsaren skall få en tydlig bild av den metod vi använt oss av och kunna ifrågasätta om valet av metod är rätt för att uppnå syftet. Vidare redogörs för våra synpunkter angående uppsatsens giltighet och trovärdighet. Källkritik utgör inget eget stycke men återfinns i samband med de stycken där det är relevant.

2.1 Tillvägagångssätt/Angreppssätt

För att besvara frågeställningen har vi valt att dels redogöra för vilka preliminära beslut som har fattats i frågan och dels att göra intervjuer med revisorer och redovisningsexperter. Redogörelsen för vilka beslut som i dagsläget är fattade samt ett exempel som syftar till att tydliggöra förändringarna återfinns i uppsatsens teorikapitel. Där återfinns även en beskrivning av vilka problem som finns i dagsläget och två kända redovisningsskandaler, ”Enron” och ”Prosolvias” tas upp. De intervjuer som gjordes redogörs för i uppsatsens empirikapitel och syftade till att utröna vad dessa förändringar skulle kunna få för konsekvenser.

Anledningen till att teorikapitlet delvis utgör svaret på en del av forskningsfrågan är att det är ett mycket komplext område som har utretts innan det skrivits in i uppsatsen. Samtidigt utgör svaret på denna del av forskningsfrågan teorin för den andra delen av forskningsfrågan. I teorikapitlet har vi till stor del utgått från den information som finns på FASB:s och IASB:s hemsidor och sammanställt denna. För att övergripande besvara frågeställningen kopplar vi i analysen ihop teorin och empirin. De slutsatser vi drar av detta presenteras i kapitlet för slutsatser.

2.2 Kvalitativ metod

Den kvalitativa metoden innebär att data återges som inte kan uttryckas och analyseras i sifferform. Kvalitativa undersökningar görs för att få en detaljerad förståelse för det som skall undersökas.¹¹ Den kvalitativa metoden kännetecknas också av att den utgår från en specifik händelse och den lämpar sig bäst när avsikten med studien är att undersöka hur en mindre grupp människor förhåller sig till en viss fråga eller hur de upplevt en viss situation.¹²

Eftersom det sistnämnda i föregående stycke är precis det vi ämnade att uppnå med vår undersökning lämpade sig den kvalitativa metoden bäst. Vi ville få en djupare förståelse för ämnet och valde därför att använda en kvalitativ metod. Det som undersöktes var det som FASB och IASB presenterar på sina hemsidor samt vad revisorer och redovisningsexperter hade att säga om intäktsredovisningsprojektet. Avsikten med vår studie var inte att sifferspecifikt redogöra för vad förändringen av intäktsredovisningen skulle kunna innebära, vi ville snarare reda ut detta på en mer generell nivå. För att illustrera resultatet av vår undersökning användes dock vissa sifferexempel, dessa är emellertid endast till för att skapa förståelse hos läsaren och för att konkretisera resultatet av undersökningen.

¹¹ Lekwall P & Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Läromedel AB, Göteborg.

¹² Kvale S, 1997, *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur, Lund.

2.3 Primärdata

Primärdata är information som inte har presenterats tidigare och som är framtagen och användbar för ett visst syfte.¹³ Exempel på primärdata är intervjuer, enkäter, direktobservationer och experiment.¹⁴ Den primärdata som återfinns i uppsatsen består av de intervjuer som genomförts. Intervjuerna syftade bland annat till att undersöka de troliga effekterna som en förändring av intäktsredovisningen skulle kunna innebära. Intervjuerna gjordes för att få en djupare förståelse från personer som är väl insatta inom intäktsredovisning och få deras syn på vilka effekter en eventuell förändring av intäktsredovisningen skulle kunna innebära.

2.3.1 Urval

Intervjuerna gjordes med revisorer och redovisningsexperter som arbetar med olika företag och på olika revisionsbyråer. Urvalet av personer gjordes med hjälp av revisionsbyråerna. När vi kontaktade dem lämnade de förslag på vem som kunde vara lämplig att intervjua och som var kunnig inom intäktsredovisning. De önskemål om respondenter som vi på förhand hade var att vi ville få intervjuer med både revisorer och redovisningsexperter, detta för att få ett brett spektrum på våra intervjuvar.

Följande respondenter intervjuades:

- Thomas Olsson, auktoriserad revisor, KPMG
- Pär Falkman, redovisningsexpert, Ernst & Young
- Anonym redovisningsexpert
- Peter Gustafson, auktoriserad revisor, Deloitte

Utöver ovan beskrivna intervjuer önskade vi få en intervju med Rolf Rundfelt som har skrivit flertalet artiklar i tidskriften *Balans*, varav en handlade om förändringen av intäktsredovisningen. Rundfelt föredrog att besvara våra frågor via mail och hans svar återfinns i empirikapitlet tillsammans med redogörelsen för övriga intervjuer.

2.3.2 Intervjuer

Tre av intervjuerna gjordes på plats hos respondenterna, en via telefon och en via mail. Vår målsättning var att genomföra alla intervjuer ute hos respondenterna för att de skulle känna sig trygga under intervjuerna och för att det skulle underlätta för oss att ha en diskussion kring våra frågor. Det skulle då också bli lättare att gå på djupet i de problem vi avsåg att behandla samt att undvika missförstånd. Anledningen till att vi hade en telefonintervju och en mailkontakt var att respondenterna i dessa intervjuer inte befann sig i Göteborg samt att de inte hade den tid som skulle krävas för en besöksintervju.

Några av respondenterna ville läsa igenom intervjufrågorna innan intervjun. För att ge dem tid att förbereda sig skickade vi då frågorna till dem i god tid innan intervjutillfället. Två av respondenterna ville innan intervjuerna ha en sammanfattning av hur långt projektet mellan FASB och IASB hade kommit. I dessa fall skickade vi en sammanfattning av uppsatsens teorikapitel.

¹³ Anderson I, 1998, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

¹⁴ Dahmström K, 1996, *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*, Studentlitteratur, Lund.

Det finns många olika varianter av intervjutekniker. En väsentlig skillnad och ett viktigt val som en intervjuare bör ta ställning till innan en intervju är struktureringsgraden. Den fast strukturerade intervjun samt den terapeutiska intervjun utgör skalans extrempunkter.¹⁵ I våra intervjuer valde vi en metod som kan liknas vid ett sorts mellanting av dessa, en så kallad journalistisk intervjumetod.¹⁶ Vi hade en intervjumall (se bilaga 1) med stödfrågor som vi ville få svar på, men intervjuerna utfördes genom en diskussion kring ämnet. Avsikten var att den person som vi intervjuade lättare skulle kunna spinna vidare på sidospår och att vi på så sätt skulle kunna gå in på områden som vi innan intervjun inte tänkte oss kunde vara relevanta. Respondenternas varierande kompetensområden motiverade också valet av den journalistiska intervjun. Det blev då lättare att ta del av respektive persons specialkompetens.

Vidare utformades intervjuerna olika på grund av vem respondenten var. Intervjuer gjordes både med praktiker och med teoretiker. Med praktiker avses revisorer och med teoretiker avses redovisningsexperten. De intervjuer som gjordes med praktiker bestod uteslutande av att ta reda på hur de ser på förändringen och vad de tror kommer att bli dess konsekvenser. Under intervjuerna som gjordes med teoretiker gick vi till en större del in på vad vi kommit fram till och vilka problem vi stött på, för att tillsammans med teoretikerna diskutera möjliga lösningar på problemen.

En nackdel med det tillvägagångssätt vi valde är att det vid personliga intervjuer kan förekomma en viss intervjuareffekt, vilket innebär att den person som intervjuar kan influera respondentens svar.¹⁷ För att minimera risken för detta problem försökte vi göra intervjuerna så neutrala som möjligt, bland annat genom att vi undvek att ta ställning i vissa frågor innan intervjuerna samt att vi undvek att ställa ledande frågor. Vår avsikt var att respondenten inte på något sätt skulle influeras av oss och på grund av det sätt vi agerade på under intervjun.

Intervjuerna spelades in på en bandspelare för att vi skulle kunna gå tillbaka och lyssna på dem om något skulle vara oklart när vi sammanfattade dem. Denna metod minskar också risken för fel i sammanställningen av intervjuerna. En annan åtgärd som vi vidtog för att slutligen säkerställa sanningsenligheten i intervjusammanfattningen var att respondenterna fick läsa igenom och påpeka eventuella förbättringsåtgärder eller fel, varefter vi i så fall givetvis rättade till det. Intervjuerna presenteras i empirikapitlet per person och inte per fråga. Anledningen till det är att det är viktigt att hålla isär vem som sagt vad på grund av att respondenterna innan intervjuerna kunde olika mycket om ämnet. Vissa var mer insatta än andra i det projekt som FASB och IASB driver gällande intäktsredovisning. Det är också så att de personer vi intervjuat har olika arbetsuppgifter, två är praktiker och tre är teoretiker. Denna distinktion anser vi också vara viktig att göra vid presentationen av intervjuerna. Eftersom vår ambition var att presentera vår empiri så tillförlitligt och objektivt som möjligt valde vi att lägga in Rolf Rundfelts mailsvar ordagrant i uppsatsen.

2.4 Sekundärdata

Sekundärdata är data som redan samlats in och som finns tillgänglig i till exempel artiklar, litteratur, årsredovisningar, på hemsidor samt i tidigare undersökningar och statistik.¹⁸ Fördelen med att använda sekundärdata är att tid sparas genom att forskaren själv inte

¹⁵ Ryen A, 2004, *Kvalitativ intervju*, Liber, Malmö.

¹⁶ ibid

¹⁷ Lekvall P & Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg.

¹⁸ Arbnor I & Bjerke B, 1994, *Företagsekonomisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund.

behöver producera information. Nackdelen med sekundärdata är att den inte är specifik anpassad för det aktuella området och att den kanske inte alltid är helt neutral.¹⁹

Den sekundärdata som vi använt oss av är i första hand hämtad från FASB:s och IASB:s hemsidor. I de fall vi direkt återger något anges detta genom kursivering samt med citationstecken. På FASB:s och IASB:s hemsidor presenteras fortlöpande hur arbetet med den eventuella förändringen av intäktsredovisningen går. Att utgå direkt ifrån de båda organisationernas hemsidor innebär att ingen utanför respektive organisation har tolkat informationen. Det är också så att den information som presenteras till stor del är information kring vad som avhandlats på möten. Dessa möten är offentliga och det anser vi också vara något som ökar tillförlitligheten på den information som presenteras på organisationernas hemsidor. Om felaktig information skulle läggas ut på någon av dessa hemsidor skulle detta med största sannolikhet uppmärksammas och i så fall skada organisationernas trovärdighet. På grund av detta bedömer vi att den information vi använt oss av är tillförlitlig.

I uppsatsens teorikapitel redogörs bland annat för de preliminära beslut som fattats av FASB och IASB gällande intäktsredovisningsprojektet. På FASB:s hemsida presenteras en sammanfattning av de beslut som hittills fattats och detta material ligger till grund för den del av teorin som behandlar förändringen. Då intäktsredovisningsprojektet i högsta grad är pågående har vi tagit hänsyn till de beslut som organisationerna fattat men som inte inkluderas i ovan nämnda sammanfattning. Vår ursprungliga utgångspunkt var den sammanfattning av beslut som uppdaterades sista gången den 13 oktober. I FASB:s sammanfattningen redogör de för ett möte som hölls den 21 september i ett separat avsnitt och hänsyn till detta möte har inte tagits i de övriga delarna av sammanfattningen. För att vi skulle kunna presentera hur långt organisationerna kommit i dagsläget uppdaterade vi sammanfattningen i enlighet med det som beslutades på mötet den 21 september. Vidare hölls ett möte den 24 oktober och detta möte har vi också tagit hänsyn till i det material som presenteras i uppsatsen. För att möjliggöra detta utgick vi från den handout som delades ut till mötesdeltagarna och den sammanfattning av beslut som finns publicerad gällande mötet. I teorikapitlet gällande förändringen presenteras också ett exempel som återfinns i handouten till mötet den 24 oktober.

Den andra december uppdaterade FASB den sammanfattning som hittills legat till grund för vårt arbete. Efter denna uppdatering har hänsyn tagits till mötet den 21 september i sammanfattningen och mötet den 24 oktober ligger som en separat del. De ändringar som gjorts på grund av mötet den 21 september i den sammanfattning som FASB presenterar stämmer överens med de uppdateringar vi gjorde innan detta material presenterades. För att säkerställa att den information vi presenterar är korrekt har en jämförelse och därefter en uppdatering gjorts av teorikapitlet i enlighet med den information som FASB presenterade den andra december.

2.5 Metod för analys

I stycket tillvägagångssätt/angreppssätt beskrevs det lite speciella förhållandet mellan teori- och empirikapitlet. Ett liknande förhållande finns mellan empiri- och analyskapitlet, gränsen mellan de två kapitlen är flytande. Under intervjuerna, främst med teoretikerna, fördes en diskussion vars syfte var att öka förståelsen både hos oss och hos respondenten. Vi gick

¹⁹ Anderson I, 1998, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

tillsammans igenom fattade beslut för att utröna hur besluten bör tolkas. Till viss del gjordes därför analyser redan i samband med intervjuerna och presenteras således i empirikapitlet. Analysen fortsätter sedan i analyskapitlet där resultatet av den empiriska undersökningen analyseras med den teoretiska referensramen som grund, teorin kopplas samman med empirin. Allt det material som fram till analysen presenterats i uppsatsen ligger således till grund för vad vi skrivit där.

2.6 Validitet

Validitet innebär undersökningars giltighet, det vill säga om de mäter det de avser att mäta.²⁰ Vårt första delområde syftar till att ta reda på vad FASB och IASB hittills kommit fram till och beslutat i projektet. För att kunna beskriva detta i teorikapitlet har vi utgått från den information som organisationerna själva presenterar. Att ingen utomstående part har sammanställt informationen innan vi behandlat den talar för en hög validitet. Hade en tredje part sammanställt informationen kunde denna tredje part ha påverkat oss, till exempel om fokus endast hade lagts på en viss del av förändringen.

För att kunna utröna vilka effekter förändringen skulle kunna tänkas få gjordes intervjuer. Respondenterna i dessa intervjuer har alla lång erfarenhet av redovisning och revision, vilket talar för en hög validitet. Några av de personer som vi intervjuade var dock inte fullt insatta i FASB:s och IASB:s intäktsredovisningsprojekt när vi först kontaktade dem. I dessa fall ville respondenterna ha en sammanfattning av projektet och vi skickade då en sammanfattning av vårt teorikapitel till dem. På detta sätt möjliggjordes att vi under samtliga intervjuer kunde ha en diskussion kring den eventuella förändringen, vi kunde mäta det vi avsåg att mäta.

2.7 Reliabilitet

Reliabilitet avser en undersökningens tillförlitlighet. Det är då viktigt att granska risken för om den undersökning som är gjord kan innehålla fel.²¹ Diskussionen angående reliabiliteten gällande det första delområdet är starkt förknippad med hur väl det som finns publicerat på FASB:s hemsida presenteras i uppsatsen. I de källor vi använt oss av finns det ingen klar presentation av var projektet befinner sig i nuläget och det som finns publicerat är skrivet på engelska. Således finns två riskområden; att vi på något sätt missat att redogöra för något som faktiskt är beslutat samt att vi översatt det som finns publicerat på ett felaktigt sätt. Som beskrivits i metodkapitlet uppdaterade FASB den andra december den sammanfattning av beslut som presenteras på deras hemsida. Innan denna uppdatering gjordes hade vi själva till viss del gjort samma arbete. Det sätt som vi integrerade mötet den 21 september i sammanfattningen stämmer väl överens med det sätt FASB sedermera gjorde detta på. Detta faktum talar för att vi på ett korrekt sätt återger de beslut som fattats.

För att minimera risken för fel och således höja reliabiliteten i uppsatsen har det som vi skrivit presenterats för de respondenter som har stor teoretisk kunskap om projektet. Vår sammanställning som är skriven på svenska har då jämförts med det som finns publicerat på engelska och ändringar har gjorts i den svenska sammanställningen i de fall fel har upptäckts.

De frågor vi ställde till de respondenter vi intervjuade byggde på vad de tror kommer att bli följden av en eventuell förändring av intäktsredovisningen. Risken finns givetvis att de tror

²⁰ Wiedersheim P F & Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Lieber Ekonomi, Malmö.

²¹ Anderson I, 1998, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

fel, men det sänker inte undersökningens reliabilitet eftersom att den avser att undersöka just vad vissa utvalda personer tror och inte hur något definitivt kommer att bli. Den risk som finns och som kan sänka reliabiliteten är om det skulle förekomma fel i vår sammanställning av intervjuerna eller om det förekommit någon intervjuareffekt. Vi anser dock, genom det arbetsätt och den metod vi arbetat efter; inspelning samt respondenternas genomläsning av intervjuerna, att risken för fel är låg.

3. Teori

Kapitlet inleds med vilka problem som finns i samband med intäktsredovisning idag. Vidare beskrivs hur arbetet pågår för att förändra densamma. I kapitlet återfinns även beskrivningar, förklaringar och exempel för att tydliggöra det som beskrivits.

3.1 Intäktsredovisning – igår och idag

3.1.1 Inkonsekvenser i definitioner

I bakgrunden till uppsatsen angavs att intäktsredovisningen idag är ett problematiskt och komplext område. IASB anger en definition i sin standard, IAS 18 och en annan definition i sin föreställningsram. Liknande skillnader finns även hos FASB.²² Dessa skillnader ämnar intäktsredovisningsprojektet bland annat att eliminera.²³

3.1.1.1 IASB

I IASB:s föreställningsram står följande; *”En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångarnas värde, eller minskning av skulder med en ökning av det egna kapitalet som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.”*²⁴

I föreställningsramens definitionen utgås från att det är förändringen av tillgångarna eller av skulderna som utgör själva intäkten. Värderingen av tillgångarna och skulderna är därför central. Utgångspunkten är således balansräkningen och förändringen där, intäkter ses ur ett balansräkningsperspektiv. Därför anses också intäkten beroende, intäkten beror på förändringen av tillgångar eller skulder som ökar det egna kapitalet som följd.²⁵

I IAS 18 står följande; *”Intäkt är det bruttoflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i företagets ordinarie verksamhet under en redovisningsperiod och som ökar företagets egna kapital med undantag av ökning som beror på tillskott från ägarna.”*²⁶

Enligt IAS 18 uppstår intäkter av ett bruttoflöde av ekonomiska fördelar och redovisas då som en intäkt i resultaträkningen. Intäkten som uppstått i resultaträkningen bidrar sedan till en ökning av det egna kapitalet, tillgångar och skulder är beroende av hur intäkter värderas. Intäkter är därför oberoende variabler och har ett resultaträkningsperspektiv.²⁷

En annan skillnad är den som finns mellan den svenska översättningen av IASB:s föreställningsram och IAS 18. I IAS 18 står det att inkomster innefattar både intäkter och vinster och att det är intäkterna som standarden avser att behandla. Intäkter uppkommer i företagets ordinarie verksamhet vilket inte är fallet för vinster. I den svenska översättningen av föreställningsramen står det däremot att intäkter innefattar vinster. Detta visar alltså på en

²² http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, besökt 2005-11-15

²³ http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf, besökt 2005-11-20

²⁴ IASB:s föreställningsram, punkt 70a

²⁵ Lumsden M, 2005-09-16, opublicerat material: *IAS 18 Intäktsredovisning*, Handelshögskolan vid GU.

²⁶ IAS 18 punkt 7

²⁷ Lumsden M, 2005-09-16, opublicerat material: *IAS 18 Intäktsredovisning*, Handelshögskolan vid GU.

yttre förvirring för svenska företag som ska följa IASB:s regelverk. Problemet uppstod i samband med översättningen till svenska.²⁸

3.1.1.2 FASB

Även inom FASB återfinns inkonsekvenser vad gäller definitioner av intäkter. Det finns inte någon bra och omfattande standard för intäktsredovisning och det är ett gap mellan den övergripande begreppsmässiga vägledningen i FASB:s begreppsyttranden och den detaljerade vägledningen i den vägledande litteraturen. Motstridigheter finns mellan den begreppsmässiga vägledningen i FASB:s *Concept Statement No. 5 Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises* och *No. 6 Elements of Financial Statements*. I *Concept Statement No. 6* definieras intäkter i termer av förändringar i tillgångar och skulder, medan intäktsredovisningskriterierna i *Concepts Statements No. 5* baseras på realisation och fullgörande av intjänandeprocessen.²⁹

Mycket av vägledningen för hur intäkter skall redovisas enligt FASB innebär en transaktionsspecifik vägledning. Denna har utvecklats på ad hoc basis vilket har inneburit att definitionen av intäkter och hur de ska redovisas inte är konsekvent på alla ställen där FASB anger hur de skall behandlas.³⁰

3.1.2 Praktiska redovisningsproblem och skandaler

Det huvudsakliga problemet vid intäktsredovisning är att avgöra vid vilken tidpunkt som en intäkt skall redovisas. Tidpunkten i sig är beroende av viken typ av transaktion som det rör sig om. Det finns ingen gemensam tidpunkt för alla transaktioner. Enligt IAS 18 finns det tre stycken transaktionsområden: varuförsäljning, tillhandahållande av tjänster samt andras nyttjande av företagets tillgångar vilket genererar ränta, royalty eller utdelning. Innan IAS 18 tillämpas måste alltså klargöras vilken typ av transaktion det är frågan om och om den behandlas inom något av de tre huvudområden som standarden reglerar.³¹ Ett annat problem finns i IAS 18; tillhandahållande av tjänster. Om en tjänst skulle vara kopplad till ett entreprenadavtal skall inte IAS 18 tillämpas utan istället IAS 11; Entreprenadavtal. Detta borde tydligt anges i standarden, vilket det inte gör.³²

I USA är Certified Public Accountants hårt kritiserade för att de inte har gjort tillräckligt för att försöka stoppa bedrägerier. Under 1999 uppgick de totala bedrägerierna i USA till sex procent av landets bruttonationalprodukt, vilket motsvarade 400 miljarder dollar. Samma år gick en av de då fem största revisionsbyråerna med på att betala ut 335 miljoner dollar för att de misslyckats att upptäcka en överskattning av intäkter på 500 miljoner dollar hos ett företag under en revision. I takt med ett ökat fokus på intäktsredovisning har allt fler skandaler uppdagats och fler tjänstemän dömts till brott.³³

Dessa problem ligger likt de problem med inkonsekvenser som tidigare beskrivits till grund för det projekt som drivs av FASB och IASB. Skandaler där intäktsredovisningen har varit omtvistad har inte minst varit ett problem i USA.³⁴ Nedan beskrivs och sammanfattas två

²⁸ Lumsden M, 2005-09-16, opublicerat material: *IAS 18 Intäktsredovisning*, Handelshögskolan vid GU.

²⁹ http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml, besökt 2005-11-15

³⁰ ibid

³¹ <http://skatteverket.se/rattsinfo/redovisningsfragor/fragor/98/notiser199804.html>, besökt 2005-11-17

³² ibid

³³ Wells J, 2000-10, *So that's why it's called a pyramid scheme*, aicpa.org

³⁴ <http://www.sec.gov/news/speech/spch495.htm>, besökt 2005-11-16

redovisningsskandaler; ”Enron” och ”Prosolvias”. Vid studier av deras intäktsredovisning har det visat sig att brottligheten i dem nästan är identisk.³⁵ Fokus ligger på intäktsredovisningsdelen i skandalerna.

3.1.3 Enron

Enrons konkurs är efter WorldCom den största i USA:s historia. Fokus i skandalen låg till stor del på balansräkningen, bland annat stoppades stora förluster undan. Ett komplicerat nät av 900 dotterbolag skapades av Enron för att möjliggöra detta.³⁶ Det som fick Enrons aktiepris att stiga kraftigt var dock inte tillgångs- och skuldbilden, utan dess onaturligt stora ökning av intäkterna. Mellan 1996 och 2000 rapporterade Enron en ökad försäljning från 13,3 miljarder dollar till 100,8 miljarder dollar. Enron mer än fördubblade sin försäljning mellan 1999 och 2000. Innan konkursen 2001 deklarerade Enron att de eventuellt skulle kunna fördubbla sina intäkter återigen och att de i termer av försäljning därmed skulle bli världens näst största företag.³⁷

Hur lyckades Enron redovisa så kraftiga ökning av sina intäkter? Följande exempel³⁸ illustrerar detta:

”För att kunna svara på frågan måste man till viss del förstå handeln med energikontrakt. Dessa kontrakt gäller huvudsakligen naturgas, olja samt elektricitet och de handlas med i syfte att göra vinster på framtida förändringar i marknadspriset. Handlarna är inte bara energiföretag utan även olika Wall Street-företag som J.P. Morgan Chase, Morgan Stanley and Salomon Smith Barney.

Ett kontrakt gällande naturgas värt en miljon dollar ska levereras om sex månader. Ett företag på Wall Street som säljer detta kontrakt skulle inte ta upp en intäkt för detta. Företaget skulle istället värdera vinsten eller förlusten som gjorts på kontraktet när tiden för att redovisa den är kommen. Företaget skulle redovisa denna post i sin årsredovisning under handelsvinster respektive handelsförluster. I redovisningstermer kallas detta för att redovisa netto.

I början av 1990-talet började flera energiföretag men även andra företag att redovisa energikontrakt ”brutto” vilket i exemplet innebär att den miljon dollar som kontraktet var värt redovisas som en intäkt. Samtidigt uppskattade de kostnader för gasen som vägde upp intäkten och mätte därefter vinsten eller förlusten precis som vilket annat Wall Street-företag som helst. Allt annat lika innebär detta att de får en lika stor vinst som företagen på Wall Street men en kraftig skillnad i rapporterade intäkter. I det här fallet hade ett energiföretag redovisat intäkter som varit en miljon dollar mer än vad ett företag på Wall Street hade gjort.

Hur är detta möjligt? Två företag med identiska kontrakt får helt olika effekter på sina intäkter. Företag på Wall Street har länge haft regler som kräver att de rapporterar netto. För energiföretagen har emellertid redovisningsreglerna historiskt sett inte tagit upp detta. En partner på en av de då fem största revisionsbyråerna sa att detta sätt att rapportera på bara vuxit fram.”

³⁵ Andersson T & Synnerström E, 2004-01, Kandidatuppsats inom Externredovisning, *Prosolvias – Frikända genom IAS/IFRS?*, Handelshögskolan vid GU.

³⁶ Finansinspektionen, 2002-05-15, PM; *Enron – Lärdomar för finansiell tillsyn?*, fi.se

³⁷ Ackman D, 2002-01-15, *Enron the Incredible*, forbes.com

³⁸ Loomis C J, 2002-04-15, *...And the Revenue games people (like Enron play)*, fortune.com

3.1.4 Prosolvias

Prosolvia gick i konkurs i december 1998 och senare uppdagades en stor redovisningsskandal, en av de största i Sverige. Prosolvias var ett tjänsteföretag inom IT-branschen som utvecklade och sålde mjukvaror med tillhörande hårdvaror. Huvudåtalet mot Prosolvias gällde huruvida intäkter bokförts felaktigt under 1997. Vid denna tidpunkt fanns det inte någon rekommendation angående intäktsredovisning, Redovisningsrådets rekommendation 11 (Intäktsredovisning) kom inte förrän 2001. Vägledning fick istället hämtas från ÅRL samt BFL.³⁹

Enligt åklagaren skickade Prosolvias snabbt ut fakturor och bokförde dem som intäkter, trots att det fanns ett flertal osäkerheter kring affärerna. I vissa av fallen var inte avtalen påskrivna och leveransdokument som stöd för fakturering saknades i många fall.⁴⁰ Prosolvias hade i flera fall inte följt de i årsredovisningen och instruktionerna angivna principerna. Det fanns flera fall i intäktsredovisningen för 1997 där företaget gjort ett antal transaktioner trots att inte någon leverans, enligt leveransvillkoren i avtalen, hade fullgjorts.⁴¹

Tre av bolagen i Prosolviakoncernen, Prosolvias AB, Prosolvias Clarus AB samt Prosolvias Systems AB, hade vid redovisningen av intäkter inte tillämpat de redovisnings- samt värderingsprinciper som angivits i årsredovisningen. Redovisningen överensstämde således inte med lag och god redovisningssed i Sverige. Den kunde inte heller anses överensstämma med IAS 18. Till följd av detta kunde inte en rättvisande bild erhållas av de tre nämnda bolagens och koncernens resultat för 1997.⁴²

De intäkter som Prosolvias redovisade för 1997 och som stred mot lag och god redovisningssed i Sverige uppgick för Prosolviakoncernen till 125 miljoner kronor. Prosolvias överdrev således sina intäkter kraftigt och kunde på så sätt omvandla en stor verklig förlust till en fiktiv vinst, vilket blåste upp börskursen.⁴³

3.2 Intäktsredovisning – förändring och framtid

3.2.1 Förändringen av intäktsredovisningen

Detta avsnitt av teorin ämnar beskriva vilka beslut som i dagsläget är fattade gällande intäktsredovisningsprojektet. Avsnittet tar sin grund i *Project Updates; Revenue Recognition* som finns publicerad på FASB:s hemsida. Som vi beskrev i metodkapitlet har dock ett möte som organisationerna haft inte införlivats i denna sammanfattning, informationen angående mötet i oktober presenteras separat. När information från detta möte används anges detta löpande i texten.

3.2.1.1 Inledning

”I januari 2002 började FASB:s styrelse diskutera mål och omfattning för ett potentiellt megaprojekt, nämligen redovisningen av intäkter och skulder i finansiella rapporter. Målet med projektet är att det ska förbättra kvaliteten på finansiella rapporter och leda till en ny övergripande standard gällande intäktsredovisning.”

³⁹ Andersson T & Synnerström E, 2004-01, Kandidatuppsats inom Externredovisning, *Prosolvia – Frikända genom IAS/IFRS?*, Handelshögskolan vid GU.

⁴⁰ ibid

⁴¹ Arthur Andersen KB, *Prosolvia 1999*

⁴² ibid

⁴³ Isacson T, 2003-10-10, *Skandia, Prosolvias och alla de andra – därför tar bolagen plats i tabellen*, di.se

Projektet drivs som ett konvergensprojekt mellan FASB och IASB. På grund av detta delar organisationerna på personalresurser och forskning samt arbetar för att koordinera ett eventuellt utfärdande av utkast och slutgiltiga standarder. Organisationernas styrelser har både gemensamma och enskilda möten. Vid de gemensamma mötena fattas besluten av de båda organisationerna. De enskilda mötena planeras tidsmässigt in i samförstånd och vi redogör även för de punkter där organisationerna fattat olika beslut vid dessa möten. De gånger styrelserna kommit till olika beslut har detta tagits upp på det nästkommande gemensamma mötet.

Det är viktigt för läsaren att veta att alla de beslut som fattats i frågan är preliminära och inte påverkar redovisningen i dagsläget. Det är också så att informationen till stor del kommer från FASB:s hemsida och därmed beskrivs en del punkter utifrån deras förutsättningar och med deras begreppsapparat. När det nedan står att ”styrelsen” har enats eller fattat ett beslut avses att båda organisationerna är överens.

3.2.1.2 Projektets mål och omfattning

”Målet med projektet är att utveckla begreppsmässig vägledning och ett övergripande uttalande angående intäktsredovisning baserat på vägledningen. Särskilt fokus i projektet är att förbättra den finansiella rapporteringen genom att:

- 1. Eliminera olikheter i den existerande begreppsmässiga vägledningen gällande intäkter i vissa av FASB:s concepts statements.*
- 2. Ge begreppsmässig vägledning som ska vara användbar vid frågor som kan dyka upp i framtiden.*
- 3. Eliminera olikheter i den litteratur som anger hur något ska göras samt i accepterad praxis.*
- 4. Fylla tomrum i vägledningen angående intäktsredovisningen som har uppkommit under senare år.*
- 5. Upprätta en övergripande standard för intäktsredovisning.*

Det övergripande uttalande som projekten förväntas leda fram till ska enligt planen generellt gälla för alla företag. Det kan dock bli så att styrelsen kommer fram till att vissa transaktioner och branscher behöver studeras ytterligare och därför inte kommer att omfattas utan istället tas itu med separat.”

Processen med utveckling av vägledning på begrepps- och standardnivå är upprepningsbaserad. Slutsatser angående begreppsmässig vägledning testas genom att de appliceras på en specifik intäktsredovisningssituation, vilket kan indikera att ytterligare förbättringar behöver göras, i sådana fall görs detta och sedan görs ett nytt test och så vidare. I samband med de möten som hålls diskuteras exempel som tagits fram av sekretariatet. Under dessa diskussioner kan problemområden visa sig. Dessa områden förbättras i sådana fall till nästa möte där en liknande diskussion hålls och så vidare. Ett exempel på vad som har diskuterats på detta vis återfinns nedan i teorikapitlet under rubriken ”Värderingsexempel”.

3.2.1.3 Övergripande förhållningssätt

”Styrelsen arbetar efter ett synsätt som fokuserar på förändringar i tillgångar och skulder och som inte åsidosätts av de krav på realisation och fullgörande av intäktprocessen som återfinns i Concepts statement no 5. Styrelsen valde balansperspektivet före resultatperspektivet på grund av ett antal anledningar:

- a. Tillämpning av realisations- och intjänandesynsättet i enlighet med concepts statement no 5 kan innebära konflikter med definitionerna på tillgångar och skulder i concepts statement no 6. Detta på grund av att realisation- och intjänandesynsättet i vissa fall medför redovisning som inte överensstämmer med definitionerna av tillgångar och skulder. Definitionen av tillgångar och skulder är hörnstenarna i de grundläggande definitionerna i ramverket. Detta påvisas genom att definiera intäkter och kostnader i termer av förändringar i tillgångar och skulder.*
- b. Intjänande och realisation har ännu inte blivit (och kan vara omöjliga att bli) definierade exakt på ett sätt som kan tillämpas konsekvent över ett brett fält av industrier och transaktioner.*
- c. Det är svårt att på ett konsekvent sätt identifiera när intjänande eller realisation inträffar vid intäktsgenerande kontrakt med många beståndsdelar.”*

3.2.1.4 Kriterier för intäktredovisning

”Grundkriterierna kräver att en förändring i tillgångar eller skulder har inträffat:

- (1) En ökning av tillgångarna har inträffat som ökar det egna kapitalet, om inte en motsvarande ökning av skulderna till kunderna eller en investering från ägarna har inträffat.*
- (2) En minskning av skulderna har inträffat som ökar det egna kapitalet, om inte en motsvarande investering från ägarna skett.*

Underkriterium (1a) – En ökning av tillgångarna inträffar när:

- (a) En ny resurs är anskaffad eller skapad, eller när en existerande resurs förhöjs.*
- (b) Resursen innebär framtida ekonomiska fördelar som förväntas tillfalla företaget.*
- (c) Resursen är under företagets kontroll.*

Underkriterium (1b) – En ökning av skulderna till kunderna inträffar när:

- (a) En ny performance obligation skapas, eller när en existerande performance obligation ökar i värde. (För definition av performance obligation se avsnittet i teorin som behandlar performance obligations.)*
- (b) Skyldigheten innebär ett förväntat utflöde från enheten av resurser som innebär ekonomiska fördelar.*
- (c) Skyldigheten has av enheten gentemot kunden.*

Underkriterium (2) – En minskning av skulderna har inträffat när en existerande skyldighet som enheten har minskar eller upphör genom fullgörelse eller eliminering på annat sätt, förutom då detta sker genom överlåtelse till en tredje part som legalt övertar den.”

3.2.1.5 Definition av intäkter

”Angående en rapporterade enhets aktiviteter som kan generera intäkter har styrelsen enats om att:

- a. Intäkter kan uppkomma som ett resultat av (a) en ovillkorad rättighet att erhålla betalning och (b) utplånandet av enhetens performance obligations till dess kunder. När intäkter uppkommer på grund av utplånande, genom handling, av skyldigheterna till den rapporterade enhetens kunder för vilka den är primärt ansvarig (den primära ansvarshållaren), enades styrelsen om att begreppet primär ansvarshållare ska stämma överens med dess betydelse i FASB:s statement no 140.*
- b. En rapporterad enhet ska inte redovisa intäkter för utförandet av dess skyldigheter att leverera varor eller tillhandahålla tjänster till dess kunder utförda av en tredje part om denna tredje part övertagit den legala skyldigheten.*
- c. Under alla andra omständigheter ska den rapporterade enheten redovisa intäkter för utförande av tredje part gällande enhetens skyldigheter att leverera varor eller tillhandahålla tjänster till kunder.*
- d. Icke ömsesidiga, mottagna överföringar bör inte exkluderas från intäkter och bör redogöras för som en separat del i resultaträkningen.”*

Vid mötet i oktober konstaterades att separering av olika delar av inkomster, såsom intäkter och vinster, ger värdefull information till investerare och långgivare. Vidare enades styrelsen om att arbetet med synsättet att intäkter skiljs från vinster på så sätt att intäkter fås genom transaktioner gällande föremål som producerats eller köpts med syftet att säljas eller säljas vidare ska fortgå.

Vid mötet påpekade styrelsen också att frågan angående om produktionsaktiviteter som sker innan ett kontrakt med en kund ingåtts kan ge upphov till intäkter är något som ska tas upp vid ett framtida möte.

3.2.1.6 Avtalsenliga rättigheter och skyldigheter

”Styrelsen har enats om följande gällande avtalsenliga rättigheter och skyldigheter:

- a. Villkorade rättigheter och skyldigheter uppfyller inte definitionen på tillgångar och skulder, men ovillkorade och förfallna rättigheter och skyldigheter kan uppfylla definitionerna.*
- b. Endast legalt utkrävbara skyldigheter (kontraktsenliga och icke kontraktsenliga) bör inkluderas i intäktsredovisningsstandardens omfattning. Kontrakt som inte är utkrävbara ger inte upphov till rättigheter och skyldigheter som uppfyller definitionen på tillgångar och skulder.*
- c. Kontrakt med kunder som inte är värda att genomdrivas kan ge upphov till tillgångar och skulder (ett kontrakt är inte värd att genomdriva om kostnaderna för*

genomdrivandet överväger de ekonomiska fördelarna). Uppskattningen av sannolikheten att avtalsenliga rättigheter i framtiden kommer att resultera i ett positivt nettokassaflöde och avtalsenliga skyldigheter kommer att resultera i ett negativt nettokassaflöde bör påverka värdering, men inte redovisning av sådana tillgångar och skulder.

- d. Kontrakt som inkluderar villkor för avbrytande av kontraktet (så som rätten att returnera eller att få pengar tillbaka, kundgodkännandeklausuler, eller eventualitetsklausuler) kan ge upphov till tillgångar och skulder som ska redovisas och värderas och begreppsmässig vägledning bör kännas vid att osäkerheter vid värdering kan avgöra huruvida tillgångar och skulder som uppkommer ur kontrakt med sådana villkor bör redovisas.
- e. Begreppsmässig vägledning bör kännas vid att löften i avtal kan vara både uttalade och underförstådda. Underförstådda löften kan dras slutsatser om genom en rapporterade enhets uppförande, inräknat branschpraxis, vederbörlig ordning vid utförande av kontrakt, eller ytterligare bestyrkta villkor.
- f. Begreppsmässig vägledning bör kännas vid att sidoöverenskommelser förändrar avtalsenliga rättigheter och skyldigheters natur och bör ses som en viktig del av kontraktet när det gäller att analysera tillgångar och skulder som uppkommer i och med avtalsenliga rättigheter och skyldigheter.”

Vid mötet i oktober enades styrelsen om att skyldigheter som är lagstadgade (så som garantier att en vara som sålts uppfyller de grundkrav som ställs på den) ska redovisas på samma sätt som skyldigheter som återfinns i kontrakt.

3.2.1.7 Identifiering och initial värdering av performance obligations

Vid mötet i oktober enades styrelsen om att; ”En performance obligation är en legalt utkrävbar skyldighet för en rapporterad enhet gentemot dess kunder, där enheten är skyldig att leverera varor eller tillhandahålla tjänster alternativt andra rättigheter.”

Styrelsen enades också om att utforska ett synsätt där allokering av det kunden betalar (och inte verkligt värde) används för att värdera performance obligations. Utifrån det synsättet har följande beslut fattats:

- a. ”Intäkter uppkommer när ett leveransavtal är fullgjort eller när en performance obligation inte längre existerar. Att alla legala rättigheter är överförda till en kund i ett intäktskontakt ger upphov till en del av en intäkt.
- b. Performance obligations i intäktskontrakt ska vara åtskiljda utifrån kundens perspektiv baserat på huruvida det som levereras är till nytta för kunden, det vill säga om kunden uppfattar att produkten (vara, tjänst eller annan rättighet) som är underliggande till performance obligationen är duglig i sig själv eller funktionell för något ändamål. Det som levereras har nytta för kunden om antingen: (a) det säljs separat av någon försäljare eller som ett valfritt tillägg eller om det kan säljas igen, separat av kunden på kundens referensmarknad eller (b) Det ger kunden en ovillkorad rättighet som förpliktigar den rapporterade enheten att vara redo att leverera varor, tjänster, rättigheter eller annan ersättning till kunden om en specificerad händelse inträffar. Med om specificerad händelse inträffar avses också situationer där

händelsen är en ickehändelse (till exempel är händelsen i en borgenärsförbindelse borgenärens ickebetalning av en planerad betalning).

- c. Värderingen av performance obligations bör baseras på den summa till vilken produkten säljs eller kunde säljas för om inte andra redovisningsprinciper kräver att de värderas till verkligt värde.*
- d. Det belopp som produkten säljs eller kan bli såld för bör mätas på det mest tillförlitliga och tillgängliga sättet (från mest till minst tillförlitligt): (a) aktuella priser använda av den rapporterade enheten på en aktiv marknad, (b) aktuella priser använda av en annan enhet (det vill säga en konkurrent) på en aktiv marknad, (c) aktuella priser använda av en annan enhet på en inaktiv marknad och (d) ingångsdata som reflekterar den rapporterade enhetens interna antaganden och data.*
- e. Skillnaden mellan vad kunden betalar och det belopp till vilket produkterna säljs eller kan säljas för bör allokeras performance obligations på en pro rata-basis. Emellertid ska ingen del av skillnaden som andra redovisningsprinciper kräver ska beräknas till verkligt värde allokeras till performance obligations.”*

Vid mötet i oktober beslutade styrelsen:

- a. ”Att kostnader som härrör från utplånandet av performance obligations ska redovisas som en komponent i övergripande inkomst och inte som en minskning av den redovisade performance obligationen.*
- b. Att bordlägga arbetet med en alternativ värderingsprincip. Enligt denna princip skulle värderingen av performance obligations som handlas på aktiva marknader få eller krävas vara verkligt värde. Detta synsätt valde styrelsen att skjuta upp arbetet med till dess att synsättet som bygger på allokering av det kunden betalar är mer utvecklat.”*

3.2.1.8 Ovillkorade stand-ready obligations

Med ovillkorade stand-ready obligations menas sådant som gör det säljande företaget tvunget att vara redo att leverera eller utföra någonting utan att en motprestation krävs. Vid sitt möte i september enades IASB:s styrelse om ett synsätt där värdering av ovillkorade stand-ready obligations ska ske till verkligt värde. FASB föredrar synsättet att värdering av ovillkorade stand-ready obligations ska ske genom allokering av summan av det kunden betalar. På grund av denna oenighet presenteras båda synsätten och inget sägs om vilket som ligger bäst till för att i slutändan väljas. I det värderingsexempel som redogörs för nedan redovisas lösningar utifrån båda synsätten.

3.2.2 Övergripande exempel

För att beskriva hur intäktsredovisningen planeras att se ut efter det att föreslagna förändringar är genomförda tar vi upp följande exempel (både exemplet i sig och diskussionen kring nuvarande och kommande redovisningssätt är taget ur en artikel i tidskriften Balans⁴⁴).

- Ett företag säljer TV-apparater via e-handel.
- Företaget tillverkar inga egna produkter.

⁴⁴ Rundfelt R, 2005-11, *Ändrad Intäktsredovisning på gång*, Balans.

- Kunderna erbjuds gratis leverans och installation för alla köp som överstiger ett visst pris.
- Det finns även ett extra erbjudande i vissa fall som innebär att kunden erbjuds en utvidgad garanti på tre år, utan extra kostnad.
- Öppet köp erbjuds alltid i 60 dagar.
- Företaget har ett poängsystem för sina kunder, poäng erhålls vid köp av företagets produkter och kan lösas in mot produkter som företaget har i sitt lager.
- Regelbundna köp belönas med rabatter.

Enligt IAS 18 skulle ett köp som innebär att alla dessa förmåner kan utnyttjas få till följd att företaget redovisar en intäkt på hela köpeskillingen och att en avsättning redovisas baserad på vad garantikostnaderna erfarenhetsmässigt kan väntas uppgå till.

I artikeln beskrivs vidare att i framtiden (ett datum för när en ny standard skall ges ut är inte fastställt) kommer detta köp med största sannolikhet inte att redovisas enligt ovanstående. FASB och IASB är överens om att en intäkt skall redovisas när prestationer utförs. Ett köp innebär ofta mer än den faktiska försäljningen och består av ett flertal prestationer. Garantin, returrätten, poäng- och rabattsystemet är prestationer som innebär åtagande för företaget och rättigheter för kunden.

Det är detta resonemang som är det centrala för det nya tänkandet och det förslag som just nu diskuteras mellan FASB och IASB i samarbetsprojektet. Istället för att fokusera på realisationen skall fokus ligga på förändringar av tillgångar och skulder, det vill säga på vilka delar av ett köp som innebär att tillgångar och skulder uppkommer.

Detta exempel är till för att spegla den övergripande förändringen. Nästa steg är att förklara hur tillgångarna och skulderna skall värderas. Det visas i exemplet nedan.

3.2.3 Värderingsexempel

Exemplet är översatt från den möteshandout som delades ut till mötet den 24 oktober. I exemplet redogörs för lösningar utifrån båda de synsätt som presenteras gällande värdering av ovillkorade stand-ready obligations.

”Måleriet AB tillhandahåller måleritjänster för företag och privatpersoner. Företaget ingår ett avtal med en kund om att de ska måla om kundens hus för 3000 dollar. Priset inkluderar all färg som kommer att behövas. Kunden ges möjligheten att köpa färg separat om han så önskar (det väljer dock kunden inte att göra i detta exempel). Färgen skulle ha kostat kunden 900 dollar om den köpts från en järnaffär. Måleriet AB levererar färgen en dag innan arbetet påbörjas. Kunden har rätt att returnera alla öppnade färgburkar. (Denna rättighets uppskattade försäljningspris är 30 dollar.) Det finns inga andra returrättigheter.

Priset inkluderar också en högtryckstvätt av huset en gång per år under de nästkommande tre åren. Det är kundens ansvar att begära och boka in denna service varje år under treårsperioden. I genomsnitt begär kunderna två av de tre högtryckstvättarna de har rätt till. Måleriet AB säljer högtryckstvättar separat och tar 50 dollar för att tvätta ett bostadshus av genomsnittsstorlek. Måleriet AB anser att 50 dollar också är den summa de hade fått betala för att någon annan skulle ta över den legala skyldigheten att utföra en högtryckstvätt.

Måleriet AB skulle ha tagit 2150 dollar betalt för att måla utan att tillhandahålla färg och högtryckstvättar. Måleriet AB målar ofta utan att tillhandahålla färg, men tillhandahåller aldrig färg utan att måla.

3.2.3.1 Identifiering av vad som ska redovisas separat

Följande skyldigheter uppfyller kriterierna för att redovisas separat:

- Färg: Andra försäljare (järnaffärer) säljer färg separat.
- Måleritjänsten: Måleriet AB säljer måleritjänster separat.
- Returrätt: Kunden har en ovillkorad rättighet som gör Måleriet AB skyldiga att acceptera att överflödiga, öppnade färgburkar returneras.
- Högtryckstvättsrätt: Kunden har också en ovillkorad rättighet som gör Måleriet AB skyldiga att tillhandahålla högtryckstvättstjänster en gång per år under de närmaste tre åren om kunden så vill.

3.2.3.2 Värdering av identifierade performance obligations

Performance obligations värderas genom att allokera den totala betalningen mellan dem. Det första steget i denna allokering är att uppskatta försäljningspriset vid en enskild försäljning för varje separat identifierad performance obligation (förutom de som ska värderas till verkligt värde). Den rapporterade enheten bestämmer denna summa genom att använda det mest tillförlitliga, tillgängliga beviset.

Synsätt A

Alla skyldigheter värderas genom allokering av betalningssumman. Performance obligations värderas till:

Redovisningspost	a Uppskattat försäljningspris	b Allokering av residual*	a+b Värdering av skyldigheten
Färg	870**	-41	829
Måleritjänst	2150	-102	2048
Returrätt	30	-2	28
Högtryckstvättsrätt	100***	-5	95
Totalt	3150	-150	3000

* Pro rata-allokering av skillnaden mellan summan av separata försäljningspris (3150) och total betalning (3000).

**Vad färgen säljs för separat minus det uppskattade försäljningspriset på returrätten.

*** Separat försäljningspris för två högtryckstvättar.

Synsätt B

Stand-ready obligations värderas till verkligt värde

Anta att Måleriet AB uppskattar det verkliga värdet på returrätten till 28 dollar och det verkliga värdet på högtryckstvättsrättigheten till 100 dollar, performance obligations skulle värderas enligt följande:

Redovisningspost	a Uppskattat försäljningspris	b Allokering av residual	a+b Värdering av skyldigheten
Färg	870	-43*	827
Måleritjänst	2150	-105**	2045
Totalt värderat genom allokering av betalning	3020	-148	2872
Returrätt	28	---	28
Högtryckstvättsrätt	100	---	100
Totalt	3148	-148	3000

*Residual som allokeras till färg = $148 \cdot 870 / 3020$

**Residual som allokeras till måleritjänst = $148 \cdot 2150 / 3020$

3.2.3.3 Förklaring av måleriexemplet

Exemplet visar hur värdering av performance obligations ska ske. Utgångspunkten vid värdering är att performance obligations ska separeras utifrån kundens perspektiv baserat på huruvida det som levereras har nytta för kunden. Det som levereras har nytta för kunden om (a) det antingen säljs separat, som ett valfritt tillägg eller om det kan säljas igen separat av kunden eller (b) det ger kunden en ovillkorad rättighet som förpliktigar den rapporterande enheten att vara redo att leverera varor, tjänster eller rättigheter. I exemplet identifieras fyra performance obligations som uppfyller dessa krav.

Värdering enligt synsätt A

För att värdera identifierade performance obligations krävs att det redovisande företaget uppskattar vad det som performance obligationen avser kan säljas för om det skulle säljas separat. Denna värdering ska göras på det mest tillförlitliga sättet som är tillgängligt. I första hand ska aktuella priser som används av den säljande enheten på en aktiv marknad användas. Är inte detta möjligt ska utgångspunkten vara priser som används av en konkurrent på en aktiv marknad. Är inte heller detta möjligt ska priser som används av en konkurrent på en inaktiv marknad användas och i de fallen inte heller detta är möjligt ska ingångsdata från det säljande företaget användas. I exemplet värderas måleritjänsten och högtryckstvättsrätten utifrån vad det säljande företaget (Måleriet AB) säljer dessa tjänster för när de säljs separat. Då Måleriet AB inte säljer färg separat används de priser som en konkurrent (järnaffär) använder. Hur det uppskattade försäljningspriset för returrätten har tagits fram framgår inte i exemplet. Troligen är det framtaget med hjälp av ingångsdata från det säljande företaget. En returrätt säljs antagligen inte separat utan avser en rätt att returnera något annat som sålts. På grund av detta är det troligen inte möjligt att använda någon av de tre första sätten att ta fram det uppskattade försäljningspriset.

När de uppskattade försäljningspriserna för samtliga performance obligations tagits fram läggs dessa värden ihop. Den summa som då erhålls jämförs med vad kunden totalt betalar. Skillnaden där i mellan allokeras de olika performance obligationen på en pro rata-basis. Med detta menas att skillnaden fördelas procentuellt. Om ett uppskattat försäljningspris är hälften av den totala summan av försäljningspris ska den performance obligation som detta försäljningspris avser påföras hälften av skillnaden (residualen) mellan summan av alla performance obligations och det kunden betalar. I och med detta blir summan av de enskilda performance obligations lika mycket som det kunden betalar, detta visas i högerkolumnen i sammanställningarna ovan.

Värdering enligt synsätt B

Enligt synsätt B ska ovillkorade stand-ready obligations värderas till verkligt värde. De performance obligations som inte är ovillkorade stand-ready obligations värderas enligt samma tillvägagångssätt som i synsätt A. Värt att påpeka är dock att värderingen inte blir densamma även om tillvägagångssättet är detsamma. Detta beror på att den residual som ska allokeras blir olika stor i de båda exemplen.

I det här exemplet är returrätten och högtryckstvättsrätten exempel på ovillkorade stand-ready obligations. Båda dessa performance obligations innebär att det säljande företaget eventuellt kommer att vara tvingade att utföra någonting i framtiden. Om kunden vill returnera öppnade färgburkar måste Måleriet AB ta emot dem och om kunden vill ha sitt hus högtryckstvättat måste Måleriet AB göra detta.

4. Empiri

I detta kapitel sammanfattas vad revisorer och redovisningsexperten sagt under de intervjuer som genomförts. Det är viktigt att beakta att det som redogörs för under varje intervju är något som sagts av EN person och som redogör för vad han tror och tycker. I bilaga 1 återfinns den frågemall som ligger till grund för de diskussioner som fördes.

4.1 Intervju, Thomas Olsson, KPMG Göteborg, 2005-12-03

Thomas Olsson har arbetat som revisor i elva år och har varit auktoriserad revisor på KPMG sedan fem år tillbaka. Han är även avdelningschef för en av revisionsavdelningarna på KPMG. Thomas arbetar primärt med stora bolag och har under två perioder arbetat utomlands och är därför väl insatt i internationell redovisning. Han arbetar regelbundet både med US GAAP, IFRS och RR. Innan intervjun var Thomas inte fullt insatt i det teorisamarbete som FASB och IASB driver gällande intäktsredovisning.

Redovisning i stora företag tenderar att innehålla allt fler komplexa transaktioner. Dagens transaktioner består till skillnad från tidigare av flera komponenter, bland annat innehåller olika typer av köp/försäljningar som redovisas allt fler ”inbakade” tjänster. Transaktionerna kan vara så komplexa att revisorer och företag inte har full förståelse för dem. Detta kan begränsa en rättvisande redovisning och är således ett problem.

De intäktsrelaterade, omedvetna redovisningsfelen beror inte, generellt sett, på okunskap om standarden eller regelverket, utan snarare på komplexiteten av transaktionerna och hur dessa ska redovisas. Ofullständig information mellan dem som gör affärerna i ett företag och de som redovisar dem kan också vara en bidragande orsak. Ekonomiavdelningarna ute på olika företag måste således se till att de internt får den information som de behöver för att kunna spegla transaktionens verkliga bild, det vill säga redovisa den korrekt.

De standarder som finns idag är relativt konkreta och generella vilket kan innebära väsentliga risker för felaktig/ ej jämförbar redovisning. Detta illustreras exempelvis genom när ett företag skall ta upp en intäkt för en fastighetsförsäljning. Enligt redovisningsreglerna skall försäljningen intäktsföras då de väsentliga riskerna övergått från säljaren till köparen. Det kan förekomma variationer mellan hur olika företag redovisar detta, det vill säga när de anser tidpunkten för då de väsentliga riskerna har övergått. Vissa företag tar upp en intäkt vid tillträdesdagen (när köparen får tillträde till fastigheten) och andra vid kontraktssdagen (när kontraktet är undertecknat).

Historiskt sett har revisionen pendlat mellan ett balansorienterat och ett resultatorienterat synsätt. Redovisare och revisorer bör dock alltid ta hänsyn till båda två.

Intäkterna utgör ofta en av de största posterna i ett företags resultaträkning och har således en stor påverkan på resultatet. Dess stora betydelse gör att olika typer av redovisningssätt kan få stora konsekvenser på bedömningen av ett företag. Detta har de många intäktsrelaterade skandalerna de senaste åren påvisat. Det är idag stort fokus på intäkter, speciellt från marknaden. Marknadens förväntningar på ett företag bygger mycket just på företagets försäljningsökningar samt vilket potential som finns för framtida ökning av intäkterna. Även utformningen av bonussystem har en påverkan, vilka kan leda till ökad girighet och är

inte sällan kopplade till intäkterna och resultatet. Detta kan leda till att företag tenderar till att ha en benägenhet att vilja utöka intäktsbegreppet.

De medvetna redovisningsfelen är svåra att förhindra. FASB:s regelverk US GAAP är till skillnad från IASB:s regelverk IAS/IFRS mer specificerad när det gäller redovisningsregler. FASB har valt att genom precisa regler försöka täcka in allt och är mycket striktare än IASB, som har valt att ha en mer övergripande inriktning (ramverk) på sina redovisningsregler. Trots de mer precisa reglerna i USA har det skett fler kända redovisningsskandaler där.

Förmodligen går det inte att komma ifrån girigheten genom nya, mer detaljerade lagar, då det alltid kommer att finnas en möjlighet till att finna nya vägar för att kringgå beslutade lagar. En optimal situation skulle kunna vara ett ramverk med regler som samtidigt minimerar omfattningen av bedömningsfrågor.

Eftersom omvärlden har blivit alltmer komplex har utrymmet för att göra subjektiva bedömningar ökat. Ju mer regelstyrt något är desto mindre bedömningar kan göras. Det är dock svårt att bedöma huruvida det nya förslaget på hur intäkter skall redovisas kan komma att innebära färre bedömningar. Det kan nog snarare bli tvärt om, vilket komplicerar fallet ännu mer och leder till ökade svårigheter både för företag och för revisorer.

I motsats till detta förbättras redovisningen genom att företag skall bryta upp en försäljning i fler komponenter som behandlas separat. Detta torde leda till en mer rättvisande redovisning. För företagen kommer emellertid de föreslagna förändringarna att innebära att intäkter nu måste redovisas mer komplicerat, vilket kommer leda till ökade administrationskostnader. Även SOX 404 innebär ökade administrationskostnader vilket ger ökade kostnader för företagen. Frågan är om aktiemarknaden anser att detta kostar mer än vad det smakar? Risker för fel kan komma att bli lägre i och med en bättre redovisning (förutsatt att de nya redovisningsreglerna ger oss en förbättrad intäktsredovisning), men väger det upp den kostnad som måste betalas?

För övrigt skiljer sig inte det nya sättet att redovisa intäkter i praktiken så mycket ifrån det nuvarande sättet. I dagsläget tas också hänsyn till exempelvis ett köpekontrakts olika komponenter för att kunna bedöma till vilket belopp en avsättning eller en nettoredovisning av intäkterna skall göras. Är det dock så att det i dagsläget finns komponenter i intäktskontrakt som inte redovisas men som skulle redovisas i och med de nya reglerna skulle detta givetvis vara bra. Nackdelen kunde dock vara att detta leder till dyr administration.

4.2 Intervju, Pär Falkman, Ernst & Young Göteborg, 2005-12-06

Pär Falkman arbetar som redovisningsexpert på Ernst & Young och föreläser även på Handelshögskolan i Göteborg, bland annat om redovisningsteori. Pär besitter således stora teoretiska kunskaper och i intervjun med Pär fördes därför en diskussion angående förändringen av intäktsredovisningen ur ett teoretiskt perspektiv. Pär var innan intervjun väl insatt i det arbete som bedrivs gällande intäktsredovisning.

De största problemen med intäktsredovisning i dagsläget är ”bundling”, det vill säga hopslagning av många avtal i ett kontrakt. Många av de kontrakt som skrivs mellan säljare och köpare består således av många delar. Dessa olika delar är i många fall svåra att värdera och få kännedom om, både för redovisare på företaget och för utomstående granskare. På grund av detta är vissa kontrakt svåra att redovisa på ett rättvisande sätt. Detta kan till stor del antas bero på de standarder och redovisningsregler som finns idag, de är inte tillräckligt detaljerade. Det är i praktiken inte svårt för redovisare att följa de standarder och den vägledning som finns i dag, men det innebär i många fall att redovisning av komplicerade transaktioner inte blir rättvisande.

Det är främst för stora företag som intäktsredovisningen i dagsläget till en viss mån är underreglerad. I standarden IAS 18 tas idag inte i tillräckligt stor utsträckning hänsyn till de allt mer komplexa kontrakt gällande intäktsavtal som skrivs. Detta gäller främst stora företag med komplexa avtal med kunder. Problemet löses till viss del i och med det nya sättet att redovisa intäkter. Det nya sättet kommer att innebära att kontrakten på ett tydligare sätt ”splittas upp” och detta skall göras genom undersökningar av vad som har levererats och vad som är performance obligations.

Resultatet av konvergensprojektet angående intäktsredovisning kommer inte att gälla för alla företag. Med största sannolikhet kommer det enbart att omfatta stora företag. På mycket lång sikt kan dock nationella redovisningsregler påverkas. Det är dock ytterst tveksamt om svenska redovisningsregler alls kommer att påverkas. Bokföringsnämndens arbete med att ta fram förenklade regler för vissa företag talar för att de inte skulle vilja implementera det nya sättet att redovisa intäkter. Bokföringsnämnden har valt att till viss del gå mot en redovisning som för vissa företag är förenklad och tydligare knuten till skatteredovisningen. Detta kontrasterar FASB:s och IASB:s arbete där fokus istället läggs på marknadsvärderingar.

Den nya intäktsredovisningen kommer med största sannolikhet att bli mer komplex, fler bedömningar kommer att krävas. Detta leder initialt till höga kostnader för både revisorer och företag, som måste lära sig det nya sättet att redovisa. En annan aspekt på konsekvenser av en ökad komplexitet är att det kan innebära fler redovisningsfel och skandaler på grund av okunskap. I takt med att kunskapen om det nya redovisningssättet ökar kommer dock dessa negativa sidor försvinna. Det kan också vara så att fler skandaler kan uppkomma på grund av komplexiteten i de nya reglerna. Att allt färre förstår ett företags redovisning skulle kunna göra det lättare för företaget att fuska. Det nya sättet att redovisa intäkter kommer inte att innebära färre redovisningsskandaler. De som vill fuska kommer att kunna göra det ändå.

Ur ett teoretiskt perspektiv är förändringen mycket intressant. Det är ett mycket ambitiöst projekt som har intressanta förslag på lösningar av de problem som finns i dagsläget. Det är dock ännu bara ett experiment och mycket arbete kvarstår. Det finns till exempel många brister i det förslag som ligger ute nu. Vidare måste de båda organisationerna vara helt överens om det nya förslaget innan en harmoniserad och enhetlig standard kan anses

framtagen. Kanske kan ett färdigt resultat av projektet presenteras om fem år. Projektet kommer troligen inte gå i mål innan IASB har blivit färdiga med det arbete som drivs gällande deras föreställningsram.

Det är också så att förändringen helt säkert får en stor påverkan på företags redovisning. Troligen kommer redovisning allt mer att utgå från frågan – Kan/ska detta vara med i balansräkningen? Detta skulle bland annat leda till att periodiseringsprocessen förändras. Periodisering av intäkter kommer att ske till följd av vad som ska återfinnas i balansräkningen. Det faktum att förändringen blir omfattande talar också för att det kan ta tid innan den kan implementeras.

Ur en praktisk synvinkel, det vill säga ur företags och revisorers perspektiv, är förändringsförslaget inte lika bra som ur det teoretiska perspektivet. Det kommer att innebära nya metoder att lära sig, höga administrationskostnader och fler subjektiva bedömningar. Att definiera relevanta marknader för värdering av tillgångar och skulder kommer att bli ytterst svårt och tidskrävande. Inkonsekvensen i standarder relativt i ramverk är inget praktiskt problem och att åtgärda detta kommer inte att förbättra något för revisorer eller för företag. Detta är endast en förbättring ur en teoretisk synvinkel och ett svar på akademikers kritik gällande de skillnaderna som finns. För praktiker kan därför kostnaden komma att överstiga nyttan med projektet. Praktiker ser i dagsläget inte intäktsredovisning som ett problemområde och detta kan till viss del bero på att de är omedvetna om de problem som finns på det teoretiska planet.

Ur marknadens/investerares synvinkel kommer förändringen troligen inte att ses som något positivt. Redovisning som den ser ut idag är tillräckligt komplex. Att tillföra ytterligare komplexitet kommer snarare att stjälpa än att hjälpa marknaden, även om förändringen egentligen är något positivt. Dessutom utgår marknaden ofta från egna modeller för värdering. För vissa aktörer kommer därför inte en förändring av intäktsredovisningen alls ha någon betydelse. Till exempel utgår många investerare från kassaflöde vid sina analyser och kassaflödet påverkas inte av en förändring av sättet att redovisa intäkter.

4.3 Telefonintervju, anonym redovisningsexpert, 2005-12-08

Respondenten i denna intervju vill vara anonym och har besvarat frågorna utifrån sina personliga åsikter och redogör inte för byråns ställning. Respondenten jobbar som redovisningsexpert på en av de stora revisionsbyråerna. Tidigare har han även varit revisor. Han jobbar mycket med IFRS-relaterade frågor och hans svar på våra frågor kan därmed anses ha stor relevans. Innan intervjun hade respondenten dock endast information på övergripande nivå vad avser FASB:s och IASB:s intäktsredovisningsprojekt.

Intäktsredovisning ser vid en första anblick ut att vara ett enkelt område. Så är det inte, i själva verket är intäktsredovisning ett av de svåraste redovisningsområdena. Ett av de största problemen idag rörande intäktsredovisning avser avtal som innehåller ett flertal olika delar. Dessa kontraktskonstruktioner är väldigt vanliga och förekommer så väl vid kapitalvaruköp, telefonabbonemang och bredbandsavtal mellan ett företag och en konsument som vid avancerade avtal mellan två företag. Både tidpunkten då intäkter skall tas upp och uppdelning av olika delar av kontrakt utgör stora problemområden.

Redovisning av olika komponenter i ett kontrakt görs på ett bra sätt i vissa företag, men inte lika bra i andra. Det skulle vara bra med ett regelsystem som på ett tydligt sätt påvisar hur kontrakt med många komponenter skall redovisas. Det är viktigt att alla åtaganden som finns i ett kontrakt redovisas på ett riktigt sätt. Som det ser ut idag finns det brister i standarder och vägledning gällande detta och det skulle kunna vara orsaken till de varierande redovisningsmetoderna som förekommer. Risken finns därmed att redovisningen i vissa företag är felvisande och ej jämförbar. Det skulle också kunna vara ett sätt för företag att styra sitt resultat över tiden på ett sätt som är fördelaktigt för dem. Att skapa en standard som skulle förhindra detta vore bra.

Det är dock viktigt att dela upp fel i medvetna och omedvetna. Det är främst de omedvetna felen som går att lösa med en ny standard. De medvetna felen är emellertid svårare att komma åt. Några skandaler har uppkommit till följd av att företag har tagit intäkter för tidigt, utan att det finns ett bindande avtal som grund. Sådant medvetet fusk beror ofta inte på otydliga redovisningsregler, utan på företagsledningars vilja att fuska.

Intäktsredovisningsprojektet som det är utformat och det som FASB och IASB hittills kommit fram till, kanske inte är av största nödvändighet. Klart är att det finns problem idag och att redovisningen bör förbättras. Det kan dock vara så att problemen som projektet avser att lösa snarare ligger på en praktisk nivå. Företag måste skapa förståelse för komplexa transaktioner och de kan likväl spegla dessa genom de redovisningsregler som finns idag. Eventuellt skulle en utökning av vägledningen till den befintliga standarden kunna bidra till detta. Det kan emellertid även vara så att dessa problem löses genom FASB:s och IASB:s projekt och i så fall är det ju givetvis bra. Det är svårt att i dagsläget säga något om detta i och med att projektet befinner sig i ett tidigt stadium. Mycket arbete kvarstår att göra och det kommer att ta lång tid innan det är helt klart.

Det som ser ut att bli resultatet av projektet är att alla komponenter i ett kontrakt skall prissättas och att redovisning kommer att byggas på en mer fullständig analys. Detta förutsatt att implementeringen av den nya standarden lyckas och får fullt utslag (i en ideal värld).

I grunden innebär detta synsätt en förbättring. Att ytterligare en part skall tas med vid värderingen av poster som skall in i ett företags balans- och resultaträkning torde tyda på en

ökad objektivitet och därmed ökad tillförlitlighet. Revisorn kommer att få ett mer fullständigt underlag att utgå från i sin bedömning, detta torde leda till ett bättre resultat men också mer att granska. För företagen kommer det att krävas mer tid och således innebära högre kostnader för att ta fram underlag.

De företag som idag anser att de inte har några problem med sin intäktsredovisning kommer antagligen att vara negativt inställda till förändringen. För andra företag som redovisar komplexa kontrakt torde förändringen däremot innebära något positivt. Mer vägledning (om så blir fallet) för något som är svårt, underlättar givetvis redovisningen.

Det föreslagna redovisningssättet kommer antagligen att innebära vissa problem. Det bör vara svårt att avgöra kundens nytta med exempelvis en tjänst som ett företag erbjuder i samband med köp av någon annan av företagets produkter. Förändringen kommer därför till viss del innebära fler och svårare bedömningar för företagen. För revisorn uppkommer problemet att bedöma huruvida dessa bedömningar är tillförlitliga. Arbetsbördan ökar även här.

4.4 Intervju, Peter Gustafsson, Deloitte Göteborg, 2005-12-12

Peter Gustafsson är partner på Deloitte och inledde sin karriär 1978. Peter har även varit med i utredningsarbetet av Prosolviaskandalen där stor fokus låg på just intäktsredovisningen. Peter var innan intervjun inte fullt insatt i de diskussioner som förts mellan FASB och IASB angående en förändring av intäktsredovisningen, men hans svar kan ändå anses ha stor relevans på grund av hans långa erfarenhet samt hans stora kunskap gällande ämnet i övrigt.

Det största problemet angående intäktsredovisning som finns idag är successiv vinstavräkning, vad ska utgöra en skuld och vad skall intäktsföras i redovisningen. Detta är exempelvis ett problem när företag arbetar i långa projekt. I vissa projekt är detta problem särskilt påtagligt. Ibland drivs projekt där uppdragstagaren äger en produkt som skall utvecklas och kunden är med vid denna utveckling. Då är det alltså särskilt svårt att veta vad som är en skuld till kunden och vad som är en intäkt för företaget och inte minst när denna intäkt i så fall ska tas upp.

Dagens redovisningsregler gällande intäkter är bra och en stor förändring av det nuvarande synsättet är inte nödvändig. Till 99 procent av fallen redovisar företag på ett riktigt sätt, de företag som är angelägna att redovisa rätt kan också göra det enligt det befintliga regelverket. Eventuellt skulle dagens redovisningsregler kunna utformas mer detaljerat på vissa områden. Transaktioner mellan företag och dess kunder blir allt mer komplexa och då krävs också redovisningsregler som möjliggör för företagen att spegla dessa i redovisningen. I grunden är dock redovisningsreglerna bra och det är ofta tillämpningen av reglerna som är bristfällig när fel uppdrags. Angående de stora redovisningsskandaler som uppkommit så rör det sig om medvetna fel och då är det inte redovisningsreglerna det är fel på. Dessa skandaler går inte att förhindra med ett nytt regelsystem.

Angående Prosolvia så kan inte utformningen av redovisningsregler förklara varför de redovisade på det sätt de gjorde. Det är svårt att avgöra varför de redovisade felaktigt. Det är dock så att de har hittills inte dömts för något brott och det är därför svårt att sia om möjliga anledningar till skandalen. Det huvudsakliga fel Prosolvia gjorde var att de tog intäkter för tidigt.

En annan orsak till att en förändring, på det sätt den i dagsläget är presenterad, inte är nödvändig är att den inte skulle få några större praktiska konsekvenser. Hänsyn tas i dagsläget till garantier och liknande genom att avsättningar görs. En del som dock kommer att förändras är att värdering skall ske ur kundens perspektiv. Detta kommer att bli svårt, främst för revisorer. Det blir framförallt svårt att bedöma tillförlitligheten i den värdering ett företag har gjort enligt kundens perspektiv. Det krävs då att nya kontrollmodeller och nya arbetssätt arbetas fram.

4.5 Mailintervju, Rolf Rundfelt, 2005-12-12

Rolf Rundfelt är redovisningsexpert, ekonomie doktor, docent i företagsekonomi samt adjungerad professor i Ekonomiska informationssystem särskilt svensk och internationell externredovisning sedan 1992. Han är även verksam som ledamot av Redovisningsrådet och representerade under många år de europeiska finansanalytikerna i IASC. Hans senaste anställning var KPMG Bohlins där han arbetade med redovisnings- och värderingsfrågor. Rolf Rundfelt har under senare år skrivit böcker och artiklar som behandlar redovisningspraxis i noterade svenska företag. I tidningen Balans, nr 11/2005 hade han skrivit artikeln "Ändrad intäktsredovisning på gång". Rolf Rundfelt är en av de personer i Sverige som är mest insatt i ämnet.

Nedan återges Rolf Rundfelts svar på det mail vi skickade till honom (se bilaga 2). Hans mailsvar är direkt inklippt nedan.

"Vad som är intäkter har en avgörande betydelse för mätning av "performance". Det förmodligen största problemet här är i vilken utsträckning orealiserade vinster skall ingå.

Jag tycker att ni gör ett bra referat. Det understryker också att det inte är så lätt att komma med kommentarer. Min gissning är att förändringen i intäktsredovisningen vad gäller fall liknande det som ni citerar (eller det som jag hade med i min artikel) inte blir så stora. Det krävs ju en tillförlitlig mätning av de bi-tjänster som säljaren står till tjänst med. Och uppdelningen på delkontrakt finns redan i IAS 11 och 18. Därför ser jag de orealiserade värdeförändringarna som den största frågan. En annan av ganska stor praktisk betydelse gäller dt som vi kallar för eventualtillgångar, se RR 16 eller IAS 37. Ändringen till en redovisning av ovillkorade rättigheter medför att sådana fortsättningsvis kommer att tas in i balansen som en tillgång, värderad med utgångspunkt från väntevärde.

Rolf R"

5. Analys

I detta kapitel analyseras det som hittills presenterats i uppsatsen, den teoretiska referensramen kopplas ihop med resultatet från den empiriska undersökningen.

Den empiri som redogjorts för i uppsatsen har syftat till att ge både teoretikers och praktikers syn på vad förändringen skulle kunna innebära. För att göra detta valde vi också att ställa frågor till respondenterna om vad de såg som stora problemområden i dagsläget och om de ansåg att en förändring är nödvändig. Denna information var viktig för oss att ha som bakgrund för att kunna utröna vilka eventuella effekter förändringen skulle kunna få. I analysen behandlas således både varför förändringsarbetet bedrivs såväl som vilka effekter det skulle kunna innebära.

I teorin beskrivs att intäktsredovisningsprojektet är mycket omfattande och enligt våra respondenter kommer det ta lång tid innan en ny standard är framtagen. I dagsläget befinner sig projektet i ett tidigt stadium och de beslut som har fattats är preliminära. Av dem som intervjuades var det teoretikerna som var mest insatta i ämnet. Anledning till det är att det till viss del ingår i teoretikernas arbete att ta del av pågående projekt, praktikerna arbetar mer med befintliga standarder.

De anledningar som FASB och IASB anger till varför intäktsredovisningsprojektet startades stämmer i många fall överens med vad våra respondenter tyckte var viktigt. Ett av de stora problemen som respondenterna upplever gällande intäktsredovisning i dagsläget är att många intäktskontrakt är komplexa och att det i vissa fall därför kan vara svårt att redovisa dem på ett rättvisande sätt. Våra respondenter exemplifierade detta på olika sätt, men alla kan sägas vara överens om att i dagsläget är redovisning av komplexa kontrakt ofta problematisk. Enligt Pär Falkman är de olika delarna i ett kontrakt ofta svåra att värdera och få vetskap om, både för redovisare på företag och för de utomstående granskarna. Till viss del kan det bero på att dagens standarder och redovisningsregler inte är tillräckligt detaljerade. Det är enligt Pär Falkman inte svårt att följa de standarder och den vägledning som finns idag men det innebär att redovisningen av komplicerade transaktioner i vissa fall inte blir rättvisande.

Detta problem nämns inte ordagrant av FASB och IASB men de skriver att projektet ska fylla tomrum i vägledning samt ge vägledning som ska vara användbar i framtiden. Det finns också tydliga tendenser i de regler som vi redogjort för i teorikapitlet att organisationerna vill att redovisningen i framtiden ska skildra komplexa kontrakt på ett bättre sätt. Bland annat det faktum att kontrakten ska delas upp på performance obligations pekar på detta. Om denna uppdelning skulle fungera på ett bra sätt kommer det enligt våra respondenter troligen leda till en mer rättvisande redovisning.

Vissa av respondenterna ansåg emellertid att en liknande uppdelning av kontrakt till stor del redan görs i dagsläget och om detta skulle behöva göras ytterligare skulle det eventuellt räcka med att förbättra den vägledning som redan finns. Praktikerna ansåg det inte vara nödvändigt att ta fram ett helt nytt sätt att redovisa intäkter på för att åstadkomma detta. Samtliga respondenter var emellertid överens om att om det nya redovisningssättet kommer att leda till att komplexa kontrakt redovisas på ett mer fullständigt sätt skulle detta vara bra. Det som skiljde respondenterna åt var hur stor de ansåg att denna förbättring skulle komma att bli.

Pär Falkman ansåg att förändringen skulle leda till en stor förbättring sett ur ett teoretiskt perspektiv men att den inte skulle ha samma betydelse sett ur ett praktiskt perspektiv. Han påpekade att praktiker antagligen inte ser förändringen som lika viktig då de tycker att det går bra att följa befintliga redovisningsregler. Teoretiker ser däremot möjligheter att genom det nya regelverket bland annat på ett bättre sätt kunna spegla komplexa kontrakt. Pär Falkman tyckte därmed att förändringen kunde vara både bra och mindre bra, beroende på vilket synsätt som används. Några av de andra respondenterna ansåg att det kanske skulle räcka med att utöka och förbättra den vägledning som finns i dagsläget. Enligt vissa skulle detta kunna räcka för att få till stånd en redovisning där komplexa kontrakt redogörs för på ett bra sätt.

Ytterligare en sak som kom upp under intervjuerna var frågan om inte kostnaderna överstiger nyttan i och med den förändring av redovisningen som kan bli följden av intäktsredovisningsprojektet. Att fler poster ska tas upp och särskiljas är visserligen bra men det innebär samtidigt merarbete och därmed ökade kostnader för företagen. Huruvida det verkligen kommer att bli så, att kostnaderna överstiger nyttan, var inget någon av respondenterna kunde ge ett exakt svar på då projektet inte är färdigt och ingen vet hur standarden exakt kommer att utformas. Värt att påpeka här är att även Pär Falkman som såg stora fördelar med projektet ur ett teoretiskt perspektiv ställde sig frågande till om nyttan med projektet verkligen kommer att överstiga de kostnader som också kommer att bli följden av det.

När det gäller redovisningsskandaler var respondenterna eniga om att ett nytt sätt att redovisa intäkter inte kommer att eliminera risken för skandaler. Det kommer alltid att finnas företagsledningar som vill fuska och dessa kommer man inte åt genom att ta fram en ny standard. De personer som verkligen vill fuska kommer att försöka göra detta oavsett hur reglerna ser ut. Girighet kopplat till bonusar och trycket på företagen från marknaden kan även i framtiden leda till att vissa företag vill fuska vid redovisning av intäkter. Några av respondenterna trodde dock att en standard som minskar antalet bedömningar kunde vara bra för att dra ner på antalet skandaler. Enligt dem är det främst områden där bedömningar är möjliga som det fuskas med.

Angående omedvetna fel skulle däremot vissa av dem kunna undvikas i och med det nya sättet att redovisa intäkter. De omedvetna felen beror generellt inte på okunskap eller en ovilja att göra rätt. De beror istället på att många kontrakt är så komplexa att det är svårt för redovisare att förstå exakt vad de innebär. En ny standard som på ett tydligt sätt klargör hur detta ska göras skulle kunna leda till färre omedvetna fel.

FASB och IASB anger att en av anledningarna till projektet är att eliminera de inkonsekvenser som finns, mellan föreställningsramen och standarden i IASB:s fall och mellan olika concepts statements i FASB:s fall. Dessa inkonsekvenser var inte något som någon av våra respondenter såg som problematiskt, vissa var heller inte ens medvetna om att inkonsekvenserna existerar. De som arbetar med intäktsredovisning följer den standard som finns då det är den och inte föreställningsramen som skall följas. Pär Falkman hade en möjlig förklaring till varför intäktsredovisningsprojektet tar upp inkonsekvenserna som ett problem. FASB och IASB har fått kritik av akademiker gällande inkonsekvenser och ämnar eliminera dem som ett svar på den kritik de fått.

I empirin nämndes att omvärlden blivit allt mer komplex, vilket lett till att utrymmet för att göra subjektiva bedömningar har ökat. Den nya intäktsredovisningen kommer enligt respondenterna med största sannolikhet att göra intäktsredovisningen än mer komplex

eftersom fler bedömningar kommer att krävas. Att definiera relevanta marknader för värdering av tillgångar och skulder kommer att innebära att nya arbetssätt måste tas fram. Bland respondenterna råder det inga tvivel om att de föreslagna förändringarna kommer att vara resurskrävande och leda till ökade administrationsomkostnader.

Ur investerares, det vill säga marknadens synvinkel, skulle en eventuell ny standard för intäktsredovisning troligen inte innebära några stora förändringar. Vid sin bedömning av företag utgår investerarna från egna modeller som ofta bygger på kassaflöden och som inte påverkas av en förändring av sättet att redovisa intäkter på. Förändringen av intäktsredovisningen kommer således inte ha någon direkt betydelse för marknaden.

Den fråga som Rolf Rundfelt ansåg viktigast i och med förändringen är hur orealiserade värdoförändringar ska behandlas. Han anser likt våra andra respondenter att uppdelningen av kontrakt till stor del redan görs i dagsläget. Som vi beskrivit i teorin är orealiserade värdoförändringar ännu inte behandlade av organisationerna utan de skriver bara att detta ska tas upp vid framtida möten. Hur organisationerna väljer att angripa detta område kommer enligt Rundfelt vara av stort intresse, men i dagsläget är frågan svår att kommentera.

6. Slutsatser och slutdiskussion

I detta kapitel presenteras de slutsatser vi drar av vår undersökning, vilka vävs samman med våra egna tankar kring ämnet. Kapitlet avslutas med förslag till fortsatta studier.

Syftet med uppsatsen var att svara på frågan vad FASB:s och IASB:s gemensamma projekt angående förändringen av intäktsredovisningen kan innebära. I arbetet med uppsatsen visade det sig dock att projektet befinner sig i ett tidigt stadium och att det därför är svårt att dra några precisa slutsatser om vad projektet kommer att få för konsekvenser. Vad som emellertid går att redogöra för och som också var en avgränsning till syftet är vad som preliminärt beslutats och diskuteras i dagsläget samt vad revisorer och redovisningsexperter tror skulle bli konsekvenserna av detta.

Huruvida den förändring som FASB och IASB arbetar med kommer att leda till en redovisning som bättre stämmer överens med verkligheten är svårt att svara på. Projektet är långt ifrån klart och de beslut som i dagsläget är fattade kan komma att förändras. Vissa delar, såsom orealiserade vinster, är ännu inte behandlade alls. Hur orealiserade vinster ska behandlas kommer troligtvis att få en stor påverkan på projektet som helhet. Den slutsats vi drar gällande huruvida intäktsredovisningen i framtiden bättre kommer att spegla verkligheten är densamma som den våra respondenter dragit. Om det i dagsläget finns kontrakt som i enlighet med de nuvarande reglerna inte speglas på ett bra sätt och de nya reglerna skulle råda bot på detta problem är givetvis de nya reglerna bra. Huruvida de nya reglerna verkligen kommer att göra det är i dagsläget inte möjligt för oss att ge ett tillförlitligt svar på.

Enligt våra respondenter delas kontrakt redan i dagsläget upp på ett bra sätt i de flesta fall. Det är därmed troligt att de beslut som hittills fattats av organisationerna, om de skulle implementeras, inte skulle leda till en så stor förändring. Det som skulle förändras skulle vara det tillvägagångssätt som används vid redovisning av intäkter. Ett balansorienterat synsätt istället för ett resultatorienterat innebär givetvis förändringar men troligen skulle inte redovisningen av det våra respondenter upplever som mest problematiskt, nämligen komplexa kontrakt, komma att förändras på så sätt att andra belopp skulle redovisas som intäkter. Det som skulle kunna förändras är således hur intäkterna tas fram, inte till vilket belopp intäkterna redovisas.

Det nya sättet att ta fram intäkter kommer att innebära en ökad arbetsbörda både för redovisare på företag och för revisorer. Att gå från ett resultatorienterat synsätt till ett balansorienterat innebär givetvis kostnader för företagen då nya arbetssätt kommer att behöva arbetas fram och läras in.

När det gäller bedömningar är det troligt att det kommer att bli fler sådana i och med det nya sättet att redovisa intäkter. Främst gällande orealiserade vinster är det troligt att fler bedömningar kommer att krävas. Ska intäkter redovisas för värdeökningar i exempelvis lager, innan kontrakt gällande försäljning är skrivna, innebär det givetvis bedömningar. Det är dock svårt att dra konkreta slutsatser angående detta då området ännu inte behandlats av organisationerna.

Förändringen av intäktsredovisningen kommer inte att eliminera risken för nya redovisningsskandaler. De företag eller personer som vill fuska kommer att försöka göra det oavsett vilka regler som gäller. Det som däremot kan förbättras i och med de nya reglerna är de omedvetna fel som företag gör. Det är dock troligt att detta likväl skulle kunna åstadkommas genom att förbättra den vägledning som finns till de befintliga reglerna. Enligt oss är det troligen inte nödvändigt att gå från ett resultatorienterat perspektiv till ett balansorienterat för att komma till rätta med omedvetna fel. Däremot skulle en utökning av vägledningen kunna vara bra. Vi ser det inte som omöjligt att vissa företag i dagsläget inte redovisar komplexa kontrakt på bästa sätt.

Angående om kostnaderna överstiger nytta är svaret att så är antagligen fallet. Det kommer att krävas mycket arbete, förändrade arbetsätt och nya modeller vilket leder till stora kostnader för dem som arbetar med intäktsredovisning. Det är oklart vad nyttan med projektet exakt kommer att bli, men en stor del av förändringen ligger på det teoretiska planet, att eliminera inkonsekvenser med mera. Detta innebär inga direkta fördelar för vare sig företag eller användare av exempelvis årsredovisningar. Anledningen till att vi inte ser några direkta fördelar med projektet kan vara att det är långt ifrån klart. Vi ser det inte som omöjligt att projektet när det väl är färdigt och implementeras kommer att vara företag och användare av exempelvis årsredovisningar till nytta. I dagsläget har vi dock svårt att se att så skulle vara fallet.

Sammanfattningsvis kan vi säga att som projektet är utformat i dagsläget så tror vi att ett bättre resultat antagligen kunde nås om fokus i projektet hade legat på att förbättra existerande regelverk och vägledning. Det stora problemet idag är att kontrakt blir alltmer komplexa i takt med att omvärlden förändras. Problemet blir därför att som redovisare veta hur dessa kontrakt skall speglas, för det behövs vägledning. Till viss del ligger fokus i projektet på att förändra regelverket teoretiskt, på ett sätt som egentligen inte kommer att lösa några praktiska problem. Vårt att påpeka återigen är dock att det resultat som presenteras idag inte på något sätt är det slutgiltiga och det är därför rimligt att ge projektet mer tid innan en slutgiltig bedömning görs. Frågan huruvida projektet är att anse som lyckat eller ej kommer att ta tid att besvara. Mycket arbete, många möten och många problem återstår. Hur ska till exempel orealiserade vinster behandlas? Det är en fråga som tillsammans men den övriga utvecklingen av intäktsredovisningsprojektet kommer att bli intressant att följa.

6.1 Förslag till fortsatta studier

Som vi i uppsatsen nämnt många gånger så är intäktsredovisningsprojektet ett pågående projekt som är svårt att dra några exakta slutsatser om. Ett givet förslag på vidare forskning är därför att efter en tid göra om samma undersökning som vi gjort för att se vilka förändringar av beslut som gjorts och vad som lagts till samt vad dessa förändringar i så fall kan få för konsekvenser.

Ett annat förslag på vidare forskning, som ligger lite längre fram i tiden, är att undersöka vad det färdiga regelverket för intäktsredovisning fått för konsekvenser och vad det faktiskt inneburit.

Källförteckning

Litteratur

Anderson I, 1998, *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund.

Arbnor I & Bjerke B, 1994, *Företagsekonomisk metodlära*, Studentlitteratur, Lund.

Dahmström K, 1996, *Från datainsamling till rapport – att göra en statistisk undersökning*, Studentlitteratur, Lund.

Kvale S, 1997, *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur, Lund.

Lekvall P & Wahlbin C, 1993, *Information för marknadsföringsbeslut*, IHM Förlag AB, Göteborg.

Ryen A, 2004, *Kvalitativ intervju*, Liber, Malmö.

Wiedersheim P F & Eriksson L T, 1997, *Att utreda, forska och rapportera*, Lieber Ekonomi, Malmö.

Intervjuer

Thomas Olsson, auktoriserad revisor, KPMG, 2005-12-03

Pär Falkman, redovisningsexpert, Ernst & Young, 2005-12-06

Redovisningsexpert som vill vara anonym, 2005-12-08

Peter Gustafsson, auktoriserad revisor, Deloitte, 2005-12-12

Internet

www.aicpa.org

Wells J, 2000-10, *So that's why it's called a pyramid scheme*.

www.di.se

Isacson T, 2003-10-10, *Skandia, Prosolvias och alla de andra – därför tar bolagen plats i tabellen*.

<http://europa.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/01/200&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en> (2005-11-21, 2005-11-25)

www.fasb.org

1. <http://www.fasb.org/project/> (2005-11-20)

2. http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml (2005-11-15, 2005-11-20)

www.fi.se

Finansinspektionen, 2002-05-15, PM; *Enron – Lärdomar för finansiell tillsyn?*

www.forbes.com

Ackman D, 2002-01-15, *Enron the Incredible*.

www.fortune.com

Loomis C J, 2002-04-15, ...*And the Revenue games people (like Enron play)*.

www.iasb.org

http://www.iasb.org/uploaded_files/documents/16_20_revenue-ps.pdf (2005-11-20)

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/02/04/45/a6fb2904.pdf> (2005-11-20)

<http://www.sec.gov/news/speech/spch495.htm> (2005-11-16)

<http://skatteverket.se/rattsinfo/redovisningsfragor/fragor/98/notiser199804.html> (2005-11-17)

Uppsatser och rapporter

Arthur Andersen KB, *Prosolvia 1999*.

Andersson T & Synnerström E, 2004-01, Kandidatuppsats inom Externredovisning, *Prosolvia – Frikända genom IAS/IFRS?*, Handelshögskolan vid GU.

Övrigt

IAS 18 punkt 7.

IASB:s föreställningsram, punkt 70a.

Kylebäck S, 2005-11-23, föreläsning, *Övergången till IFRS*, Handelshögskolan vid GU.

Lumsden M, 2005-09-16, opublicerat material: *IAS 18 Intäktsredovisning*, Handelshögskolan vid GU.

Marton J, 2005-09-23, opublicerat material: *IAS 32/39 Redovisning av finansiella instrument*, Handelshögskolan vid GU.

Rundfelt R, Redovisningsexpert, mailkontakt.

Rundfelt R, 2005-11, *Ändrad Intäktsredovisning på gång*, Balans.

Sundaeus P, 2005-10-17, föreläsning, *Revisionens roll*, Handelshögskolan vid GU.

Frågemall

Här är de frågor som vi vill få besvarade i samband med den inplanerade intervjun. Dessa frågor kommer dock endast utgöra en grund, vi vill helst få frågorna besvarade genom en diskussion kring ämnet.

Övergripande

Tror du att intäkter i framtiden, i stort sett, kommer att redovisas i enlighet med de preliminära beslut som har fattats av FASB och IASB? Varför / Varför inte?

Varför förändring?

Vad anser du vara det största problemområdet för företagen i dag rörande intäktsredovisning?

Kortfattat, vad tror du de största orsakerna är till de redovisningsskandaler eller fel i företags redovisning rörande intäkter som har uppdagats?

Vad anser du om definitioner/vägledning/standarder för intäktsredovisning, som det ser ut idag?

Är en förändring av sättet att redovisa intäkter nödvändig?

Effekter av förändring

Vad tror du kommer att vara den största förändringen för företagen/revisorer i och med det nya sättet att redovisa?

Kommer det krävas fler eller färre bedömningar i och med det nya sättet att redovisa intäkter, på vilket sätt?

Blir det enklare eller svårare för företagen/revisorer, på vilket sätt?

Hur tror du att förändringarna kommer att bemötas av företagen/revisorer?

Vilka problem, om några, kan det nya synsättet komma att leda till?

Tror du de föreslagna förändringarna kan leda till färre skandaler / fel i framtiden?
Varför / Varför inte?

Generellt sett, vad tycker du om förändringen?

Mail till Rolf Rundfelt

Hej!

Jag talade med dig i telefon förra veckan angående en intervju om förändringen av intäktsredovisningen. Vi bestämde då att jag istället skulle maila över de frågor vi vill få besvarade och att du via mail kunde svara på dem.

Vi är tre studenter på Handelshögskolan i Göteborg som skriver vår D-uppsats om den förändring av intäktsredovisningen som FASB och IASB tillsammans håller på att arbeta fram. Uppsatsen skall vara klar i början av januari. Vi såg din artikel i Balans och tyckte därför att det skulle vara mycket värdefullt att få din syn på förändringen.

Vi har utformat fyra frågor till dig, som vi medvetet har gjort ganska breda. Detta för att vi inte vill begränsa ditt svarsutrymme. Du behöver inte ge fullständiga svar då detta eventuellt skulle ta upp för mycket av din tid. Vi är intresserade av vad du tycker är det mest centrala i respektive område.

Frågor:

- Vad anser du är det största problemet med intäktsredovisning i dagsläget?
- Vilka tror du kommer att bli de största förändringarna om det nya sättet att redovisa intäkter implementeras?
- Vilka positiva samt negativa effekter tror du kommer att bli följden av det nya sättet att redovisa intäkter? (kommentera gärna bedömningarna i samband med värdering, ökar/minskar de? samt tillförlitligheten i dessa. Utgå också gärna från det svar du gett i första frågan, vilka problem som finns kommer eventuellt att lösas med ett nytt sätt att redovisa?)
- Tror du att intäkter i framtiden, i stort sett, kommer att redovisas i enlighet med de preliminära beslut som fattats av FASB och IASB? Varför/Varför inte?

Vi är mycket tacksamma om du kunde svara på dessa frågor. Ange också i ditt mail om du inte vill att vi ska publicera ditt namn i vår uppsats, vi vill dock gärna göra det eftersom det skulle öka tillförlitligheten i svaren markant. Kan du inte besvara dem vore det bra om du så snart som möjligt meddelar oss detta, eftersom vi kommer att avvakta vår analys och slutsats tills vi fått dina svar. Behöver du någon ytterligare information för att kunna besvara frågorna är det bara att du hör av dig.

Tack på förhand.

M.v.h. /Johan (070-5153131), Johan och Per

Rolf Rundfelt svarar och ber oss skicka en sammanfattning av vårt teorikapitel, vilket vi också gör:



Hej!

Det vi utgår från i vår uppsats är det material som presenteras på FASB:s hemsida gällande detta. Denna information uppdaterades av FASB den 2 december och redogör för de preliminära beslut som hittills fattats och i dagsläget är "det som gäller". Vi har översatt den information som presenteras angående projektet och avser ha med denna översättning i teoridelen i vår uppsats. Vi har också översatt ett exempel som togs upp på IASB:s och FASB:s gemensamma möte den 24 oktober. Detta exempel återfinns inte i den sammanfattning av beslut som finns på hemsidan utan i den handout som delades ut till mötet 24 oktober. Detta exempel kommer också att återfinnas i teoridelen. Till detta mail bifogas vad vi hittills skrivit. Vi är dock inte helt klara med denna del så vissa engelska ord finns kvar och språket kanske är lite tveksamt på vissa ställen.

Sammanfattningen av beslut som fattats hittills återfinns på:

http://www.fasb.org/project/revenue_recognition.shtml

Exemplet återfinns på:

http://www.fasb.org/board_handouts/10-24-05.pdf