



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

Intäktsredovisning vid tillämpning av IAS 18 Intäkter - en studie av fem IT-företag



Magisteruppsats i företagsekonomi
Externredovisning
Höstterminen 2006

Författare:
Ulrika Malmheden
Emilie Sleth

Handledare:
Pernilla Lundqvist & Jan Marton

FÖRORD

Vi vill tacka de personer som hjälpt oss med framställandet av denna uppsats!

Vi vill tacka våra respondenter, Jeeves Information Systems AB, Know IT AB, ReadSoft AB, Teligent AB samt TietoEnator Corporation. Utan deras medverkan hade vi inte kunnat genomföra vår uppsats på det sätt vi velat.

Slutligen vill vi tacka våra handledare, Pernilla Lundqvist och Jan Marton på Handelshögskolan i Göteborg för deras åsikter och vägledning under detta uppsatsskrivande.

Göteborg, januari 2007

Ulrika Malmheden

Emilie Sleth

SAMMANFATTNING

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet
Extern redovisning och företagsanalys, Magisteruppsats, HT 2006**

Författare: Ulrika Malmheden och Emilie Sleth

Handledare: Pernilla Lundqvist och Jan Marton

Titel: Intäktsredovisning vid tillämpning av IAS 18 Intäkter – en studie av fem IT-företag

Bakgrund och problem: Intäkter är för de flesta företag den största posten i resultaträkningen och redovisas inte de på ett korrekt sätt kan det medföra stora problem för ett företag samtidigt som det ger intressenter en felaktig bild av företaget. Under de senaste åren har flertalet redovisningsskandaler uppdagats och i de flesta fall grundar de sig i en felaktig intäktsredovisning. IASB och FASB har inlett ett konvergensprojekt för att utveckla begreppet "revenue recognition", det vill säga när en intäkt ska redovisas. Bakgrunden till projektet är bland annat att definitionen och kriteriet för när en intäkt ska tas upp inte stämmer överens mellan föreställningsramen och IAS 18 – Intäkter. IAS 18 behandlar inte heller kombinationsuppdrag på ett tillfredsställande sätt vilket är en annan anledning. För IT-företag uppkommer det ett antal svårigheter i samband med intäktsredovisningen, en av dem är kombinationsuppdragen vilka är mycket vanliga i branschen. Vi vill därmed undersöka hur IT-företagen redovisar sina intäkter i praktiken samt vilka problem som kan identifieras. Ytterligare kommer det studeras om ett behov av ytterligare vägledning föreligger.

Syfte: Syftet med denna uppsats är att undersöka och analysera hur IT-företagen tillämpar lagar och rekommendationer för intäktsredovisning i praktiken. Vår avsikt är även att undersöka om det finns några problem och svårigheter samt vilka dessa i så fall är, vidare undersöks det om de kan härledas till IT-branschen. Syftet är även att undersöka om IT-företagen har ett behov av ytterligare vägledning inom intäktsredovisning.

Metod: För att uppnå uppsatsen syfte har vi valt att utföra en enkätundersökning med fem stycken slumpmässigt utvalda IT-företag. Vi har valt en kvalitativ ansats då syftet är att analysera en helhet och söka efter mönster. Materialet från enkäterna har sammanställts tillsammans med företagens information i dess årsredovisning och därefter bearbetats och analyserats utifrån den teoretiska referensramen.

Slutsatser: Det som framkommit vid vår undersökning är att respondenterna följer standardens reglering men att den kräver flertalet bedömningar av företagen. Det har visat sig att fastprisuppdrag är vanligare än de på löpande räkning. Vi har identifierat problem i samband med redovisningen av kombinationsuppdrag, det är svårt för företagen att avgöra när risken är överförd. Det största problemet vi identifierat är svårigheten med beräkandet av färdigställandegraden då företagen tvingas göra många bedömningar själva, det är något våra respondenter påpekat vara en svår uppgift. Vi anser att en stark indikation på att IAS 18 inte är fullständig är konvergensprojektet, tre av respondenterna efterfrågade även en ökad vägledning för intäktsredovisningen.

Förslag till fortsatt forskning: En studie av den kommande standarden anser vi vara en intressant infallsvinkel för att se om de nuvarande problemen har lösts.

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1	INLEDNING	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Problemdiskussion.....	2
1.3	Syfte	3
1.4	Avgränsning	3
2	METOD	4
2.1	Val av ämne.....	4
2.2	Undersökningsobjekt	4
2.3	Val av metod	5
2.4	Informationsinsamling	5
2.4.1	Sekundärdata.....	6
2.4.2	Primärdata	7
2.5	Metod för analys.....	9
2.6	Reliabilitet och validitet	10
2.7	Källkritik	11
3	TEORETISK REFERENSRAM.....	12
3.1	IASB:s föreställningsram.....	12
3.1.1	Intäkter enligt föreställningsramen	13
3.1.2	Försiktighetsprincipen	13
3.1.3	Matchningsprincipen	13
3.1.4	Realisationsprincipen.....	14
3.2	IAS 18 – Intäkter	14
3.2.1	Tillämpningsområde	15
3.2.2	Värdering av intäkter.....	15
3.2.3	Identifiering av transaktionen	15
3.2.4	Försäljning av varor	15
3.2.5	Utförande av tjänsteuppdrag	16
3.3	Problem vid periodisering.....	17
3.4	Intäcksredovisning enligt amerikansk lagstiftning	18
3.5	Samarbete mellan IASB och FASB	19
3.5.1	Konvergensprojekt om intäcksredovisning	20
3.5.2	Preliminära beslut i dagsläget.....	20
3.6	Tidigare studier om intäcksredovisning	21
3.6.1	IAS 18 – Intäkter	21
3.6.2	Problematik i IT-företag	21
3.6.3	Konvergensprojektet	23
3.6.4	Income smoothing	24
3.6.5	Kreativ redovisning.....	24

4	EMPIRI	26
4.1	Tillämpade redovisningsprinciper	26
4.1.1	Typer av uppdrag	26
4.1.2	Revenue recognition.....	28
4.2	Behov av vägledning	29
5	ANALYS	30
5.1	Tillämpade redovisningsprinciper	30
5.1.1	Typer av uppdrag	30
5.1.2	Revenue recognition.....	32
5.2	Behov av vägledning	34
6	SLUTSATSER.....	36
6.1	Tillämpade redovisningsprinciper	36
6.2	Behov av vägledning	37
6.3	Förslag till fortsatt forskning.....	38

BILAGA 1 – FRÅGEFORMULÄR TILL RESPONDENTER

FÖRKORTNINGAR

AICPA	The American Institute of Certified Public Accountants
CFO	Chief Financial Officer
COSO	The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EITF	Emerging Issues Task Force
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IT	Informations Teknologi
RR	Redovisnings Rådet
SAB	Staff Accounting Bulletin
SEC	Securities Exchange Committee
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SOP	Statement Of Position
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles



1 INLEDNING

I detta inledande kapitel presenterar vi bakgrunden till problemet och varför vi anser detta område vara intressant. Problemdiskussionen resulterar sedan i vår problemformulering, därefter fastställs syftet med studien samt de avgränsningar vi gjort.

1.1 Bakgrund

Intäkter är för de flesta företag den största posten i resultaträkningen och som Hendriksen skriver i sin bok; "revenues are the lifeblood of an enterprise. Without revenues, there are no earnings. Without earnings, there is no enterprise."¹ Utan intäkter finns således inget företag, därmed poängteras vikten av intäkterna. Redovisas inte de på ett korrekt sätt kan det medföra stora problem för ett företag samtidigt som det ger intressenter en felaktig bild av företaget. Intäktsredovisning kan för många anses enkel, men alla de frågor som uppkommer i samband med redovisningen har vanligtvis komplicerade svar. När uppkommer en inkomst, när blir den en intäkt och när ska den tas upp i resultaträkningen?

Under de senaste åren har redovisningsskandalerna avlöst varandra världen över, och i de flesta fall grundar de sig i en felaktig intäktsredovisning, det bör dock poängteras att skandalerna i de flesta fall är medvetet olagliga handlingar. Det uppdragas även flertal fall där intäktsredovisningen kan ifrågasättas, företagen har då använt sig av redovisningsmetoder vilka ligger på gränsen mellan vad som anses lagenligt och etiskt korrekt. Ett företag där redovisningen av intäkterna gjorts felaktigt är det amerikanska Qwest, verksamma inom telekommunikation. De har tillgodoräknat sig felaktiga intäkter på minst 1 miljard dollar under tre år.² Detta är bara ett av många exempel på redovisningsfiffel som uppdragats i USA. I Sverige har ett liknande fall inträffat, IT-företaget Prosolvias har enligt åtalet redovisat felaktiga intäkter under år 1997, vilket medförde att företaget redovisade en vinst på 80 miljoner kronor istället för en egentlig förlust på 62 miljoner kronor. Bakgrunden till den felaktiga intäktsredovisningen var bland annat att Prosolvias hade redovisat avtal som ej var fullbordade vid tillfället och därmed inte borde ha redovisats som en intäkt vid tillfället, enligt åklagarna.³ Domen var dock friande, Göteborgs Tingsrätt ansåg inte att Prosolvias gjort något fel vid redovisningen av de ifrågasatta fakturorna. Emellertid framkom det av domen att företagets redovisningsprinciper var utmanade i vissa fall.⁴ Fallet är ett utmärkt exempel på hur komplicerad intäktsredovisning kan vara och hur svårt det är att avgöra vad som är rätt och fel.

IASB, organisationen som är ansvarig för utgivandet av IAS och IFRS⁵, har tillsammans med den amerikanska motsvarigheten, FASB, påbörjat ett gemensamt projekt för att utveckla begreppet "revenue recognition". "Revenue recognition" är tidpunkten för när en intäkt ska tas upp. Bakgrunden till projektet är ett antal problem som IASB har uppmärksammat, bland annat stämmer definitionen och kriteriet för när en intäkt ska tas upp i IASB:s föreställningsram och IAS 18 inte överens med definitionen över vad en tillgång och skuld är

¹ Eldon S. Hendriksen & Michael F. van Breda, *Accounting theory* (Homewood, McGraw-Hill, 5:e upplagan, 1992)

² "Nytt bokföringsfiffel i USA", *Svenska Dagbladet*, 2002-07-30

³ Lars Gunnar Wolmesjö, "Redovisningen blir en knäckfråga", *Göteborgs Posten*, 2004-01-14

⁴ Per Agerman, "Lärdomar av Prosolvias-domen", *Affärsvärlden*, 2005-04-04

⁵ Härefter kommer IAS och IFRS endast att benämnas IFRS



i föreställningsramen.⁶ IAS 18 behandlar när en intäkt ska redovisas och gäller för noterade företag.⁷ Dock behandlar inte IAS 18 kombinationsuppdrag på ett tillfredställande sätt och det är ytterligare en anledning till initieringen av projektet.⁸

Intäktsredovisning har följaktligen visat sig, från flera olika håll, vara ett mycket problematiskt område vilket därmed behöver mer uppmärksamhet. Den amerikanska börsövervakningsmyndigheten, SEC, vars främsta uppgift är att skydda investerare samt att skapa en rättvisande marknad, är en av organisationerna som invänt sig över den problematiska intäktsredovisningen. Enligt revisionschef för SEC's enforcement division är det största problemet "revenue recognition". Av de ekonomiska bedrägerier som de undersökte under 1999 kunde ungefär hälften relateras till felaktig "revenue recognition".⁹ SEC bestämde sig för att utföra en särskild granskning av de 500 största amerikanska företagens årsredovisningar för år 2001, det som framkom av undersökningen var att de ansåg att informationen angående intäktsredovisningen inte var fullständig.¹⁰ De fel som har uppdagats i intäktsredovisningen vid olika granskningar av finansiella rapporter kan härledas till antingen för tidigt upptagna intäkter eller att intäkter som inte existerar har redovisats.

Det har visats sig att intäktsredovisning kräver striktare regler med bakgrund till den osäkerhet som finns, vi har uppmärksammat en bransch där "revenue recognition" är en svårighet för företagen och det är IT-branschen. Det vi tror kan vara anledningen till detta är komplexiteten i deras kontrakt då de ofta består i flera olika transaktioner.

1.2 Problemdiskussion

Intäktsredovisning är som nämnts tidigare en mycket viktig post i företagens resultaträkningar. Då man vill studera ett företag och dess utveckling över tid är intäkterna av stort intresse, det är även en post som ofta används för att jämföra prestationerna mellan olika företag. Intäktsredovisning är emellertid förknippat med bedömningar och i samband med de senaste årens uppmärksammade redovisningsskandaler har posten ofta varit omtvistad.¹¹ En ytterligare indikation på att redovisningsområdet är komplicerat och problemfyllt är IASB:s och FASB:s gemensamma projekt för att utveckla en enhetlig standard inom intäktsredovisning. I USA har vägledningen inom intäktsredovisning blivit kritiserad för att vara inkonsekvent då det finns upp emot 200 vägledningar med olika grad av auktoritet vilka har olika definitioner på vad en intäkt är och när den ska tas upp i resultaträkningen.¹² Även inom IASB finns det begreppsproblem då definitionen av en intäkt i IAS 18 - Intäkter inte sammanfaller med ramverkets definition.

För IT-företag, och framförallt programvaruföretag, uppkommer det ett antal svårigheter i samband med intäktsredovisning. Ett av problemen uppstår i samband med så kallade kombinationsuppdrag, det vill säga att avtalet är en kombination av produkter och tjänster, vilket leder till svårigheten att avgöra när en intäkt ska tas upp. Detta är en svårighet som John McDonnell uppmärksammat då han menar att affärstransaktioner, framförallt de som

⁶ IASB – Revenue recognition, sep 2006

⁷ IAS 18 – Intäkter

⁸ IASB – Revenue recognition, sep 2006

⁹ Sonya Yoo, "Auditing revenue recognition", *Internal Auditing*, 2003

¹⁰ Rolf Rundfelt, "SEC granskar årsredovisningar för S&P 500", *Balans*, nr 5 2003

¹¹ Marie Lumsden, opublicerat bokmanus: *IAS 18 Intäktsredovisning*, Handelshögskolan Göteborg, 2006

¹² Glenn A. Cheney "Making sense of revenue recognition" *Financial executive* jul/avg 2006



kombinerar varor och service, har blivit mer komplicerade sedan IAS 18 infördes för över 20 år sedan. Svårigheten ligger enligt honom i att avgöra om produkter eller service inom samma avtal ska tas upp tillsammans eller separat samt om kombinationsuppdragen ska beräknas som en transaktion eller flera.¹³ För programvaruföretag finns det i USA mer detaljerade regler i SOP 97-2 Software Revenue Recognition där det anges att kombinationsuppdrag ska intäktsredovisas per komponent om priset går att beräkna på ett tillförlitligt sätt för samtliga komponenter.¹⁴ Någon liknande vägledning specifikt för programvaruföretag finns inte inom IFRS, utan än så länge är det baserat på företagens bedömningar.

Avtal inom programvaruindustrin löper ofta över flera år och vid användning av fastprismodeller uppkommer svårigheten att bedöma färdigställandegraden för projektet på balansdagen. Enligt en uppsats gjord vid Indian Institute of Management Bangalore uppkommer det flera komplikationer vid fastprisuppdrag. En svårighet är att uppskatta ytterligare behov av arbetskraft och enligt författaren kan felaktigheter i denna uppskattning leda till förvrängd intäktsredovisning. Svårigheten uppstår då man ska beräkna färdigställandegraden som vanligtvis beräknas på basis av kostnader nedlagda på balansdagen i förhållande till totalt beräknade kostnader. Inom IT-företag används istället ofta arbetstimmar som beräkningsunderlag och därmed är denna uppskattning mycket viktig men svår att avgöra.¹⁵

Mot bakgrund av ovan förda diskussion leder detta fram till vår problemformulering:

- Hur redovisar IT-företag sina intäkter i praktiken, jämfört med vad IAS 18 – Intäkter anger? Vilka problem kan identifieras?
- Finns det behov av ytterligare vägledning inom intäktsredovisning för IT-företag?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att undersöka och analysera hur IT-företagen tillämpar lagar och rekommendationer för intäktsredovisning i praktiken. Vår avsikt är även att undersöka om det finns några problem och svårigheter samt vilka dessa i så fall är, vidare undersöks det om de kan härledas till IT-branschen. Syftet är även att undersöka om IT-företagen har ett behov av ytterligare vägledning inom intäktsredovisning.

1.4 Avgränsning

Vi har valt att göra en begränsning i antalet företag vi undersöker då det inte finns möjlighet i vare sig tid eller resurser hos företagen att medverka i tillräcklig utsträckning. Vi har även valt att behandla noterade företag då IFRS, och således IAS 18 – Intäkter, endast är obligatoriskt för de företagen. Då IFRS enbart är tvingande på koncernnivå har vi därmed valt att studera tillämpningen på den nivån.

¹³ John McDonnell, "International financial reporting standards and Revenue recognition", *Accountancy Ireland*, vol 35, dec 2003

¹⁴ KPMG, *Software revenue recognition – An analysis of SOP 97-2 and related guidance* (2:a upplagan, 2005)

¹⁵ Vishal P Agarwal, "Revenue recognition in the IT industry", *IIMB Management Review*, sep 2006



2 METOD

Detta kapitel redogör för den metod vi använt oss av i uppsatsen. Vårt tillvägagångssätt vid val av ämne och undersökningsobjekt motiveras och presenteras, även tillvägagångssättet för informationsinsamlingen beskrivs. Därefter redogörs för den metod vi använt oss av vid analysen, en diskussion förs kring uppsatsen kvalitet kopplade till begreppen reliabilitet och validitet och slutligen diskuteras källkritik.

2.1 Val av ämne

Efter att vi hade läst en bit in på vår magisterkurs i redovisning och där gått igenom de olika internationella redovisningsstandarderna kom vi till insikt med att vi ville gå på djupet inom intäktsredovisning och då med internationell anknytning. Vi tyckte att det var ett ämne som kan tillföra oss mycket även inför arbetslivet samt att det är ett mycket viktigt och samtidigt intressant område. Intäktsredovisning är ett mycket brett ämne varpå vi var tvungna att välja ut ett mer specifikt område eller bransch som vi kunde undersöka. Vår första tanke var att använda oss av ett företag som fallföretag där vi misstänkte att intäktsredovisningen är av det svårare slaget. Det visades sig dock vara svårt att få ett enskilt företag att ställa upp på denna typ av studie då de inte ansåg sig ha tillräckligt med tid för att kunna hjälpa oss, vi insåg att upplägget var tvunget att ändras. Efter att vi diskuterat och sökt efter information kom vi fram till att vi ville studera IT-företag och valde då istället att kontakta flera företag inom branschen för att få en bild av om de anser att de har några svårigheter med intäktsredovisningen samt vilka problem de i så fall ställs inför. Vi fortsatte vårt arbete med att söka efter information om ämnet och IT-företag för att komma fram till vår tänkta frågeställning.

2.2 Undersökningsobjekt

För att uppnå syftet att undersöka och analysera hur lagar och rekommendationer som reglerar intäktsredovisning tillämpas i praktiken har vi valt att undersöka ett antal IT-företag. För att veta vilka företag som klassificeras som IT-företag använde vi oss av Stockholmsbörsens indelning, detta eftersom vi sökte efter noterade företag vilka måste tillämpa IFRS. I deras indelning väljer man först vilken sektor företaget ska verksamma inom, därefter kan man välja en inriktning inom sektorn, våra val blev följaktligen Information Technologies och därefter Software & Service. Vi fick då 36 stycken företag att välja bland och vi valde slumpmässigt ut tio stycken där vi kontaktade deras CFO för att se om de var villiga att delta i vår undersökning. Av de tio vi kontaktade valde sju stycken företag att ställa upp på undersökningen, varav fem av dem slutligen svarade på enkäten. Anledningen till att vi valde börsens indelning är att vi saknar tillräcklig kunskap inom området IT för att på ett rättvist sätt välja ut ett antal företag samt då vår studie bygger på IAS 18, vilka endast de noterade företagen måste tillämpa, ansåg vi det fördelaktigt att utgå från Börsens lista. Innan vi kontaktade företagen utfördes en kortare informationsinsamling via deras hemsida för att kontrollera att vi hittat ett relevant företag samt att de är verksamma även inom programvaror. Skälet till att vi har inriktat oss på företag som sysslar med programvaror är att det vid samtal med flertalet revisorer har framkommit att det är inom det område svårigheterna med intäktsredovisning uppdragas. Företagen vi valde ut är dock verksamma inom flera områden och inte enbart programvaror.



Följande företag har valt att ställa upp i vår studie:

- ✓ Jeeves Information Systems AB
- ✓ Know IT AB
- ✓ ReadSoft AB
- ✓ Teligent AB
- ✓ TietoEnator Corporation

2.3 Val av metod

Det finns två övergripande metoder för att bearbeta den insamlade informationen; den kvantitativa respektive den kvalitativa metoden. Metoderna syftar på hur man väljer att generera, bearbeta och analysera den insamlade informationen. Undersökningar som bygger på den kvantitativa metoden är av sådan karaktär att de innebär mätningar vid informationsinsamlingen samt statistiska bearbetnings- och analysmodeller. Den kvalitativa metoden används vid insamling av information där man fokuserar på så kallad ”mjuka” data, vilket innebär att man fokuserar på att bearbeta och analysera textmaterial från exempelvis intervjuer och artiklar. Kvalitativa undersökningar syftar till att skaffa en djupare kunskap än den man erhåller vid en kvantitativ undersökning. Det textmaterial som ska bearbetas vid en kvalitativ undersökning är vanligtvis mycket omfattande och under bearbetningen av materialet dyker det ofta upp nya aspekter till problemet som bör analyseras. Patel och Davidsson rekommenderar därför att man gör löpande analyser under arbetets gång. Fördelen med att göra detta är att det kan ge idéer om hur man ska gå vidare med undersökningen. Detta är något som ytterligare skiljer den kvalitativa metoden från den kvantitativa där man vanligtvis väntar med bearbetning tills allt material är insamlat.¹⁶

Då syftet med vår uppsats är att undersöka och analysera hur IT-företagen tillämpar lagar och rekommendationer för intäktsredovisning i praktiken anser vi det vara rimligt att använda oss av en kvalitativ ansats. Vår ambition är således att analysera en helhet. Vi har utgått ifrån olika textmaterial, främst årsredovisningar och det sammanställda intervjumaterialet, när vi har bearbetat informationen. Vi har även använt oss av olika artiklar där intäktsredovisning diskuteras samt vilka problem som vanligen uppstår, denna information var mycket viktig för oss i det inledande skedet av uppsatsen och för att kunna utveckla vår studie analyserade vi kontinuerligt informationen. Vid bearbetningen av intervjuerna sökte vi efter mönster för att således kunna dra slutsatser kring vår frågeställning, då vi skickade ut ett standardiserat frågeformulär¹⁷ till respondenterna gav det oss möjligheten att jämföra svaren från de olika företagen med varandra. För att säkerställa så att inga felaktigheter uppstod läste vi genom svaren flertalet gånger innan själva analysen påbörjades, vi var även i kontakt med respondenterna under bearbetningen i de fall då det uppstod oklarheter.

2.4 Informationsinsamling

Vid alla undersökningar är valet av informationsinsamlingsmetod ett viktigt beslut för att korrekta slutsatser ska kunna dras.¹⁸ Informationen utgör grunden för den teoretiska referensramen och empirin vilket möjliggör en analys av ämnet. Informationsinsamlingen

¹⁶ Runa Patel och Bo Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (Lund, Studentlitteratur, 3:e upplagan, 2003)

¹⁷ Se kapitel 4 för vidare diskussion samt Bilaga 1

¹⁸ Ulf Lundahl och Per-Hugo Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (Lund, Studentlitteratur, 3:e upplagan, 1999)



sker vanligtvis i två steg, först måste man inledningsvis skaffa sig en övergripande förståelse och helhetsbild av problemområdet genom sekundärdata, därefter studera ämnet närmare med hjälp av primärdata. Sekundärdata är information som tidigare samlats in och sammanställt i ett annat sammanhang och med ett annat syfte än den aktuella undersökningen.¹⁹ Vid arbetets början använde vi oss av sekundärdata för att få grundläggande kunskap och förståelse om ämnet samt för att se vad som skrivits om det tidigare. Vanligtvis räcker inte den sekundära informationen till för att få svar på alla de frågeställningar man har, men det är en bra grund att inleda undersökningen med.²⁰ För att få en djupare förståelse för ämnet och för att kunna besvara vår frågeställning använde vi oss av primärdata, vilket är information som undersökaren själv har samlat in.

2.4.1 Sekundärdata

I vår undersökning har vi använt oss av två typer av sekundärdata, extern samt intern sekundärdata. Det som skiljer de båda typerna är att extern sekundärdata är information som man finner utanför organisationen och intern sekundärdata är information man finner inom organisationen.²¹ Den stora fördelen med intern sekundärdata är att den är lättillgänglig, däremot är nackdelen att den information som fås från företaget inte alltid är objektiv utan kan vara riktad för att företaget ska framstå som ett bra företag.

De interna sekundärdata vi har använt oss av i uppsatsen är de undersökta företagens årsredovisningar. Våra externa sekundärdata har vi hämtat från databaser, branschtidningar, vetenskapliga artiklar samt Internet.

Böcker och artiklar

I inledningsfasen av vårt uppsatsarbete började vi med att söka relevant litteratur för vår undersökning. Vi använde oss främst av sökverktyget Gunda via Göteborgs Universitetsbibliotek för att söka efter lämpliga böcker om ämnet samt olika databaser för att finna artiklar skrivna inom ämnet. Vi fann en del böcker inom ämnet redovisning som kom att vara till hjälp för att få en överblick och grundläggande förståelse om regelverk och normgivning i Sverige, Europa och USA. Även böcker som behandlade intäktsredovisning återfanns vilka är användbara för att få en djupare kunskap om det specifika ämnet.

En användbar databas för vår informationssökning bland artiklar har varit Business Source Premier där vi fann flertalet artiklar inom ämnet, dock var merparten av dem inriktade på amerikanska företag och regelverk men de gav oss en grundläggande kunskap om hur diskussionen om intäktsredovisning sett ut under US GAAP. FAR Komplet är en annan databas som vi haft användning av, genom den får man tillgång till tidskrifterna Balans och FAR Info. För att finna artiklar från svenska dagstidningar har vi använt oss av databaserna Mediearkivet samt Affärsdata. Vi har funnit att det skrivits mycket inom ämnet intäktsredovisning de senaste åren, en anledning till detta är de stora skandalerna som varit starkt kopplade till ämnet. Detta innebär att vi varit tvungna att sortera ut den informationen som varit mest relevant för vår frågeställning.

¹⁹ Christensen et al. *Marknadsundersökning – en handbok* (Lund, Studentlitteratur, 2:a upplagan, 2001)

²⁰ Ibid.

²¹ Ibid.



Rapporter och vetenskapliga artiklar

Genom ovannämnda sökverktyg fann vi flertalet vetenskapliga artiklar vilka ligger till grund för vår teoretiska referensram. De vi senare använt oss av i vår uppsats är hämtade genom databasen Business Source Premier. Vid de sökningarna har vi valt vissa specifika tidskrifter vilka vi vet har en hög grad av tillförlitlighet. Genom dessa sökningar fann vi en uppsats som publicerats i sammandrag i en tidsskrift, då den behandlar intäktsredovisningen för IT-branschen ansåg vi att den var väsentlig för vår uppsats. Vi ville få ta del av hela uppsatsen för att få en bättre bild av hela undersökningen, tyvärr var detta inte möjligt enligt författaren då tidsskriften fått rättigheterna till fulltexten av uppsatsen. Vi har trots detta valt att använda oss av författarens resultat då den var mycket relevant för oss.

Med hjälp av sökningar via Internet har vi funnit ett ”working paper”, det är en rapport som ännu inte publicerats i någon tidsskrift och därmed har den inte blivit granskad av andra författare. Då den behandlar konvergensprojektet mellan IASB och FASB, vilket ännu inte är avslutat, har de själva inte kunnat slutföra rapporten utan vi har tagit del av del ett. Vi har även haft i åtanke att projektet inte är avslutat vilket gör att författarnas åsikter kanske inte är de samma vid färdigställandet. Det har även tidigare skrivits en del uppsatser på olika svenska universitet inom ämnet, vi har tagit del av några av resultaten, dock har vi inte använt oss av dem i någon större utsträckning.

Internet

Ett viktigt sökverktyg för oss har varit Internet då det är enkelt och lättillgängligt samtidigt som det hjälper oss att följa den pågående debatten på branschspecifika och myndigheters hemsidor. De hemsidor vi främst använt oss av i vår undersökning är SEC, IASB, FASB, AICPA, Stockholmsbörsen samt de olika revisionsbyråerna. I de fall vi inte haft en specifik hemsida att gå till har vi använt oss av sökverktyget Google där det även finns ett specialverktyg för vetenskaplig sökning som heter Scholar.

2.4.2 Primärdata

Det finns flertalet metoder för att samla in primärdata, exempelvis intervjuer, enkäter och observationer, vilken typ av metod som väljs är beroende av undersökningens karaktär.²² Den främsta fördelen med primärdata är att informationen som samlats in är anpassad till undersökningens problem samt att informationen är aktuell vilket inte alltid är fallet med sekundärdata. Nackdelen med primärdata är dock att det är ett tidskrävande arbete, det kräver även mer av undersökaren än en sekundärdatainsamling.²³ Våra primärdata består av material vi samlat in vid våra intervjuer med de undersökta företagen.

Intervjuer

När vi hade valt ut vilka företag vi ville ha med i vår undersökning kontaktade vi deras CFO via telefon med förfrågan om de kunde delta i vår studie. Varför vi ville komma i kontakt med deras CFO är att den personen är ansvarig för redovisningen och därmed bör besitta bäst kunskap inom ämnet samt har en bra inblick i vilka principer som tillämpas för deras intäktsredovisning. I vissa fall fanns det ingen information om vem denna person var på deras hemsida och i de fallen kontaktade vi företagets växel för att få reda på det och därmed

²² Christensen et al. *Marknadsundersökning – en handbok*

²³ Ibid.



komma i kontakt med personen i fråga. De deltagande företagen och respondenterna presenteras nedan.

Intervjuerna genomfördes ett par veckor in i uppsatsarbetet då vi hunnit få tillräcklig med kunskap om ämnet för att kunna ställa för uppsatsen relevanta frågor. Frågorna till respondenterna utformades efter att vi gått igenom deras årsredovisningar för att där se vilken information vi var intresserade av att undersöka närmare. Vi tittade även efter vilken information som saknades i årsredovisningen och som vi därmed tog med i enkäten. När företagen gett klartecken att de ville delta i studien valde vi att skicka ut en enkät²⁴ till respondenterna via e-mail. Anledningen till valet av den intervjuformen är svårigheten att få företagen att ställa upp på en längre telefonintervju, de kan istället besvara enkäten när de har tid. Nackdelen med intervjuformen är emellertid att man inte får en diskussion om frågan eller kan ställa följdfrågor. Ytterligare nackdelar med en enkät enligt Christensen är att svarsfrekvensen ofta blir lägre än vid en telefonintervju²⁵, detta har vi försökt att påverka genom att kontakta dem och fått en accept för deltagandet innan vi skickat ut intervjuunderlaget. Vi valde att ange en sista svarsdag för enkäten och när den dagen närmade sig påminde vi de respondenter som inte svarat för att få in så många svar som möjligt. För att öka studiens tillförlitlighet gjordes en återkoppling med respondenten när vi gått igenom svaren så att inga missförstånd skett och om vi saknade någon information fick vi möjlighet att komplettera med det. De frågor som skickades ut till respondenterna var av standardiserat slag då vi skickade samma frågor till alla företag, anledningen till det var möjligheten att jämföra de olika företagen och därmed kunna se eventuella likheter och skillnader.

För att få ut så mycket som möjligt av enkäten valde vi öppna frågor, det ger respondenten möjligheten att svara fritt och därmed förklara hur de gör i den aktuella frågan. Vid denna typ av frågor är det respondenten som styr frågan och väljer hur utförligt den ska svara, med det följer självklart både för- och nackdelar. Fördelen är att respondenten ges möjligheten att utförligt svara på frågan, samtidigt kan en allt för öppen fråga avskräcka respondenten vilket kan leda till att information utelämnas som annars är viktigt för studien. Ännu en nackdel är den stora arbetskraft som krävs vid bearbetandet av öppna frågor, vi betraktar det som mycket relevant med öppna frågor i vår studie och får därmed ta oss an den tid som krävs.²⁶ Vid utformandet av frågorna har vi försökt att ställa så tydliga och konkreta frågor som möjligt så att vi får svar på det vi tänkt oss.

Medverkande företag

Jeeves Information Systems AB utvecklar och tillhandahåller tekniskt avancerade, funktionella och flexibla affärssystem med låg ägandekostnad. Företagets intäkter kommer huvudsakligen från licens- och underhållsavgifter och deras kunder finns främst inom företag tillverknings-, handels-, service-, och tjänstesektorerna.²⁷

Know IT AB är ett svenskt IT-konsultföretag som utvecklar och tar långsiktigt ansvar för värdeskapande processer, funktioner och IT-lösningar till sina kunder. Företagets verksamhet

²⁴ Se bilaga 1

²⁵ Christensen et al. *Marknadsundersökning – en handbok*

²⁶ Ibid.

²⁷ www.jeeves.se, hämtat 2006-12-14 och enkätsvar



har tre grundpelare: strategisk rådgivning, systemutveckling samt förvaltning och vidareutveckling av befintliga system.²⁸

ReadSoft AB utvecklar och säljer programvaror för dokumentautomation vilket innebär att man ersätter all manuell dokumenthantering med programvara som automatiserar hanteringen samt utbytet av dokument. Vanligaste typen av uppdrag är försäljning av programvarulicenser med tillhörande konsultuppdrag för installation och eventuella anpassningar.²⁹

Teligent AB är ett IT-företag som tillhandahåller ett stort urval av lösningar inom området ”Value Added Services” för Telecom branschen, allt med utgångspunkt i deras egen plattform ”Teligent P90/E”. Huvudkontoret finns i Sverige men företaget har verksamheter i ett tiotal länder i världen.³⁰

TietoEnator Corporation är ett av Europas största IT företag med verksamhet i över 25 länder som tillhandahåller både programvaror och tjänster. Deras spjutkompetens är att utveckla innovativa IT-lösningar för sina kunder samt hjälpa dem att applicera det i sin verksamhet. Företaget sysslar med allt ifrån service, produkter och underhåll.³¹

Respondenter

De flesta av våra respondenter består av företagets CFO, i något fall har denne valt att vidarebefordra enkäten till en controller vilken är insatt i redovisningen. Då dessa controllers är väl insatta i redovisningen har det inte påverkat studiens tillförlitlighet. Följande respondenter har deltagit:

- Jeeves Information Systems AB – Björn Westberg, CFO
- Know IT AB – Anders Nordh, CFO
- ReadSoft AB – Jan Bertilsson, CFO
- Teligent AB – Fredrik Rüdén, Group Financial Controller
- TietoEnator Corporation – Hanna Gerdin, Business Controller

2.5 Metod för analys

Då vi valt en kvalitativ ansats i vår studie innebär det att vi vill finna mönster och lyfta fram det ifrån vårt insamlade material, det görs genom att uppmärksamma de mönsterbestämmande variabler som förklarar det mesta av innehållet och variationen.³² Det första steget vi gjort för att möjliggöra en analys är att sammanställa all den sekundärdata vi samlat in. Som nämnts ovan fann vi en stor mängd information om intäktsredovisning, vi var således tvungna att reducera den insamlade mängden för att kunna skapa en helhetsbild och finna den information vilken var mest relevant för studien.

När intervjumaterialet väl samlats in började arbetet med att sammanställa dem tillsammans för att därmed kunna utläsa likheter och skillnader. Vi valde att gå igenom en fråga i taget och se vad våra fem respondenter hade svarat på respektive fråga, där kunde vi se om företagets tillvägagångssätt och uppfattningar skiljde sig åt eller ej. När vi skulle sammanställa svaren i

²⁸ www.knowit.se, hämtat 2006-12-14 och enkätsvar

²⁹ www.readsoft.se, hämtat 2006-12-08 och enkätsvar

³⁰ www.teligent.se, hämtat 2006-12-08

³¹ www.tietoenator.se, hämtat 2006-12-08 och enkätsvar

³² Christensen et al. *Marknadsundersökning – en handbok*



empirin valde vi att dela upp dem i fyra olika avsnitt då en del av frågorna var relaterade till samma område. Då vi använt oss av enkäter som intervjumetod är svaren redan nedskrivna, dock gick vi mycket noggrant igenom dem för att se om vi behövde komplettera några av svaren. Eftersom vi valt öppna frågor i vår enkät innebar det att vi ställdes inför en process att bearbeta allt material för att få en överskådlig bild av vad materialet visar. Nackdelen när en enkät ska sammanställas och analyseras är att vi inte tidigare sett svaren, vid en personlig intervju deltar man själv och känner där med till materialet redan innan det sammanställningen och analysen. Då vår enkät inte är av statistisk karaktär har vi inte kunnat ta hjälp av några dataprogram för att sammanställa materialet och genom exempelvis diagram se mönster i svaren.

Efter sammanställningen började arbetet med att tolka och analysera svaren samt företagens årsredovisningar gentemot vår teoretiska referensram. Syftet med denna del i uppsatsen är att leta efter samband, motsättningar och tendenser i vårt material.³³ Vi har utgått ifrån vår problemformulering och diskuterat all information vi samlat in, både den primära och sekundära, för att komma fram till ett resultat. Resultatet från enkäterna och årsredovisningarna har ställts mot vår teori och övrig referensram i analyskapitlet där det diskuterats. Då vi valde att dela upp empirin i fyra olika avsnitt fortsatte vi detta upplägg även i analysen för att därmed skapa en lättöverskådlig bild för läsaren. Vi kopplade den teori vilken var relevant för just det avsnittet till våra respondenters svar. Vårt val av upplägg kan motiveras genom att vi ville skapa en bra möjlighet för att på ett enkelt sätt kunna besvara vår uppsats problemformulering. Under analysens gång började även arbetet med slutsatserna vilket resulterade i ett svar på vår problemformulering.

2.6 Reliabilitet och validitet

Vid en kvantitativ studie är det viktigt hur representativ informationen man har är, om man verkligen har mätt det man avsett att mäta samt om den insamlade informationen är pålitlig, det vill säga reliabel. När en kvalitativ studie görs finns inte samma fokus på reliabilitet då syftet är att få en bättre förståelse av vissa faktorer, den statistiska representativiteten är inget som visas i denna typ av studie.³⁴ God reliabilitet innebär att man gör det på ett tillförlitligt sätt. Om det inte går att få ett mått på reliabiliteten måste man försäkra sig om att studien är tillförlitlig på andra sätt, används intervjuer är tillförlitligheten relaterad till intervjuarens och observatörens förmåga. Patel och Davidsson nämner även att man kan räkna med en relativt god reliabilitet när standardiserade intervjuer används. Det går inte att veta om en enkät kan anses reliabel innan man fått in alla svaren och då kan analysera hur väl frågorna blivit besvarade.³⁵ Det vi gjort för att öka reliabiliteten så mycket som möjligt är att vi säkerställt att våra respondenter besitter rätt kunskap för vår studie, vi har även använt oss av en standardiserad enkät för att således öka tillförlitligheten då samma frågor ställts till alla våra respondenter.

Svårigheten med att få giltig information är större i en kvantitativ studie än i en kvalitativ, anledningen till det är att närheten till det som studeras är större vid den sistnämnda. Däremot

³³ Erling S Andersen och Eva Schwencke, *Projektarbete – en vägledning för studenter* (Lund, Studentlitteratur, 1:a upplagan, 1998)

³⁴ Idar Magne Holme och Bernt Krohn Solvang, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa studier* (Lund, Studentlitteratur, 2:a upplagan, 1997)

³⁵ Runa Patel och Bo Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning* (Lund, Studentlitteratur, 3:e upplagan, 2003)



kan det uppstå problem med forskarens upplevelse av situationen, personen i fråga kan ha fått en felaktig bild och därmed minska studiens validitet.³⁶ För en god validitet krävs att man måste veta att man undersöker det man avser att undersöka.³⁷ Enligt Christensen m.fl. handlar validitet om studiens trovärdighet och graden av generaliserbarhet. Studiens trovärdighet bestäms utifrån hur väl resultatet stämmer överens med verkligheten, vilket påverkas av hur systematisk man varit i insamlings- och analysarbetet samt hur öppet man redovisat undersökningsprocessen. Vid en kvalitativ analys kan man aldrig tala om statistisk generaliserbarhet, det vill säga hur vanligt fenomenet är eller hur ofta det uppkommer då man inte mäter tillräckligt många och därmed inte kan presentera den absoluta sanningen. Graden av generaliserbarhet kan ökas om man kan fastställa i vilken utsträckning som resultatet är överförbart till ej undersökta företag.³⁸ För att öka validiteten i vår studie har vi valt att redogöra mycket tydligt för vårt tillvägagångssätt vid insamling av information samt bearbetning och analys av den. För att fastställa graden av generaliserbarhet har vi valt att jämföra de olika företagen med varandra och därigenom kunna identifiera eventuella likheter i deras åsikter kring intäktsredovisningen. Visar det sig att alla respondenter tycker på ett visst sätt är det troligt att även andra företag inom IT-branschen upplever det på samma sätt, dock är urvalet begränsat vilket även begränsar graden av generaliserbarhet.

Det finns emellertid ett samband mellan validitet och reliabilitet vilket gör att man inte enbart kan fokusera på det ena och ignorera det andra. För att veta vad man mäter måste mätningen även vara tillförlitlig.³⁹

2.7 Källkritik

Vid en källgranskning hävdar Holme och Solvang att källgranskningen kan delas upp i fyra olika faser; observation, ursprung, tolkning och användbarhet.⁴⁰ För att kunna besvara den valda frågeställningen krävs det olika källor för att kunna belysa den aktuella frågan. Som vi har beskrivit ovan har vi valt olika typer av primär- och sekundärkällor, och mängden information var mycket omfattande. Ett mycket viktigt arbete för oss var således att börja sälla i den funna informationen för att vidare bearbeta den mest relevanta informationen för vårt syfte. De faktorer som då var viktiga för oss var vem som står bakom källan, det för att säkerställa informationens relevans, sedan var även tidpunkt för publicering viktigt då vi i största möjliga mån ville undvika att använda oss av allt för gamla källor eftersom det finns en risk för minskad tyngd. Vi har även i största möjliga omfattning försökt att leta upp ursprungskällorna i den information vi har använt oss av, det anser vi ha medfört en mindre risk för felaktigheter.

³⁶ Holme och Solvang, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa studier*

³⁷ Patel och Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*

³⁸ Christensen et al. *Marknadsundersökning – en handbok*

³⁹ Patel och Davidsson, *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*

⁴⁰ Holme och Solvang, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa studier*



3 TEORETISK REFERENSRAM

*F*öljande kapitel presenterar den teori som ligger till grund för uppsatsen och hjälper till att besvara uppsatsens syfte, den ger även läsaren en förståelse till ämnet. Först ges en beskrivning av IASB:s föreställningsram och den standard som uppsatsen berör, därefter diskuteras den amerikanska lagstiftningen samt samarbetet mellan IASB och FASB, slutligen behandlas tidigare studier och forskning. Kapitlet är grunden för den kommande analysen och slutsatsen.

Världen idag blir alltmer internationaliserad vilket även påverkar företagens finansiella rapportering då de väljer att vara verksamma i flera länder och därmed måste anpassa sig till den rådande lagstiftningen. Företag färdigställer de finansiella rapporterna direkt till sina primära användare, historiskt sett har merparten av användarna befunnit sig inom samma land vilket inte medfört några större problem. Den stora expansionen av multinationella företag har lett till en ökning av finansiell rapportering över nationsgränserna, likaså har utvecklingen av organisationer som EU, GATT⁴¹ och NAFTA påverkat rapporteringen. Om investerare och finansärer inte ges begriplig information angående de multinationella företagen är det inte troligt att några investeringar görs eller lån ges. Detta har inneburit att redovisningen tvingats till en harmonisering mellan länderna.⁴²

För EU har harmoniseringsarbetet inte varit en lätt uppgift då medlemsländerna innefattar länder från både den anglosaxiska samt den kontinentala redovisningstraditionen och de två traditionerna skiljer sig åt på flertalet områden. EU gjorde ett försök till harmonisering genom sina bolagsdirektiv, problemet de ställdes inför var att integrera medlemsländernas splittrade utgångspunkter, resultatet blev att medlemsländerna tolkade direktiven olika och därmed misslyckades harmoniseringen. EU-kommissionen insåg då att deras dåvarande strategi inte fungerade och sökte andra möjliga utgångspunkter, de inledde ett samtal med FASB, den amerikanska normgivaren, angående ett samarbete att utveckla gemensamma standarder. FASB var dock inte intresserade av något samarbete, EU kontaktade istället IASB där ett samarbete senare inleddes. IASB är en privat, opolitisk organisation vars främsta syfte är att utveckla globala redovisningsstandarder.⁴³ EU-parlamentet tog ett principbeslut där kommissionen gavs i uppgift att skapa ett regelverk vilket är byggt på IFRS, IASB:s standarder måste emellertid godkännas av EU innan de blir tvingade för medlemsländerna.⁴⁴ Från och med räkenskapsåret 2005 måste alla noterad företag tillämpa IFRS, detta enligt Europaparlamentets och Rådets förordning nr 1606/2002.

3.1 IASB:s föreställningsram

IASB har tagit fram en föreställningsram som ska vägleda bland annat dem själva, nationella normgivare, revisorer, företagen och användarna. Den behandlar olika begrepp och grundprinciper för utformning av externa finansiella rapporter.⁴⁵ Vi kommer i detta kapitel att behandla de delar ur föreställningsramen som är av vikt för vår studie.

⁴¹ Numera ingår GATT i World Trade Organisation, WTO.

⁴² Schroeder et al, *Financial accounting theory and analysis* (Hoboken, John Wiley & Sons Inc, 8:e upplagan, 2005)

⁴³ www.iasb.org

⁴⁴ Gunnar Rimmel, opublicerat bokmanus: *Internationell redovisning*, Handelshögskolan Göteborg, 2006

⁴⁵ IASB:s föreställningsram, punkt 1



3.1.1 Intäkter enligt föreställningsramen

Föreställningsramens definition på en intäkt är som följer:⁴⁶

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

En intäkt uppkommer inom företagets ordinarie verksamhet och har en rad skilda benämningar såsom försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter. I föreställningsramens definition på en intäkt ingår även vinst, vilket skiljer sig ifrån IAS 18, detta kommer att behandlas längre fram. Vinsten kan, men måste inte, uppkomma i företagets ordinarie verksamhet, och innebär en ökning av ekonomiska fördelar varpå den inte skiljer sig ifrån definitionen av en intäkt och IASB anser därför att det inte finns någon anledning att behandla vinst separat.⁴⁷

Föreställningsramen säger att en intäkt ska redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Således uppkommer en intäkt samtidigt som värdestegring eller värdeminskning på en tillgång respektive skuld redovisas. Exemplet som ges är att nettotillgångarna kan öka genom försäljning av antingen varor eller tjänster, eller genom en minskning av skulder till följd av att en leverantörsskuld nedsätts.⁴⁸

3.1.2 Försiktighetsprincipen

De som upprättar finansiella rapporter måste hantera den osäkerhet som uppkommer i samband med vissa händelser och omständigheter. Osäkerheten ska enligt föreställningsramen hanteras genom upplysningar om dess natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas när de finansiella rapporterna upprättas. Principen innebär att de bedömningar som måste göras under osäkerhet görs med viss försiktighet så att tillgångar och intäkter inte överskattas samt skulder och kostnader inte underskattas.⁴⁹ Detta innebär att vinster inte anteciperas, det vill säga att vinsten inte redovisas förrän vid försäljning, medan förluster anteciperas och därmed tas upp med en gång. Försiktighetsprincipen innebär att man inte vill riskera att redovisa orealiserade vinster på grund av den osäkerhet som förknippas med framtida händelser. Denna princip medför att osäkra intäkter inte överskattas och därmed fås ett lägre resultat för den perioden. För juridiska enheter, vilket inte behandlas i denna uppsats, finns dock en stark koppling mellan redovisning och beskattning vilket har förstärkt användningen av försiktiga värderingar i den mån skattelagstiftningen tillåter.⁵⁰

3.1.3 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att utifrån de intäkter en given verksamhet har gett upphov till att fastställa kostnaderna för just den verksamheten.⁵¹ Redovisningen av kostnader i resultaträkningen baseras på en direkt koppling mellan kostnader för och intäkter från en viss

⁴⁶ IASB:s Föreställningsram, punkt 70 a

⁴⁷ IASB:s Föreställningsram, punkt 74-75

⁴⁸ IASB:s Föreställningsram, punkt 92

⁴⁹ IASB:s Föreställningsram, punkt 37

⁵⁰ Dag Smith, *Redovisningens språk* (Lund, Studentlitteratur, 2:a upplaga, 2000)

⁵¹ Jan-Erik Gröjer, *Grundläggande redovisningsteori* (Lund, Studentlitteratur, 5:e upplagan, 2002)



post, vilket enligt föreställningsramen benämns matchning. Det innebär att intäkter och kostnader som uppkommer till följd av samma transaktion eller annan händelse redovisas samtidigt. De poster vilka utgör kostnader för sålda varor eller tjänster ska redovisas samtidigt som intäkten för försäljningen.⁵² Problematiken är således att fastställa vilka dessa kostnader är.⁵³

3.1.4 Realisationsprincipen

Vanligtvis tolkas realisationsprincipen som att försäljningstillfället är den kritiska punkten och därmed ska intäkter, kostnader och således resultatet redovisas först vid försäljningen av varor och tjänster. Denna princip är grunden för redovisningen.⁵⁴

3.2 IAS 18 – Intäkter

IAS 18 släpptes första gången år 1982⁵⁵ och uppdaterades senast år 1993 vid ett ”comparability and improvements project”.⁵⁶ Rolf Rundfeldt menar på att vanligtvis är IFRS mer av en principiell uppbyggnad än vad US GAAP är, dock är inte IAS 18 det. Den består enligt honom av ett antal exempel på hur intäkter ska redovisas i specifika situationer.⁵⁷

Definitionen av en intäkt enligt IAS 18 är följande:⁵⁸

Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företags ordinarie verksamhet under en period, och som ökar företagets eget kapital, med undantag för ökningar som beror på tillskott från aktieägare.

Ovanstående definition innefattar således inte begreppet vinst, vilket föreställningsramens definition gör, detta kan medföra en otydlighet för användarna. I IAS 18:s syfte står det att inkomster innefattar både intäkter och vinster. Ytterligare en skillnad mellan de två definitionerna är att IAS 18 betonar bruttoflödet av de ekonomiska fördelarna, vilket innebär att tillgångar och skulder är beroende av hur intäkter värderas, således blir intäkter den oberoende variabeln till skillnad från föreställningsramen där intäkter är beroende av värderingen av tillgångar och skulder.⁵⁹

Den viktigaste frågan som uppkommer vid redovisning av intäkter är att fastställa när den ska tas upp i resultaträkningen. Svaret och således kriterierna för redovisning enligt IAS 18 – Intäkter är:

En intäkt ska redovisas när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget samt att dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

⁵² IASB:s Föreställningsram, punkt 95

⁵³ Smith, *Redovisningens språk*

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ IAS 18, punkt 2

⁵⁶ Jens Wüstemann och Sonja Kierzek, ”Revenue recognition under IFRS revisited: Conceptual models, current proposals and practical consequences”, *Accounting in Europe*, vol 2, 2005

⁵⁷ Rolf Rundfeldt, ”SEC granskar årsredovisningar för S&P 500”, *Balans*, nr 5 2003

⁵⁸ IAS 18, punkt 7

⁵⁹ Lumsden, *IAS 18 Intäktsredovisning*



Standarden definierar således under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls samt ger en praktisk vägledning om hur kriterierna ska tillämpas.⁶⁰

3.2.1 Tillämpningsområde

Standarden ska tillämpas vid följande tre typer av transaktioner:⁶¹

- Försäljning av varor
- Utförande av tjänsteuppdrag
- Annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Den första transaktionen omfattar såväl egentillverkade varor som varor vilka köpts in för vidareförsäljning.⁶² Den andra transaktionen, utförande av tjänsteuppdrag, innebär vanligen att ett företag utför ett uppdrag inom en överenskommen tid, det kan utföras under en period eller sträcka sig över flera perioder. Vissa tjänsteuppdrag är direkt hänförliga till ett entreprenadavtal, exempelvis tjänster som tillhandahålls av projektledare eller arkitekter, och de behandlas istället av IAS 11 – Entreprenadavtal.⁶³ Av de undersökta företagen är det inte vanligt att den standarden används och därmed har vi valt att inte redogöra för den närmare. Tredje transaktionen behandlar när någon annan utnyttjar företagets tillgångar vilket medför att företaget får intäkter i form av ränta, royalty eller utdelningar.⁶⁴ Då den sistnämnda transaktionen inte berör vår studie kommer vi inte att gå in djupare på den.

3.2.2 Värdering av intäkter

Enligt IAS 18 ska intäkter värderas till det verkliga värdet av vad som har erhållits eller kommer att erhållas, hänsyn ska tas till eventuella handels- eller mängdrabatter som företaget lämnat.⁶⁵

3.2.3 Identifiering av transaktionen

Kriterierna för redovisning av en intäkt tillämpas vanligen på varje enskild transaktion, emellertid uppstår det situationer där kriterierna måste tillämpas på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. Standarden ger ett exempel på detta, en produkts försäljningspris kan exempelvis inkludera ett identifierbart belopp för service och underhåll, det ska periodiseras och intäkten redovisas i den period som arbetet utförs.⁶⁶

3.2.4 Försäljning av varor

Standarden ställer upp ett antal villkor som alla måste vara uppfyllda för att en intäkt ska få redovisas. Kriterierna skiljer sig åt när det gäller försäljning av varor respektive utförande av tjänsteuppdrag, den senare kommer att tas upp längre ner. Vid försäljning av varor måste följande villkor vara uppfyllda för att en intäkt ska redovisas:⁶⁷

⁶⁰ IAS 18, Syfte

⁶¹ IAS 18, punkt 1

⁶² IAS 18, punkt 3

⁶³ IAS 18, punkt 4

⁶⁴ IAS 18, punkt 5

⁶⁵ IAS 18, punkt 9-10

⁶⁶ IAS 18, punkt 13

⁶⁷ IAS 18, punkt 14



- ✓ Företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.
- ✓ Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.
- ✓ Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- ✓ Det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.
- ✓ De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Den första bedömningen ett företag måste göra är att avgöra när de har överfört de väsentliga risker och förmåner till kunden, företaget tvingas utföra en granskning av de omständigheter som transaktionen har genomförts. Vanligen sker detta i samband med att den juridiska äganderätten eller att det fysiska innehavet har överförts till köparen.⁶⁸ Om företaget behåller *väsentliga* risker vilka förknippas med ägandet av varan har ingen försäljning skett och därmed ska ingen intäkt redovisas. Är det så att företaget enbart behåller en *oväsentlig* risk har försäljning skett och därmed ska även en intäkt redovisas.⁶⁹ Intäkter ska endast redovisas när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget, finns det en viss osäkerhet får en intäkt därmed inte redovisas.⁷⁰ IAS 18 tillämpar den så kallade matchningsprincipen då intäkter och kostnader vilka härrör från samma transaktion ska redovisas samtidigt. Skulle det vara så att kostnaderna inte kan beräknas tillförlitligt får inte heller någon intäkt redovisas, en eventuell ersättning redovisas istället som skuld för den sålda varan.⁷¹

3.2.5 Utförande av tjänsteuppdrag

Som nämnts ovan innebär ett tjänsteuppdrag att företaget enligt avtal utför ett överenskommet uppdrag inom en bestämd tid. En intäkt i ett sådant uppdrag ska enligt IAS 18 redovisas när företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna det ekonomiska utfallet grundat på färdigställandegraden på balansdagen. Standarden anger fyra villkor för om utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.⁷²

- ✓ Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- ✓ Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.
- ✓ Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- ✓ De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Den metod som används för att redovisa intäkter för ett tjänsteuppdrag benämns successiv vinstavräkning, där baseras intäkten på uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. Det innebär att intäkterna redovisas i den redovisningsperiod då arbetat utförts vilket ger en

⁶⁸ IAS 18, punkt 15

⁶⁹ IAS 18, punkt 16-17

⁷⁰ IAS 18, punkt 18

⁷¹ IAS 18, punkt 19

⁷² IAS 18, punkt 20



användbar information om uppdragets omfattning och resultat under en viss period.⁷³ En intäkt ska enligt villkoren endast redovisas när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Uppstår det osäkerhet kring möjligheten att erhålla betalning för de belopp som redan redovisats som en intäkt, ska beloppet för vilket betalning inte längre är sannolikt, istället tas upp som en kostnad.⁷⁴ För att beräkna färdigställandegraden på balansdagen finns det flera olika metoder, företaget får enligt standarden tillämpa den metod vilken på ett tillförlitligt sätt mäter omfattningen av det utförda arbetet. Standarden tar även upp olika bedömningar som företagen kan använda sig av för att fastställa färdigställandegraden för uppdraget.⁷⁵ I en del fall går det inte att bestämma färdigställandegraden på ett tillfredsställande sätt, exempel på det är när tjänster utgörs av ett obestämt antal aktiviteter under en specifik tidsperiod. Intäkterna ska då redovisas linjärt över den specifika tidsperioden om det inte på ett annat sätt bättre går att återspegla färdigställandegraden.⁷⁶ När utfallet av en transaktion, som innefattar utförande av tjänster, inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten enbart redovisas till det belopp vilket motsvarar redovisade kostnader som är återvinningsbara.⁷⁷

3.3 Problem vid periodisering

Svårigheten med att fastställa en redovisningsperiods intäkter och kostnader kan benämnas som periodiseringsproblemet. Gröjer anser att de produkter som skapar störst problem vid inkomstmätningen är de egentillverkade. Han tar även upp olika tidpunkter för när en intäkt kan anses uppkomma, vilket medför att företagen måste fatta beslut om när deras intäkter ska redovisas. Detta kan förefalla som en enkel uppgift för företagen men ingen av tidpunkterna kan anses var direkt överlägsen utan tidpunkten för när intäkten ska redovisas beror på vilken typ av verksamhet företaget bedriver. Nedan tas de olika tidpunkter vilka är applicerbara i vår undersökning upp:⁷⁸

- *Inkomsterna uppkommer och rapporteras under pågående produktion:* detta är en bra metod om produktionen sträcker sig över en längre period, det ger en bättre bild av verksamheten då inkomsterna rapporteras enligt färdigställandegraden. Är slutpriset inte känt eller osäkert uppstår det problem med att uppskatta intäkterna för de olika åren.
- *Inkomsterna uppkommer och rapporteras i samband med försäljningen:* fördelen vid denna tidpunkt är att priset med säkerhet kan konstateras och verifieras samtidigt som transaktionen genomförs. Vid tillverkning av varor kan ett problem dock uppstå om produktionen ägde rum för lång tid sedan, det blir svårt att matcha intäkter med kostnader med hänsyn till bland annat penningvärdeförändringar.

Gröjer nämner att lösningen av periodiseringsproblemet för inkomster i dagens externa redovisning styrs av realisationsprincipen, vilket innebär att intäkter ska redovisas när fakturan skrivs ut. Han nämner även att realisationsprincipen kan ses som en kompromiss

⁷³ IAS 18, punkt 21

⁷⁴ IAS 18, punkt 22

⁷⁵ IAS 18, punkt 24

⁷⁶ IAS 18, punkt 25

⁷⁷ IAS 18, punkt 28

⁷⁸ Gröjer, *Grundläggande redovisningsteori*



mellan de ovanstående alternativen, dock har försiktighetsprincipen varit utgångspunkt för lösningen.⁷⁹

3.4 Intäktsredovisning enligt amerikansk lagstiftning

Följande avsnitt redogör för hur intäktsredovisningen behandlas i amerikansk lagstiftning, syftet är att ge en grund inför kommande avsnitt samt att påvisa att problematiken även existerar inom andra regelverk.

Sedan 1973 är FASB den organisation inom den privata sektorn som utarbetar och implementerar standarder för finansiell rapportering i USA. FASB är som normgivande organ officiellt erkända av både SEC och AICPA.⁸⁰ De standarder som utges av FASB kallas för samlingsnamnet US GAAP.

FASB definierar en intäkt som *"inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) during a period of time from delivering or producing goods, rendering services or other activities that constitute the entity's ongoing operations"*.⁸¹ Med detta menas att företagen ska redovisa intäkter som det inflöde vilket härstammar från ett företags operationella verksamhet, det är med andra ord inte alla inflöden som får tas upp som intäkter i företaget.

Det finns ingen enhetlig vägledning för intäktsredovisning i USA utan US GAAP består av cirka 200 stycken rekommendationer och vägledningar med olika grad av auktoritet. De flesta av rekommendationerna fokuserar på ett specifikt problem och har begränsat tillämpningsområde samtidigt som definitionerna oftast inte är överensstämmande mellan de olika rekommendationerna. Ett urval av de rekommendationer för intäktsredovisning vilka är relevanta för vår studie följer nedan:⁸²

- *Staff Accounting Bulletin (SAB) No. 101 - Revenue Recognition in Financial Statements.* Uppger generella principer om intäktsredovisning och är utgiven av SEC. Om en intäkt faller inom ett specifikt område ska de specifika reglerna följas, om sådana inte finns ska SFAC No. 5 följas.
- *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 5 - Recognition and measurements in financial statements.* Intäkten ska redovisas när kritiska punkten är nådd och då den är mätbar och realiserbar.
- *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No 48 - Revenue Recognition when right of return exists.* Den behandlar intäktsredovisning när återköpsrätt existerar.
- *Statement of Position (SOP) 97-2 – Software Revenue Recognition.* Detaljerade regler för programvaruföretag, den behandlar även kombinationsuppdrag.
- *Emerging Issues Task Force (EITF) No. 00-21 - Revenue Recognition for multiple deliverables.* Behandlar hur kombinationsuppdrag ska redovisas.

⁷⁹ Gröjer, *Grundläggande redovisningsteori*

⁸⁰ www.fasb.org – *Facts about FASB*

⁸¹ Statement of Financial Accounting Concepts No. 6 "Elements of Financial Statements of Business Enterprises"

⁸² Schroeder et al, *Financial accounting theory and analysis* (Hoboken, John Wiley & Sons Inc, 8:e upplagan, 2005)



Under US GAAP finns det fyra övergripande grundkrav som ska vara uppfyllda för att en intäkt ska redovisas.⁸³

- ✓ Tillförlitligt bevis på att ett avtal slutit ska finnas
- ✓ Leverans ska ha skett
- ✓ Försäljningspriset är bestämt eller bestämbar
- ✓ Det är sannolikt att betalning kommer att ske

I USA är revenue "mis-recognition" den ledande orsaken till "restatements", vilket innebär att företagen tvingas göra en rättelse. Enligt Glenn A. Cheney är en stor del av svårigheten med intäktsredovisning i USA det stora myllret av standarder som givits ut av olika instanser. De olika rekommendationerna som finns i USA är som nämndes tidigare inkonsekventa och definierar intäkter olika. Ett exempel är att SFAC No. 5 definierar intäkter baserat på förändringar i tillgångar och skulder medan SFAC No. 6 använder principerna för realisation samt färdigställandet för att definiera intäkter. FASB arbetar med en genomgång av sitt ramverk för att undvika dessa motsägningar. Todd Johnson, FASB:s huvudansvariga tekniska rådgivare, säger att deras mål är att förbättra principerna för de mer komplicerade fallen då man har kontrakt som sträcker sig över flera räkenskapsår.⁸⁴ FASB arbetar även tillsammans med IASB för att framställa en gemensam standard för intäktsredovisning och ett ramverk för att understöda standarden, detta samarbete beskrivs närmare nedan.

3.5 Samarbete mellan IASB och FASB

Startskottet för samarbetet mellan de båda normsättarna IASB och FASB var i november år 2002 då det så kallade Norwalk Agreement undertecknades vilket officiellt inledde konvergensprojektet Convergence of Global Accounting Standards. Målet med projektet är att utveckla högkvalitativa och kompatibla redovisningsstandarder som kan användas vid företags finansiella rapportering såväl nationellt som över nationsgränserna. De båda normsättarna lovade också att de skulle satsa på att göra sina existerande redovisningsstandarder kompatibla och gångbara samt samordna sina framtida arbetsprogram för att skapa jämförbarhet.⁸⁵ Konvergensprojektet skulle identifiera skillnader mellan IFRS och US GAAP samt hitta de bästa globala lösningarna till dessa skillnader. Projektgruppen valde att dela upp konvergensprojektet i två faser, ett korttidsprojekt och ett långtidsprojekt. Korttidsprojektet skulle identifiera och eliminera mindre skillnader i de existerande IFRS och US GAAP.⁸⁶ Målet med detta projekt var att eliminera skillnaderna i de standarder som inte omfattas av de större konvergensprojekten där de mer komplexa redovisningsfrågorna tas upp och de ändringarna som gjordes var marginella eller handlade om omformuleringar. Den vanligaste lösningen var ett val mellan existerande IFRS eller US GAAP.⁸⁷ Långtidsprojektet som startade samtidigt skulle utforska de områden där det fanns grundläggande skillnader mellan IFRS och US GAAP samt arbeta fram strategier för att lösa dessa skillnader på lång sikt. Ett av de områden som det varit svårare att komma fram till en lösning på är intäktsredovisning.⁸⁸

⁸³ Schroeder et al, *Financial accounting theory and analysis*

⁸⁴ Glenn A. Cheney "Making sense of revenue recognition" *Financial executive* juli/aug 2006

⁸⁵ Schroeder et al, *Financial accounting theory and analysis*

⁸⁶ The Norwalk Agreement

⁸⁷ Schroeder et al, *Financial accounting theory and analysis*

⁸⁸ Rimmel, *Internationell redovisning*



3.5.1 Konvergensprojekt om intäktsredovisning

Intäkter är oftast den största posten i ett företags resultaträkning och problemen kring när en intäkt ska redovisas är bland det viktigaste och svåraste som standardsättare och revisorer möts av, därför anser både IASB och FASB att detta är ett viktigt projekt. För FASB var en betydande anledning till medverkan i projektet att det, som förklarades i föregående avsnitt, inte finns någon heltäckande standard för intäktsredovisning utan cirka 200 stycken olika standarder och vägledningar med olika grad av auktoritet. En annan anledning till projektets start är att definitionen av en intäkt enligt IASB inte helt överensstämmer med definitionen enligt US GAAP. Projektgruppens huvudsakliga mål är att:⁸⁹

- *Eliminera svagheter i de existerande begreppen och standarderna.* En svaghet i IAS 18 är att den fokuserar på kritiska moment snarare än förändringar i tillgångar och skulder, vilket ger otillräcklig vägledning för kontrakt som består av mer än en vara eller tjänst. IASB får ständigt frågor om hur denna standard ska appliceras i praktiken.
- *Konvergera IFRS: s och US GAAP: s krav på intäktsredovisning.* Det finns idag betydande skillnader mellan de båda normsättarnas syn på intäktsredovisning och deras krav på hur det ska redovisas, målet är att eliminera dessa skillnader.

Det slutliga målet för projektet är att ta fram en standard som är generell det vill säga att den gäller för alla företag, oavsett verksamhet.⁹⁰ Projektgruppen planerar att publicera ett preliminärt förslag till den nya standarden i ett Discussion Paper under 2007. Den nya standarden kommer att ersätta de existerande IAS 11 – Entreprenadavtal och IAS 18 – Intäkter.⁹¹ IASB har dock lovat att inte utge några nya standarder med krav på tillämpning innan 1 januari 2009, detta för att ge företag och länder andrum och tid att få stabilitet i de standarder som redan finns innan de ska tillämpa nya.⁹²

3.5.2 Preliminära beslut i dagsläget

Den infallsvinkel som projektgruppen valt att bedriva är att definitionen av en intäkt ska vara baserad på förändringar i tillgångar och skulder, vilket innebär att intäkt kommer att vara en beroende variabel och tillgångar samt skulder oberoende variabler. Anledningen till valet av denna infallsvinkel i stället för realisationsprincipen är om man valt den senare hade det kunnat leda till konflikter med ramverkets definition av tillgångar och skulder. Det är även svårt att identifiera när en intäkt realiseras vid kombinationsuppdrag. Projektgruppen har även arbetat fram definitioner och vägledning till när en intäkt ska redovisas. Det har beslutats att intäkter kan uppkomma som ett resultat av; a) en ovillkorlig rätt att mottaga ersättning, b) slutförandet av det säljande företags åtagande mot kunden. Projektgruppen har även diskuterat två möjliga värderingsprinciper; verkligt värdebaserat och kundbaserat. Med verkligt värde menas att det ska definieras som det värde en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras mellan två välinformerade parter i en affärsmissig transaktion. Den kundbaserade värderingsprincipen, vilket något förenklat innebär att intäkt uppstår när varje kontrakt är levererat och att det ska värderas till priset som kunden betalar.⁹³

⁸⁹ IASB – Revenue Recognition, sep 2006

⁹⁰ Lumsden, *IAS 18 Intäktsredovisning*

⁹¹ IASB – Revenue Recognition, sep 2006

⁹² www.iasb.org – *No new major standards to be effective before 2009*

⁹³ IASB – Revenue Recognition, sep 2006



Arbetet med att ta fram en enhetlig standard för intäktsredovisning har varit mycket svårt och tidskrävande. Arbetsgången för att ta fram den begreppsmässiga vägledningen är en noggrann process där man gör tester genom att applicera den på en speciell intäktssituation. I de fall där man upptäcker problem läggs ytterliggare arbete för förbättringar och därefter utförs nya tester för att säkerställa att den begreppsmässiga vägledningen är heltäckande.⁹⁴

3.6 Tidigare studier om intäktsredovisning

Då intäkter som tidigare nämnts oftast är den största posten i ett företags resultaträkning är det ständigt ett aktuellt ämne för diskussion. De senaste årens redovisningsskandaler har gjort ämnet än mer diskuterat och det har skrivits spaltmeter i tidskrifter samt flertalet böcker om skandalerna, detta är dock inte tyngdpunkten i vår undersökning men en relevant bakgrund till problemen inom intäktsredovisning.

3.6.1 IAS 18 – Intäkter

IAS 18 är en av de äldsta standarderna inom IFRS regelverk och som nämnts ovan har ingen uppdatering skett sedan år 1993. Det medför att nyliga trender i internationell redovisning inte har implementerats i standarden, exempel på detta är den ökade användningen av begreppen tillgångar och skulder. Wüstemann och Kierzek menar på att företagen saknar tillräcklig vägledning för kombinationsuppdrag i IAS 18 och använder sig därför av de amerikanska regelverken EITF 00-21 och SOP 97-2 för de typerna av uppdrag. Författarna menar att det skapar förbryllning då man använder sig av andra vägledningar vilka inte är accepterade och godkända av EU-kommissionen. Det här sätten att fylla luckor i standarderna, i synnerhet för de poster vilka påverkar resultatet signifikant, försakar syftet med EU:s standardsättningsprocess.⁹⁵ Enligt IASB:s föreställningsram uppkommer en intäkt genom en ökning av de ekonomiska fördelar, under en redovisningsperiod, till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde eller minskning av skuldens värde.⁹⁶ Däremot menar författarna att definitionen genom en värdeförändring av tillgångar och skulder är till liten hjälp vid bestämmande om när en transaktion, det vill säga bytet av varor eller tjänster mot pengar, sker. De anser vidare att IAS 18 ger tydligare kriterier för när "revenue recognition" uppstår genom att specificera de generella kriterierna för intäktsredovisning enligt föreställningsramen. Ett av kriterierna är intäkter inte ska tas upp förrän de förväntade utgifterna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, vilket inte är överensstämmande med tillgångs- och skuldbegreppet. Anledningen är, enligt författarna, att det kan leda till en uppskjuten kredit vilket inte medför en förpliktelse mot kund och därmed kvalificeras inte förpliknelsen som en skuld.⁹⁷

3.6.2 Problematik i IT-företag

En studentuppsats gjord vid Indian Institute of Management Bangalore uppmärksammar problemen med intäktsredovisning för IT-företag. Författaren anger att grunden för hans studie är de senaste årens redovisningsskandaler som skadat investerares förtroende för redovisningen och kapitalmarknaden, han har även använt en undersökning från COSO som stöd för sin uppsats. COSO är en privat amerikansk organisation vars syfte är att öka

⁹⁴ Lumsden, *IAS 18 Intäktsredovisning*

⁹⁵ Jens Wüstemann och Sonja Kierzek, "Revenue recognition under IFRS revisited: Conceptual models, current proposals and practical consequences", *Accounting in Europe*, Vol 2, 2005

⁹⁶ IASB:s föreställningsram, punkt 70 a

⁹⁷ Jens Wüstemann och Sonja Kierzek, "Revenue recognition under IFRS revisited: Conceptual models, current proposals and practical consequences", *Accounting in Europe*, Vol 2, 2005



kvaliteten på den finansiella informationen genom affärsetik, effektiva interna kontroller samt ”corporate governance”.⁹⁸ COSO utförde under åren 1987 till 1997 en studie med syfte att studera finansiella bedrägerier rapporterade av SEC. Undersökningen involverade närmare 200 företag som under de 11 åren hade varit involverade i finansiella bedrägerier och studien byggde på att hitta nyckelfaktorer som kan ge starka indikationer på vilka typer av företag det är som vanligen begår bedrägerier samt vilken sorts bedrägerier det handlar om. Utan att gå in för djupt på resultatet i deras undersökning bör det uppmärksammas att över hälften av bedrägerierna involverade felaktig intäktsredovisning genom antingen för tidigt upptagna eller fiktiva intäkter.⁹⁹

Uppsatsen vid Indian Institute of Management Bangalore beskriver de huvudsakliga karaktärsdragen för kontrakt inom IT-industrin och menar på att det krävs ytterligare vägledning för att skydda investerare i framtiden. Författaren Vishal P Agarwal menar att det uppkommer flera komplikationer vid fastprisuppdrag då det vid längre kontrakt krävs att företagen beräknar färdigställandegraden för projektet på balansdagen. Vanligtvis beräknas färdigställandegraden på basis av nedlagda kostnader på balansdagen i förhållande till totalt beräknade kostnader. Inom IT-industrin används arbetstimmar som variabel för nedlagda kostnader vilket medför att uppskattningen av kostnaderna blir svår att göra. En svårighet är att uppskatta ytterligare behov av arbetskraft, det vill säga hur många fler arbetstimmar som kommer att behöva läggas ner på projektet. En felaktig uppskattning kan enligt författaren leda till en förvrängd intäktsredovisning och direkt påverkan på balansräkningen, i de fall där intäkten ännu inte är fakturerad leder det till en upplupen intäkt i balansräkningen. Inom IT-industrin är ännu ej fakturerade intäkter likvärdiga med det utgående lagret som i ett tillverkande företag direkt påverkar vinsten, vilket leder till att ej fakturerade intäkter i ett IT-företag direkt medverkar till en ökad vinst i företaget. Agarwal har gjort en utförlig undersökning och funnit att detta stämmer, ännu ej fakturerade intäkter medverkar till en signifikant del av de totala intäkterna och vinsterna i flera företag inom IT-branschen.

Författaren anser att det behövs tydligare vägledningar och standarder för att göra intäktsredovisningen mer transparent för att investerare ska kunna ta beslut med korrekt information som grund. Han menar att IT-industrin har kontrakt som skiljer sig från andra branscher och därmed behöver mer utförlig vägledning för att öka jämförbarheten mellan företag i branschen. En av anledningarna till att IT-industrin inte själva tagit upp frågan tidigare tror han beror på att de inte vill dela med sig av detaljer om sina kontrakt till konkurrenter.¹⁰⁰

I USA har problemen med intäktsredovisning inom IT-industrin uppmärksammas och år 1997 gavs SOP 97-2 *Software Revenue Recognition* ut som redogör mer utförliga regler för programvaruföretag. Även Stockholmsbörsen gav i början av 2000-talet ut en vägledning för redovisning av intäkter i IT-företag som baserades på de då relativt nya amerikanska reglerna. Marc Hammond beskrev i en artikel effekterna den nya standarden SOP 97-2 skulle ge. Han menade att det nya regelverket skulle leda till strängare reglering av intäktsredovisning i IT-branschen samtidigt som många kryphål skulle bli igenpluggade. Jean-Yves Dexmier är CFO på databasföretaget Informix Software som till följd av SOP 97-2 fick omvärdera sina intäkter med 250 miljoner US dollar. Han menade att utfärdandet av den nya regleringen var en stark

⁹⁸ www.coso.org, hämtad 2006-12-06

⁹⁹ www.coso.org, *Fraudulent financial reporting: 1987-1997, An analysis of U.S. public companies*. Mars 1999

¹⁰⁰ Vishal P Agarwal, ”Revenue recognition in the IT industry”, *IIMB Management Review*, september 2006



signal från revisionsbranschen att det var dags för IT-industrin att växa upp och redovisa intäkter på samma sätt som andra branscher gör och inte i förtid.¹⁰¹ KPMG i USA gav år 2005 ut en bok om analys och vägledning till SOP 97-2, detta då den nya regleringen gav upphov till att fler vägledningar gavs ut av olika instanser vilket skapade många frågor inom IT-branschen.¹⁰²

I en artikel kring prissättningen för mjukvaruföretag diskuteras för- och nackdelar med fastpris samt löpande räkning, de tar även upp en ny metod vilken kallas värdebaserad prissättning. Värdebaserad prissättning baseras på värdet av varan eller tjänsten till kunden och det är således svårare att fastställa priset då det kräver mer förberedelser. En av åsikterna som framkommer angående prissättning till löpande räkning är att det är en begränsad metod då kunderna inte vet vad slutnotan kommer att hamna på vilket kan vara över deras budget. De menar även på att den metoden fokuserar på tidsåtgången istället för att hänge sig till att lösa problemet. Ett annat företag i artikeln använder huvudsakligen löpande räkning för projekten men när det kommer till större åtaganden används fastprismetoden.¹⁰³

3.6.3 Konvergensprojektet

Konvergensprojektet mellan IASB och FASB vilket syftar till att harmonisera redovisningen globalt har blivit diskuterad över hela världen. En magisteruppsats vid Handelshögskolan i Göteborg höstterminen 2005 utvärderade projektets dåvarande ställning och konsekvenserna av det. De kom efter intervjuer med redovisningsexperter på de stora revisionsbyråerna fram till att det är ett mycket omfattande projekt vilket gör att det kan ta lång tid att ta fram en ny standard. Samtliga av experterna var däremot överens om att de anser det vara önskvärt att den nya standarden leder till att de mer komplexa kontrakten kan redovisas på ett mer fullständigt sätt. Respondenterna var även eniga om att de inte tror att ett nytt sätt att redovisa intäkter kommer att eliminera risken för skandaler, däremot kan en del omedvetna fel undvikas med en klarare vägledning.¹⁰⁴

Nyligen presenterades ett "working paper" från Ludwig-Maximilians Universitet i München vilken har som syfte att kritiskt undersöka konvergensprojektet mellan IASB och FASB vid det utvecklingsskede det kommit till i december år 2005. Det huvudsakliga resultatet från undersökningen är att de ställer sig tveksamma till tillförlitligheten och relevansen i de föreslagna begreppen framförallt mätningen av "performance obligations". De menar att förslaget från projektgruppen att mäta verkligt värde med marknadspriser kan komma att infoga företagsledningens bedömningar och kan leda till vilseledande indikationer på framtida prestationer. I de fall då det inte finns några marknadspriser föreslog nämligen projektgruppen år 2005 att man ska använda sig av hypotetiska verkliga värden genom användning av modeller och företagsledningens subjektiva bedömningar. Författarna menar även att förslaget, som det såg ut i slutet av år 2005, kan komma att strida emot kvalitativ information, målsättningen med finansiell rapportering samt nuvarande och kommande lagstiftning. De

¹⁰¹ Mark Hammond, "Changing the Accounting Rules", *PC Week* 04/27/98, vol. 15

¹⁰² KPMG, *Software revenue recognition – An analysis of SOP 97-2 and related guidance* (2:a upplagan, 2005)

¹⁰³ Robert W. Scott, "The price of everything software", *Accounting technology*, aug 2006

¹⁰⁴ Per Jernsund, Johan Nord, Johan Sandberg, 2005-100, Magisteruppsats inom externredovisning, *FASB:s och IASB:s projekt angående intäktsredovisning*, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet



påpekar även att detta endast är deras åsikter på den nuvarande förslaget och då projektet inte är klart än kan det komma att ändras och riskerna de redogör för kan komma att försvinna.¹⁰⁵

3.6.4 Income smoothing

Income smoothing är enligt Ahmed Riahi-Belkaoui ett väl genomtänkt försök från företagsledningen att visa stabila vinster. Det har sedan 50-talet gjorts flertalet studier inom ämnet income smoothing och hypoteser om varför fenomenet uppstår samt teorier om olika incitament har tagits fram.¹⁰⁶ En person som försökt teorisera income smoothing är M.J. Gordon som kom fram till följande påståenden:

1. Det som styr företagsledningen val av redovisningsprinciper är hur de bäst kan maximera nyttan och välfärden för företaget.
2. Samma nytta är en funktion av jobsäkerhet, det vill säga graden av löneökning samt graden av tillväxt för företaget vilket säkrar den anställdes position.
3. Aktieägarnas belåtenhet är även en viktig faktor, vilken även hör samman med de två ovan nämnda påståenden, som ökar incitamenten för income smoothing.
4. Aktieägarnas belåtenhet ökar även i takt med företagets ökade intäkter och stabiliteten i intäkterna.

Gordon menar att om alla de fyra påståenden är accepterade och visar sig vara sanna följer det sig att företagsledningen kommer att, inom de gränser de kan påverka, (1) jämna ut de rapporterade intäkterna samt (2) jämna ut tillväxten i intäkterna.¹⁰⁷

Även Kamin och Ronen har undersökt income smoothing med hypotesen att ägarledda företag är mer troliga att vilja jämna ut intäkterna, och deras studie bevisade att hypotesen var riktig framförallt i branscher med höga ingångsbarriärer.¹⁰⁸ Ronen har även tillsammans med andra forskare kommit fram till tre variabler som kan leda företagsledningen till income smoothing; (1) konkurrensen på marknaden vilken kan reducera olika valmöjligheter, (2) företagsledningens bonussystem vilka är direkt kopplade till företagets prestationer och (3) hotet att företagsledningen kan bli utbytt.¹⁰⁹ Riahi-Belkaoui menar även på att fenomenet income smoothing inte endast är något som är begränsat till ledningsnivå utan är även kan ske på alla nivåer i företagen.

3.6.5 Kreativ redovisning

Kreativ redovisning är en term som är använd i pressen runt om i världen och som hänvisar till vad redovisare kan göra för att de finansiella rapporterna ska se mycket bättre ut än vad de egentligen borde göra. Som en följd av att fenomenet är så omskrivet har det forskats och skrivits en hel del böcker om ämnet. Riahi-Belkaoui menar att det är de flexibla redovisningsprinciperna, framförallt i US GAAP, som ger företagen möjlighet att vara

¹⁰⁵ Michael Dobler, Sofia Hettich, "Rethinking Revenue Recognition - Critical Perspectives on the IASB: s Current Proposal", Ludwig-Maximilians Universitet, 2006-03

¹⁰⁶ Ahmed Riahi-Belkaoui, *Accounting – By Principle or Design?* (Eastbourne, Antony Rowe Ltd, 2003)

¹⁰⁷ M.J. Gordon, "Postulates, Principles, and Research in Accounting", *The Accounting Review*, apr 1964

¹⁰⁸ J.Y. Kamin och J. Ronen, "The Smoothing of Income Numbers: Some Empirical Evidence in Systematic Differences among Management-Controlled and Owner-Controlled Firms" *Accounting, Organizations and Society*, 1978

¹⁰⁹ A. Barnea, J. Ronen och S. Sadan, "Classification Smoothing of Income with Extraordinary Items", *The Accounting Review*, jan 1976



kreativa i sin redovisning. För att visa hur detta kan gå till redogör han för vilka valmöjligheter som finns för de olika posterna i de finansiella rapporterna. För intäktsredovisning visar han sju olika sätt att tolka US GAAP på om hur och när intäkterna ska tas upp vilket visar på hur enkelt det är att välja den redovisning som företaget anser ger dem mest nytta.¹¹⁰

En annan författare som också uppmärksammat hur flexibla redovisningsprinciper kan användas för att manipulera de finansiella rapporterna är Schilit i sin bok "Financial Shenanigans". Han redogör i boken för hur bedrägerier utförs och ger råd till investerare hur man kan upptäcka tveksam eller felaktig redovisning. Schilit har identifierat sju stycken grupper av "shenanigans" som används för att förstärka företagets resultat eller jämna ut oregelbundna intäkter.

1. För tidig redovisning av intäkter
2. Redovisning av påhittade intäkter
3. Upplåsning av vinsten med engångsintäkter
4. Felaktig periodisering av kostnader, tas vid ett senare tillfälle.
5. Felaktig redovisning av skulder
6. Senareläggning av intäkter
7. Avsättning för framtida utgifter

Med "shenanigans" menar författaren handlingar som har för avsikt att gömma eller förvränga företagets rapporter. Den första innebär att man redovisar intäkterna för tidigt, vilket vanligtvis sker genom att redovisa en intäkt trots att kunden har returrätt eller då en väsentlig del av risken fortfarande inte är överförd till kund. Den andra innebär att företagen redovisar påhittade intäkter vilket bland annat kan göras genom att redovisa återbetalning från återförsäljarna som intäkter. Den tredje shenanigan som beskrivs innebär att man blåser upp vinsten med engångsintäkter, vilket vi har sett flera exempel på i olika skandaler de senaste åren. Även den sjätte punkten är direkt kopplad till intäktsredovisningen och innebär att företagen senarelägger intäkterna vilket vanligtvis görs genom att skapa avsättningar för att flytta försäljningsintäkten till en senare period.

Schilit höjer också en varningsflagg för företag som använder sig av färdigställandegrad vid beräkning av intäkterna då det finns en risk att företagen misslyckas med att uppskatta hur lång tid och hur stora kostnader projektet kommer att ta vilket ger en felaktig redovisning, felaktiga beräkningar kan givetvis göras både oavsiktligt och avsiktligt. Han menar att förändringar i uppskattningarna även kan motiveras av önskan om att kontrollera de rapporterade intäkterna än faktumet att ny information tillkommit. Om företaget misslyckas med att avsluta projektet eller inte lyckas avsluta det inom den avtalade tiden kommer den beräknade intäkten att vara betydligt övervärderad och därmed anser författaren att användandet av färdigställandegraden är en utmanande metod att uppskatta periodens intäkter med.¹¹¹

¹¹⁰ Riahi-Belkaoui, *Accounting-By Principle or Design?*

¹¹¹ Howard Schilit, *Financial Shenanigans* (New York, McGraw-Hill, 2:a upplagan, 2002)



4 EMPIRI

I detta kapitel kommer svaren från vår enkätundersökning att presenteras. Kapitlet disponeras enligt följande: först redogörs för de redovisningsprinciper företagen tillämpar, därefter följer en beskrivning av de olika typerna av uppdrag de undersökta företagen har. Det fortsätts med diskussion om företagens "revenue recognition" och slutligen företagens syn på behovet av ökad vägledning.

Vi har valt att inte namnge de deltagande företagen i detta kapitel då det ej är relevant för undersökningen samt då några av respondenterna har bett om att få vara anonyma. De företagen som deltagit i vår studie är Jeeves Information Systems AB, Know IT AB, ReadSoft AB, Teligent AB och TietoEnator Corporation. Nedan presenteras de i slumpmässig ordning.

4.1 Tillämpade redovisningsprinciper

Då vi i denna uppsats har valt att utgå ifrån IAS 18 – Intäkter har vi tittat på företagens koncernredovisning då det endast är tvingade för den delen av företaget. När det gäller de olika juridiska personerna inom koncernen tillämpar de RR 32:05 – Redovisning för juridiska personer, vilken anger att juridiska personer vars värdepapper är noterade på svensk börs ska som huvudregel tillämpa de IFRS som koncernen tillämpar. Enligt RR 32:05 får de enligt svensk lagstiftning göra undantag från vissa IFRS, däribland IAS 18.¹¹² Det undantag som anges grundas i sambandet mellan redovisning och beskattning, vilket medför att successiv vinstavräkning inte måste tillämpas i juridiska personer.¹¹³

Alla våra respondenter utgår ifrån standarden IAS 18, vilken har flera olika kriterier för när en intäkt ska redovisas och det leder till att företagen får möjligheten att använda olika metoder för intäktsredovisning. Vi har noterat att företagen använder sig av olika metoder beroende på vilken typ av uppdrag de utför åt kunden. Vi kommer i följande avsnitt redogöra mer ingående för vilka typer av uppdrag våra respondenter har samt hur och när de olika typerna redovisas, det vill säga "revenue recognition".

4.1.1 Typer av uppdrag

De typer av uppdrag som förekommer hos respondenterna är fastpris samt löpande räkning. Verksamheten hos respondenterna består av konsulttjänster samt programvaruförsäljning, fördelningen mellan de två varierar dock mellan de olika företagen. Det vi kunnat utläsa av våra enkäter samt årsredovisningar är att de företag där avtalen är av större karaktär vanligtvis använder sig av fastpris, även vid licensavtal används denna typ nästan uteslutande. Ett av företagen som fokuserar på konsulttjänster använder sig vanligtvis av löpande räkning, de inriktar sig även på mindre projekt vilket möjliggör användandet av löpande räkning.

För IT-företag är kombinationsuppdrag relativt vanligt förekommande då de säljer en helhetslösning som vanligen består av programvara och installation, service, utbildning etc. I dessa fall fördelas intäkten på de olika delar som ingår i kontraktet. Ett av företagen ansåg att problematiken med kombinationsuppdrag är hur underhållsintäkten ska tas, ibland är det svårt att avgöra om den ingår i det totala projektet eller inte, detta framkommer vanligtvis vid större

¹¹² RR 32:05, Inledning

¹¹³ RR 32:05, punkt 36



projekt. Respondenten uppger att om underhållsintäkten ska redovisas separat skickas vanligtvis en faktura till kunden månadsvis och därmed intäktsförs det direkt. Finns det en stark koppling till projektet ska underhållsuppdraget ingå i det totala projektet och då används färdigställandegraden vid beräkning av intäkten vid periodens slut. En av de andra respondenterna periodiserar de underhållsavtal som finns till kund, vid tecknandet av ett licensavtal ingår det ett ettårigt underhållsavtal vilket faktureras i förskott. Även vid förlängning av underhållsavtalen sker fakturering i förskott och således periodiseras intäkten över avtalsperioden.

De fem företagen i studien utför konsulttjänster, dock i olika omfattningar. En del utför enbart konsulttjänster i samband med implementering av sålda licenser, medan andra även utför större uppdrag och inte enbart vid implementering. Intäkter från dessa tjänster redovisas i den redovisningsperiod de utförts, tillvägagångssättet beror på om det är ett fastprisuppdrag eller uppdrag på löpande räkning. Något vi uppmärksammat i respondenternas årsredovisningar är att supportavtalen och löpande serviceavtalen periodiseras över avtalstiden, dock skiljer det sig åt vid licensavtal där intäkten vanligen redovisas när leveransen är fullgjord enligt kontraktet.

I de fall rabatter förekommer hos våra respondenter fördelas de över de berörda komponenterna och redovisas alltid till nettosumma. En av respondenterna nämner att något som är vanligt förekommande vid programvaruförsäljning är garanti, det innebär att kunden har en viss rätt till olika åtgärder beroende på hur avtalet är utformat. När det ingår ett garantiavtal får inte hela intäkten ha redovisats då de fortfarande har en viss förpliktelse mot kunden, respondenterna periodiserar intäkten under tiden och därmed tas hela intäkten först när garantitiden gått ut och inga förpliktelser kvarstår. Hos övriga respondenter anses garantiavtalen vara av mindre betydelse och därmed har ingen fokus lagts på dem från företagen.

Då respondenterna använder sig av fastprisuppdrag måste de även ha rutiner för hur färdigställandegraden ska beräknas. Alla respondenter gör på ett mycket likartat sätt, vilket innebär att de följer upp nedlagd tid jämfört med budgeterad tid, det som skiljer dem åt är vilka variabler de använder sig av, skillnaden som uppkommer är bedömningen av de olika variablerna. Tre av företagen använder antal timmar, medan de övriga använder nedlagda kostnader, dock blir den procentuella färdigställandegraden densamma oavsett variabler. I stora företag kan detta skapa problem då beräkningarna blir komplicerade på grund av alla olika delar man måste ta hänsyn till. Om prognosen för färdigställandet av ett projekt visar på större tidsåtgång än den budgeterade sker en justering av intäkten med hänsyn till detta.

Ett av företagen anger att en svårighet vid beräkningen av färdigställandegraden är uppskattningen av det totala antalet timmar som projektet kommer att ta. Det går inte att intäktsföra någonting innan den totala tiden är beräknad på ett tillförlitligt sätt samt att ett start- och slutdatum är bestämt. Respondenten använder sig av tidigare liknande uppdrag som grund för uppskattningen men nämner samtidigt att det vid mycket stora projekt är svårt att utgå från ett liknande uppdrag då de är ovanliga. En annan respondent använder sig av fastställda milstolpar vid beräkandet av färdigställandegraden, vilket innebär att vid dessa milstolpar ska projektet ha nått en viss status som även ska godkännas av kunden.



4.1.2 Revenue recognition

”Revenue recognition” behandlar problemet om när och om en intäkt ska tas upp. En intäkt ska tas upp när väsentliga risker är överförda till kunden, våra respondenter har något skilda kriterier för när detta skett. Företag 1:s kriterier är att fastprisuppdrag måste slutgodkännas av kunden innan alla risker är överförda och därmed slutredovisning kan ske, innan slutgodkännandet ligger risken kvar hos företaget om inte projektet delats upp i olika komponenter som godkänns var för sig. De nämner att en svårighet som uppkommer vid bedömningen om en intäkt ska tas upp är uppskattningen om den nedlagda tiden har fört projektet framåt enligt den fastställda planen, om det inte skett så kan ingen intäkt redovisas. Vid frågeställningen när en intäkt ska tas upp menar respondenten på att svårigheterna endast berör fastprisuppdrag och dess färdigställandegrad, och framförallt då i nya typer av projekt där tidsåtgången för det totala projektet är svårt att bedöma.

Företag 2 menar på att diskussionerna kring när riskerna är överförda främst uppstår vid licensavtal och där har företaget utformat tydliga kriterier; avtalet måste vara påskrivet av alla parter, licensnycklarna måste ha distribuerats till kund, vilket innebär att kunden får tillgänglighet till programvarorna, leveransen måste även vara slutförd i sin helhet innan de väsentliga riskerna är överförda till kunden. Enligt företagets årsredovisning intäktsförs licensintäkterna först när annulleringsrätten inte längre kvarstår hos slutkund, enligt respondenten innebär det att licensintäkten tas vid ett tillfälle och periodiseras därmed inte. Den svårighet de anser uppkomma vid bedömningen om en intäkt ska tas upp är om till exempel en leverans är utförd men avtalet inte påskrivet vid slutförandet innan kvartalsslut. Eftersom de har satt upp kriterier att avtalet måste vara påskrivet för att få intäktsredovisas gör de en individuell bedömning i dessa fall. Respondenten har inte stött på några problem vid bestämmandet om när en intäkt ska tas.

Hos företag 3 har controllers på de olika avdelningarna påpekat svårigheterna med att avgöra när de väsentliga riskerna är överförda. De har försökt att underlätta denna bedömning genom att i avtalet ange när detta sker. Vanligtvis är denna tidpunkt då systemet är implementerat och kunderna har godkänt det, hänsyn måste även tas till garantitiden då det är först efter den som hela intäkten kan redovisas. Respondenten anser att den svårighet som uppkommer vid avgörandet om en intäkt ska tas upp är om färdigställandegraden kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt samt om den totala tiden för uppdraget går att fastställa på ett säkert sätt. Om inte detta går kan inte heller någon intäkt redovisas. De anser det vara viktigt men svårt att få en korrekt uppskattade tidsåtgång och således kunna fastställa periodens rätta intäkter. Respondenten berättar att många IT-företag redovisar oväntade förluster till följd av att projektet har tagit längre tid än deras beräkningar vilket medför högre kostnader.

De nämner även att vid interna internationella projekt, där ett företag inom koncernen utvecklar ett program för ett annat som sedan ska säljas vidare, uppstår det problem vid matchningsprincipen, det vill säga att matcha intäkterna med kostnaderna. Ytterligare ett problem som uppstår är i samband med licenser, vilka vanligtvis köps in av företaget men sedan säljs vidare till slutkund, i detta fall är det även matchningsprincipen som vållar problem.

Företag 4 överför riskerna vid licensavtalen till kunden omedelbart vid leverans, när det gäller övrig verksamhet använder de sig av ett så kallat ”user acceptance-test”. Det innebär att kunden måste godkänna avtalets transaktioner innan de väsentliga riskerna anses vara



överförda. Företaget anser sig inte ha några svårigheter med att bestämma om intäkten ska tas upp eller inte.

Det sista företaget, företag 5, använder sig av olika kundacceptanser vid avgörandet om väsentliga risker har blivit överförda, det innebär att kunderna måste godkänna de transaktioner som avtalet innehåller innan riskerna anses överförda till kund. För licensintäkter redovisas hela beloppet vid leveransen, följaktligen periodiserar de inte denna post. Detta företag använder sig av variabeln kostnader vid beräkning av färdigställandegraden, likt de övriga respondenterna anser de att uppskattningen av det totala projektet är den stora svårigheten. Det bör dock noteras att de två andra företagen använder antal arbetstimmar som variabel. Respondenten anser att det kommer att fortsätta vara en svårighet för företaget så länge de har en hög grad av "ad hoc-projekt", vilket innebär att de har många skräddarsydda lösningar, de anser att graden av "ad hoc-projekt" idag är för hög. Det nämns även att detta problem kommer att minska när deras produkter uppfyller en högre grad av produktifiering. Det blir svårare för företaget då en stor andel av deras projekt sträcker sig över flera år och tekniken dessutom är mycket komplicerad. Det kan uppstå situationer då den uppskattade tiden måste ändras under projektets gång. Respondenten anser att problemen om och när är av mycket närliggande karaktär, men i vissa fall kan det vara svårt att veta om företaget verkligen har levererat i enlighet med avtalet till kunden på balansdagen.

Om ett projekt inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, nämner merparten av respondenterna att intäkterna ska tas till samma belopp som kostnaderna vid tillfället, vilket innebär att företaget vare sig redovisar en vinst eller förlust utan ett nollresultat. Befaras ett projekt att redovisa en förlust så tas det upp som en kostnad omedelbart, detta tillämpas av alla respondenter. Dock anger en av respondenterna att vid långfristiga avtal redovisas förluster först när de identifierats och beloppen kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.

4.2 Behov av vägledning

För att klargöra om användarna av standarderna anser att vägledningen kring intäktsredovisning är tillräcklig eller om det finns ett behov av ökad vägledning har vi undersökt hur våra respondenter förhåller sig i frågan. Vi har även undersökt om de anser att behovet är större i IT-branschen än i andra branscher.

Företag 1 anser att den nuvarande vägledningen kring intäktsredovisning är tillräcklig men anser samtidigt att det är svårt att få en tillräcklig tydlig kravspecifikation att arbeta mot. Respondenten tror att det som exempel är lättare att specificera ett hus och dess uppbyggnad än funktionaliteten i vissa komplicerade IT-projekt. Respondenten för företag 2 anser däremot att det finns ett behov av ökad vägledning och då framförallt för IT-företag. Behovet tros även vara större för IT-branschen än vad det är för övriga branscher. Företag 3 anser att det finns ett stort behov av ökad vägledning då 80 % av företagets projekt är av större karaktär där det krävs mer bedömningar. Problemet med dagens vägledning är att det är svårt att avgöra när risken övergår till kunden, och speciellt inom det området efterfrågas en tydligare vägledning. De anser även att behovet är större i IT-branschen gentemot andra branscher då det som nämnt ovan är vanligt med stora projekt. Företag 4:s åsikter går åt samma håll, då respondenten anser att det skulle behövas klarare regler för leveransbegreppet avseende leverans för nyttjanderätter, det kan härledas till när risken övergår från leverantör till kund. Företag fem anser att regelverket är tydligt och ser inget behov av ökad vägledning.



5 ANALYS

I följande kapitel analyseras den empiriska undersökningen med utgångspunkt i den teoretiska referensramen. Analysen är disponerad utefter upplägget i empirin och syftar till att redogöra för IT-företagens tillämpning av intäktsredovisning.

5.1 Tillämpade redovisningsprinciper

IASB:s föreställningsram definierar en intäkt som en ökning av det ekonomiska värdet till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde eller minskning av skulders värde där följden blir en ökning av eget kapital. Intäkten uppkommer inom företagets ordinarie verksamhet och i begreppet ingår även vinst. Detta strider mot definitionen enligt IAS 18 där en intäkt definieras som bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i företagets ordinarie verksamhet och som ökar dess egna kapital. Skillnaden är således att föreställningsramens definition även innefattar vinst och i IAS 18 berörs inte begreppet vinst i definitionen av en intäkt. En anledning till att föreställningsramen och standarden inte definierar intäkter på samma sätt kan beror på att IAS 18 är en av de äldsta standarderna inom IFRS och inte har uppdaterats sedan år 1993. Wüstemann och Kierzek anser i sin studie att nya trender inom internationell redovisning således inte har implementerats i standarden.

Våra fem respondenter tillämpar IAS 18 då de är noterade på Stockholmsbörsen, skillnaden mellan föreställningsramen och standarden är inget de har reflekterat över då det inte påverkar dem i någon större utsträckning.

5.1.1 Typer av uppdrag

IAS 18 definierar tre stycken olika tillämpningsområden; försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag samt annans utnyttjande av företagets tillgångar. Standarden har ställt upp olika kriterier vilka ska vara uppfyllda för att en intäkt ska få redovisas och de skiljer sig åt mellan försäljning av varor och tjänster. Vid försäljning av varor finns det fem stycken kriterier, varav två av dem enligt vår uppfattning, är svårare att applicera vid komplexa försäljningsavtal. Det första kriteriet berör när företaget överfört de väsentliga riskerna till köparen och den andra behandlar att företaget inte ska ha ett engagemang i den löpande förvaltningen som kan förknippas med ägandet av varan. För våra respondenter är det vanligt med kombinationsuppdrag eftersom de oftast säljer en helhetslösning med både tjänster och varor. Respondenterna har därför utvecklat metoder för när risken enligt dem anses vara överförd till kunden och därmed kan de säkerställa att intäkten redovisas på ett tillfredsställande sätt enligt standarden.

Standarden utgår från att man redovisar intäkten för varje enskild transaktion, det finns dock tillfällen där man får dela upp en transaktion och redovisa varje del separat. Ett exempel på detta är om ett försäljningspris innehåller ett identifierbart belopp av olika delar, ett så kallat kombinationsuppdrag, de ska då periodiseras och redovisas under den aktuella perioden. En av våra respondenter ansåg att problematiken med kombinationsuppdrag är underhållsintäkten. Respondenten anser att det är svårt att avgöra hur den ska redovisas då det först krävs en bedömning av om den ingår i projektet eller är ett tillägg och därmed ska redovisas separat. Företaget i fråga arbetar ofta med mycket stora projekt och detta problem blir svårare vid större projekt, då omfattningen av kontraktet är mer komplext. Våra övriga respondenter har inte betonat detta problem vilket vi tror kan beror på just omfattningen av



uppdragen. Detta visar på att det finns en problematik för kombinationsuppdrag av framförallt större omfattning och att standarden är otydlig på området vilket leder till att företagen måste göra sina egna bedömningar. En studie som även har tagit upp problemet är Wüstemann och Kierzek, de menar på att företagen saknar tillräcklig vägledning i IAS 18 och då istället använder sig av den vägledning som finns i amerikansk lagstiftning. I vår studie har vi inte funnit några stöd för att våra respondenter använder sig av andra regelverk om de saknar vägledning ifrån IASB, dock är antalet respondenter begränsade. IASB har själva uppmärksammat problemet och har inlett ett samarbete med FASB för att skapa en tydligare och mer enhetlig vägledning.

Respondenterna har även en annan typ av uppdelning av deras uppdrag vilket även regleras i standarden, det är fastprisuppdrag respektive löpande räkning. Svaren från vår studie visar att de företag där avtalen är av större karaktär vanligen använder sig av fastpris. En av respondenterna inriktar sig på konsulttjänster i mindre projekt och de använder sig främst av löpande räkning, en anledning till det kan vara den risk som medförs vid ett uppdrag. Vid ett större uppdrag vill främst kunden men även leverantören vara överens om priset så kunden vet vad slutpriset blir och samtidigt vet leverantören vilken intäkt uppdraget genererar. I en artikel kring prissättning för mjukvaror framförs en åsikt där de båda metoderna kritiserar, istället framhäver de en ny typ av prissättning vilken kallas värdebaserad. De menar på att löpande räkning är en begränsad metod då kunderna inte vet slutnotan och därmed kan projektet bli dyrare än vad de tänkt sig. Värdebaserad prissättning baseras på värdet av varan eller tjänsten till kunden och kan anses vara en bättre metod, men samtidigt kräver den svåra bedömningar vilket inte underlättar intäktsredovisningen för företagen. Det nämns även i den artikel att det är vanligt med fastpris för större uppdrag, något som kan förklaras genom att det är viktigt för båda parter att veta vilka gränser som gäller.

Fastprisuppdrag kan verka som en enkel lösning för företagen men det har visat sig från flera olika håll att metoden medför en viss problematik för företagen. En som uppmärksammat detta är Vishal P Agarwal, han menar på att färdigställandegraden vanligen beräknas på basis av nedlagda kostnader i förhållande till totalt beräknade kostnader, men inom IT-industrin används arbetstimmar som variabel vid beräkningen av nedlagda kostnader. Författaren anser att det försvårar uppskattningen då det är svårt att veta hur många ytterligare arbetstimmar projektet kommer att kräva. Om en felaktig uppskattning görs kan det ha till följd att intäktsredovisningen blir förvrängd och således ges investerarna felaktig information. Våra respondenter har satt upp riktlinjer för hur färdigställandegraden ska fastställas, de gör alla på ett likartat sätt då de följer upp nedlagd tid i förhållande till budgeterad tid. Det som skiljer företagen åt är det som Agarwal tog upp, nämligen att IT-företagen vanligen använder sig av arbetstimmar som variabel. Tre av våra fem respondenter använder sig av nedlagda antal arbetstimmar för beräkandet av färdigställandegraden. Två av respondenterna anger att uppskattningen av det totala antalet timmar som projektet kommer att ta ofta är svårt att avgöra på ett tillförlitligt sätt. Detta i sin tur påverkar intäktsredovisningen eftersom ingenting får redovisas innan färdigställandegraden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. IAS 18 tar upp olika metoder för hur företagen kan beräkna färdigställandegraden, dock lämnas ansvaret över på företagen och de tvingas skapa sina egna bedömningar och metoder vid beräkandet. Det förklarar varför våra respondenter gör på olika sätt, det finns således inget rätt eller fel enligt standarden vilket vi anser kan påverka jämförbarheten mellan företagen.



Howard Schilit uppmärksammar risken att företagen misslyckas med uppskattningen av tid och kostnader för projektet vilket leder till en felaktig redovisning. Han varnar därför investerare för företag som använder sig av färdigställandegraden då företaget exempelvis kan misslyckas med att slutföra projektet och då blir den på förhand beräknade intäkten övervärderad.

Enligt IAS 18 måste man kunna beräkna intäkten på ett tillförlitligt sätt för att den ska få redovisas, om inte det går ska intäkten enbart redovisas till det belopp som motsvarar de redovisade kostnaderna. Merparten av respondenterna uppger i sina årsredovisningar att de följer anvisningarna i standarden, vid befarade förluster redovisar samtliga respondenter en kostnad omedelbart och även detta enligt standarden.

5.1.2 Revenue recognition

Om och när en intäkt ska tas upp styrs av olika principer, några av dem definieras i föreställningsramen. Försiktighetsprincipen anger att bedömningar som måste göras under osäkerhet ska hanteras med försiktighet. Det innebär att en intäkt inte ska övervärderas, detta påverkar våra respondenter på det vis att om ett projekt inte kan beräknas tillförlitligt, tas intäkter upp till samma belopp som kostnaderna och därmed fås ett nollresultat. Om och när våra respondenter befarar en förlust vid ett specifikt projekt redovisar de projektet som en förlust omedelbart. Detta påvisar att respondenterna tillämpar försiktighetsprincipen vid intäktsredovisningen. Det medför att företagens intäkter kanske redovisas till ett för lågt belopp vid tillfället, men då det är i enlighet med föreställningsramen gör företagen på ett korrekt sätt.

Matchningsprincipen definierar när en intäkt ska tas upp, enligt denna princip ska intäkterna matchas mot periodens uppkomna kostnader. Vid försäljning av varor är matchning inget problem, däremot visar det sig svårare vid utförande av tjänsteuppdrag. Enligt standarden ska ett tjänsteuppdrag redovisas enligt färdigställandegraden på balansdagen och metoden innebär att uppkomna kostnader eller nedlagda arbetstimmar ska matchas med periodens intäkter. Det uppstår således en omvänd matchning, intäkten matchas mot de nedlagda kostnaderna istället för att kostnaderna matchas mot intäkterna vilket är det vanliga. Samtliga våra respondenter använder sig i olika utsträckning av färdigställandegraden, vilket innebär att den omvända matchningsprincipen tillämpas frekvent.

Enligt realisationsprincipen är det försäljningstillfället som är den kritiska punkten och för företagen innebär det att de måste göra bedömning om när denna punkt uppstår vid den specifika transaktionen. Med detta följer om de väsentliga riskerna med varan är överförd till kund eller ej. Som nämnts tidigare har våra respondenter satt upp kriterier för när de anser att de väsentliga riskerna är överförda till kund, något som visat sig vara mycket viktigt. Emellertid har respondenterna olika kriterier för när detta anses ske, vi tycker att detta visar på att standarden inte ger tillräcklig vägledning eftersom företagen gör på olika sätt och att de dessutom ges möjligheten till det. Det vi kunnat utläsa av våra respondenters svar är att intäkten för licensavtalen redovisas vid leverans, dock får ingen annulleringsrätt kvarstå. Licensavtalen periodiseras således inte utan risken anses vara överförd direkt vid leverans. Vid övriga avtal anses risken vara överförd först när kunden godkännt leveransen och det sker genom en så kallad kundacceptans. De ser då till vad avtalet innehåller innan ett godkännande ges. En anledning till att standarden saknar tillräcklig vägledning kan dock bero på att de uppdrag företagen utför vanligen är av slaget kombinationsuppdrag, vilket kan försvåra för



företagen att avgöra när varan och därmed risken är överlämnad till kund om tjänsteuppdraget inte slutförs samtidigt som varan överlämnas. Standarden berör inte heller kombinationsuppdrag vilket ytterligare försvårar för IT-företag och andra företag där sådana avtal används.

För att kunna besvara en av våra frågeställningar, om de utvalda IT-företagen upplever några specifika problem vid intäktsredovisningen, har vi undersökt vad respondenterna ansåg angående frågan. Vår fundering när uppsatsen började var om det vi trodde kunde upplevas som ett problem för IT-företagen verkligen var det i praktiken. Vi misstänkte att branschens, vanligt förekommande, långa projekt kunde vara svåra att redovisa på ett tillförlitligt och korrekt sätt. En svårighet som visade sig uppkomma hos två av våra respondenter var bedömningen av den totala tiden för projektet vilket måste beräknas för att kunna fastställa färdigställandegraden. Även en tredje respondent tog upp ett liknande problem, nämligen beräkningen av totala kostnaderna för projektet. För de två första respondenterna använder de sig av variabeln tid vid beräkandet av färdigställandegraden och i det sista fallet använder sig respondenten av variabeln kostnader. En av respondenten uppger att de i vissa fall får göra individuella bedömningar för intäktsredovisningen om ett uppdrag har levererats men inte ännu har skrivits under och därmed inte slutgodkänts av kunden. En av våra fem respondenter skiljer sig ifrån de övriga då de inte anser sig ha några problem vid frågan om en intäkt ska redovisas eller ej.

Anledningen till svårigheten att bedöma kostnaderna och tiden för projekten är att många av IT-företagens uppdrag är skraddarsydda, och i en del fall har det inte gjorts något liknande innan som man kan ta hjälp av vid beräkningarna av den totala åtgången av tid och kostnader. Som nämnts tidigare i analysen är färdigställandegraden ett problem för IT-företagen, då det är svårt att beräkna den på ett tillförlitligt sätt och kräver bedömningar av företagen som inte alltid är så enkla för dem att göra. Det kan leda till att felaktiga uppskattningar vilket i sin tur leder till att intäktsredovisningen blir förvrängd. Detta stöds återigen av både Agarwal och Schilit vilka betonar svårigheten med att göra dessa bedömningar.

När en intäkt ska tas upp i redovisningen definieras i IAS 18, den säger att intäkten ska redovisas när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget samt att dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. En av våra respondenter anser problemen med om och när en intäkt ska redovisas är av närliggande karaktär, företaget uppger att de i vissa fall har svårt att avgöra om uppdraget är helt slutfört på balansdagen och därmed vet de inte med säkerhet när intäkten ska redovisas. Återigen kommer två av de andra respondenterna in på tidsåtgången vid fastprisuppdrag, framförallt visar sig detta vid nya typer av projekt. Våra två återstående respondenter uppger inga specifika problem vid bedömningen när en intäkt ska tas upp. Anledningen till att de inte ser några problem är troligen att de vid den första frågeställningen, om en intäkt ska tas upp, redan redogjort för de svårigheterna.

En annan svårighet som har tagits upp i litteraturen är periodiseringen av intäkter. För periodisering av produkter anser Gröjer att de egentillverkade skapar störst problem. Det kan härledas till den bedömning av vilka kostnader som produkten medfört. När det gäller tjänsteuppdrag anser vi att det finns en del likheter med egentillverkade produkter då det är en slags egentillverkad produkt. Med det uppstår således svårigheten med bedömningen av kostnaderna. Gröjer tar upp olika tidpunkter för när en intäkt kan uppkomma, då det finns olika tidpunkter tvingas företagen avgöra vilken som kan appliceras i deras verksamhet. De



två applicerbara tidpunkter för redovisning av intäkten är; inkomsterna uppkommer och rapportera under pågående produktion samt inkomsterna uppkommer och rapporteras i samband med försäljning. Den första anser Gröjer vara en bra metod om produktionen sträcker sig över en längre period då färdigställandegraden tillämpas. Det ger en bättre bild av verksamheten men är svåränvänd vid beräkning av periodens intäkter. Det är denna metod som huvudsakligen används av företagen i vår studie, framförallt vid uppdrag som sträcker sig över flera redovisningsperioder. Den andra tidpunkten är vanligast vid varuförsäljning eller vid tjänsteuppdrag som inte sträcker sig över flera perioder. Således används den inte lika frekvent hos våra respondenter. Gröjer anser att lösningen på periodiseringsproblemet skulle vara att utgå ifrån realisationsprincipen, det vill säga att intäkten redovisas först när en faktura skrivs ut. För IT-företag där det är mycket vanligt med längre uppdrag är detta ej applicerbart då intäktsredovisningen skulle bli felaktig och förvrängd.

5.2 Behov av vägledning

För att undersöka om användarna av IAS 18 inom IT-branschen anser den vara tillräcklig eller om de saknar vägledning inom något område har vi frågat våra respondenter hur de förhåller sig i frågan. Intäktsredovisning är ett omdiskuterat område internationellt sätt. I USA har de problem med att US GAAP består av en uppsjö av olika vägledningar och standarder för intäktsredovisning, det medför att regelverken blir inkonsekventa och användarna inte vet hur de ska redovisa. Normgivarna i USA har påbörjat ett arbete med att skapa en enhetlig standard och FASB har även ingått ett samarbete tillsammans med IASB, det så kallade konvergensprojektet, för att skapa en ny gemensam standard för intäktsredovisning. En annan anledning till att projektet påbörjades var att IASB:s definition i föreställningsramen inte stämmer överens med definitionen i IAS 18. Både IASB och FASB har således uppmärksammat de svårigheter som de nuvarande standarderna inom intäktsredovisning medför och det anser vi stärker våra funderingar över problematiken kring intäkter.

En studentuppsats har undersökt konvergensprojektet och samtliga av de intervjuade var överens om att det finns ett stort behov av en standard som är applicerbar även för de komplexa kontrakten. De tror dock aldrig att en ny standard kan eliminera skandaler men de omedvetna felen som uppstår i dagsläget på grund av den otydliga vägledningen kan undvikas. Vid en otydlig vägledning ges företagsledningen möjligheter till att själva göra bedömningar som kanske inte alltid överensstämmer med vad standarden anger, ett exempel på detta är income smoothing. Där gör företagsledningen, enligt Belkaoui, ett genomtänkt försök att visa stabila vinster, vilket leder till att intäktsredovisningen jämnas ut. Gordon menar på att företagsledningens val av redovisningsprinciper styrs av hur de bäst kan maximera nyttan i företaget. Belkaoui menar på att det är de flexibla redovisningsprinciperna som ger företagen möjlighet att vara kreativ i sin bokföring, vilket även visar på att det krävs en tydligare vägledning för att undvika kreativ redovisning, income smoothing samt omedvetna fel. Hans åsikt bekräftar våra tidigare funderingar kring dagens standarder och vägledning.

Vishal P Agarwal uppmärksammar att IT-branschens avtal skiljer sig åt från andra branscher då de är av mer komplex karaktär och därmed anser han att det behövs en mer utförlig vägledning för att öka jämförbarheten mellan företagen i branschen. USA har gjort ett försök till en bättre vägledning för IT-branschen genom SOP 97-2, även Stockholmsbörsen gav i början av 2000-talet ut en vägledning för IT-företag. Den baseras på de amerikanska vägledningarna och standarderna, men används inte idag då noterade företag tvingas följa



IFRS. Frågan är om börsens vägledning hjälpte IT-företagen eftersom den inte längre används, hade den varit av stor hjälp hade den kunnat vara av stor hjälp för icke-noterade företag. Då Sverige gick med i EU och numera ska följa internationella redovisningsregler, anser vi inte att det finns någon större anledning att börja implementera utomeuropeiska vägledningar.

Våra respondenters åsikter skiljer sig åt och i vissa fall anser vi att svaren vi fått är motstridiga. Tre av respondenterna anser att det finns ett behov av ökad vägledning, deras motivering till varför skiljer sig dock åt. Men då alla fem respondenter har beskrivit olika problem med deras intäktsredovisning anser vi att det tyder på att det finns ett behov av ökad vägledning även hos de två som svarade nej på frågan. En av respondenterna anger att IT-företagens komplexa och stora projekt är en anledning till behovet av en bättre vägledning. Projekten kräver enligt dagens standarder mycket bedömningar vilka företagen själva måste göra utan konkreta kriterier för hur det ska gå till. Något som även kommit upp tidigare är att IT-företag ofta arbetar med kombinationsuppdrag och i de fall kan det vara svårt att avgöra när risken är överförd för de olika delarna. För just detta problem saknas det idag vägledning och reglering. Flera av våra respondenter anser att behovet är större för IT-företag än vad det är i andra branscher just för komplexiteten i uppdragen.



6 SLUTSATSER

I det avslutande kapitlet i vår uppsats besvaras vår frågeställning grundat på de slutsatser som vi kunnat göra utifrån studiens resultat. Vi kommer att återge vår frågeställning för att på ett strukturerat sätt presentera våra slutsatser. Avslutningsvis presenteras våra rekommendationer till fortsatt forskning.

6.1 Tillämpade redovisningsprinciper

Vår första fråga i problemformuleringen är följande:

- Hur redovisar IT-företag sina intäkter i praktiken, jämfört med vad IAS 18 – Intäkter anger? Vilka problem kan identifieras?

Intäktsredovisning har under de senaste åren varit ett mycket omdiskuterat område, mycket beroende på det flertalet skandaler som uppdragats. Vid utredningar har det visat sig att intäktsredovisningen ofta är den post där fiffel sker, som nämnts i inledningen ifrågasattes Prosolvias intäktsredovisning. Åtalet rörde avtal som inte ansågs vara fullbordade ännu och därmed inte borde ha intäktsförts, de friades men det påpekades att redovisningsprinciperna i vissa fall var utmanande. Vi anser att detta fall visar på komplexiteten i intäktsredovisningen vilket medför att företagen ställs inför för stora utmaningar.

Frågan är då hur den internationella standarden IAS 18 – Intäkter anger att företagen ska göra vid redovisning av deras intäkter samt om företagen verkligen gör på det viset i praktiken. En intäkt ska, enligt standarden, redovisas när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget samt att dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vi menar på att denna definition för när en intäkt ska redovisas är otydlig och svår för företagen att tillämpa.

Det som framkommit vid vår undersökning av fem stycken IT-företag är att de följer standardens reglering men att standarden i sig kräver flertalet bedömningar av användarna. Det leder till att företagen gör på olika sätt och det anser vi påverkar jämförbarheten mellan företagen då variablerna för bedömningarna inte är de samma. Standarden tar upp två olika typer av metoder vilka kan användas vid redovisningen av intäkter, de är fastpris samt löpande räkning. Det vi kunnat utläsa av våra respondenters svar är att fastprisuppdrag är vanligare vid större avtal, vår uppfattning är att fastprisuppdrag är mest vanligt om man ser utifrån våra respondenter. Det som talar emot detta är en av våra respondenter där större delen av deras uppdrag sker på löpande räkning, anledningen vi kunnat utläsa är att de fokuserar på mindre uppdrag samt tjänster.

Det som även framkommit vid genomgången av föreställningsramen och IAS 18 är att deras definitioner inte stämmer överens vilket även kan leda till förvirring hos användarna. Då IAS 18 inte har ändrats på över 10 år har den inte uppdaterats efter föreställningsramens senare ändringar. Vi anser även att då den inte uppdaterats på så lång tid inte har anpassats till dagens redovisning och de problem som den medför. Företagens verksamheter har även utvecklats och blivit allt mer komplexa vilket leder till att redovisningen också måste anpassas efter det, det är något som inte har skett och därmed saknar dagens standard tillräcklig vägledning. Det har även blivit allt mer vanligt med tjänsteföretag och en bransch som växt



mycket under den senaste tiden är IT. Inom IT-branschen är det även mycket vanligt med de så kallade kombinationsuppdragen då de ofta säljer en helhetslösning bestående av både varor och tjänster.

De problem vi har identifierat hos våra respondenter i samband med kombinationsuppdrag är att det saknas vägledning för när risken anses vara överförd i dessa uppdrag samt att det är svårt att avgöra vilka olika transaktioner uppdraget innehåller och när dessa anses kunna intäktsföras. Våra företag har satt upp kriterier för när de anser att risken är överförd till kund, dock skiljer sig metoderna sig åt mellan företagen vilket vi anser visa på att det krävs en tydligare vägledning så att alla gör på samma sätt. I konvergensprojektet mellan IASB och FASB har problemet med kombinationsuppdrag uppmärksammats och inför den nya standarden är syftet att eliminera svagheterna i den existerande standarden så att de problem som uppstår nu inte längre kommer att kunna uppstå. Vi anser att konvergensprojektet är ett mycket viktigt arbete då företagen måste få en bättre vägledning för de numera komplexa kontrakten samt att alla företag gör på samma sätt. Det leder i sin tur till en ökad jämförbarhet vilket är viktigt för flera olika parter och ett av föreställningsramens kriterier.

Det största problemet vi har identifierat är svårigheten med färdigställandegraden. IAS 18 ger olika metoder vilka företagen kan använda sig av, men de är endast användbara om tillförlitligheten kan säkerställas. Vid beräkandet av färdigställandegraden tvingas företagen göra många bedömningar själva, något som våra respondenter anser vara en svår uppgift. Det vi sett i vår studie är att företagen gör på liknande sätt men de använder sig av olika variabler vid beräkandet. Vi ser det som positivt att företagen får möjlighet att välja vilken metod de ska använda, dock läggs mycket ansvar på företagen själva och frågan är hur tillförlitliga beräkningarna blir. Två av våra respondenter angav att uppskattningen av ett uppdrags totala tid är mycket svår att göra på ett tillförlitligt sätt, en felaktig uppskattning av den totala tiden leder till att färdigställandegraden blir felaktig och således också intäktsredovisningen. Självklart kommer det alltid vara svårt att beräkna tiden på ett tillförlitligt sätt i en del uppdrag, frågan är då om man kan göra på något annat sätt. Troligen kommer inte den nya standarden heller att kunna lösa problemet med beräkning av den totala tiden, speciellt inte i de fall där uppdragen är av unik karaktär och liknande inte tidigare gjorts. Däremot anser vi att det borde komma en vägledning kring uppdrag av standardiserat slag för att säkerställa att alla företag gör på samma sätt vid beräkningen.

6.2 Behov av vägledning

Vår andra fråga är som följer:

- Finns det behov av ytterligare vägledning inom intäktsredovisning för IT-företag?

Efter ovanstående diskussion om intäktsredovisningen och vilka problem den medför kan man tänka sig att det skulle krävas en bättre vägledning. Frågan är om våra respondenter tycker samma sak eller anser de den nuvarande vägledningen vara tillräcklig?

Vi anser att en stark indikation på att den nuvarande standarden inte är fullständig visas genom konvergensprojektet mellan IASB och FASB. Om de inte hade uppmärksammat brister i den nuvarande standarden hade de troligen aldrig påbörjat ett sådant stort projekt som det nu har blivit. Att det har kommit till det stadiet att en ny standard håller på att bearbetas fram anser vi vara mycket starka tecken på stora brister i den nuvarande vägledningen.



Våra respondenters åsikter skiljer sig åt i frågan kring ett ökat behov av vägledning, tre av de fem anser att det behövs en tydligare vägledning medan två inte anser det. Då de två ändå har uppmärksammat en del problem i sin intäktsredovisning tycker vi att det tyder på att även de borde efterfråga en tydligare vägledning. Våra aningar kring ett behov av bättre vägledning anser vi härmed bekräftas, det stärks även av Vishal P Agarwal som i sin studie anser att avtalen i IT-branschen är av en så komplex karaktär att de behöver utförligare vägledning för att öka jämförbarheten i branschen. Författarens åsikter anser vi även kan återspeglas i vår studie.

6.3 Förslag till fortsatt forskning

Då IASB:s och FASB:s arbete med en ny standard pågår anser vi det hade varit intressant att titta närmare på den nya standardens utformande. En infallsvinkel är att undersöka om den innebär en utökad vägledning för företagen gentemot den tidigare IAS 18.

För att få en bild av hur omfattande problemen verkligen är bland företagen hade det varit av vikt att undersöka alla 36 IT-företag på börsen för att därmed kunna fastställa branschens behov av ökad vägledning.

Det skulle även vara givande att göra en jämförande studie mellan olika branscher för att se om det är någon skillnad mellan dem.



KÄLLFÖRTECKNING

Böcker

Andersen, Erling S & Schwencke, Eva. *Projektarbete – en vägledning för studenter*. Lund: Studentlitteratur, 1:a upplagan, 1998.

Christensen, Lars; Andersson, Nina; Engdahl, Carin & Haglund, Lars. *Marknadsundersökning – en handbok*. Lund: Studentlitteratur, 2:a upplagan, 2001.

Gröjer, Jan-Erik. *Grundläggande redovisningsteori*. Lund: Studentlitteratur, 5:e upplagan, 2002.

Hendriksen, Eldon S. & van Breda, Michael F. *Accounting theory*. Homewood: McGraw-Hill, 5:e upplagan, 1992.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn. *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa studier*. Lund: Studentlitteratur, 2:a upplagan, 1997.

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur, 3:e upplagan, 1999.

Patel, Runa & Davidsson, Bo. *Forskningsmetodikens grunder – att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Lund: Studentlitteratur, 3:e upplagan, 2003.

Riahi-Belkaoui, Ahmed. *Accounting – by principle or design?* Eastbourne, Antony Rowe Ltd, 2003.

Schilit, Howard. *Financial shenanigans*. New York: McGraw-Hill, 2:a upplagan, 2002.

Schroeder, Richard G; Clark, Myrtle W & Cathey, Jack M. *Financial accounting theory and analysis: text readings and cases*. Hoboken: John Wiley & Sons Inc, 8:e upplagan, 2005.

Smith, Dag. *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur, 2:a upplagan, 2000.

Artiklar

Agarwal, Vishal P. Revenue recognition in the IT industry. *IIMB Management Review*, sep 2006.

Agerman, Per. Lärdomar av Prosolia-domen. *Affärsvärlden*, 2005-04-04.

Barnea, A; Ronen, J & Sadan, S. Classification smoothing of income with extraordinary items. *The accounting review*, jan 1976.

Cheney, Glenn A. Making sense of revenue recognition. *Financial executive*, jul/aug 2006.



Gordon, M.J. Postulates, principles, and research in accounting. *The accounting review*, apr 1964.

Hammond, Mark. Changing the accounting rules. *PC Week*, vol 15, 1998.

Kamin, J.Y. & Ronen, J. The smoothing of income numbers: some empirical evidence in systematic differences among management-controlled and owner-controlled firms. *Accounting, organizations and society*, 1978.

McDonnell, John. International financial reporting standards and revenue recognition. *Accountancy Ireland*, vol 35, dec 2003.

Nytt bokföringsfiffel i USA. *Svenska Dagbladet*, 2002-07-30.

Rundfelt, Rolf. SEC granskar årsredovisningar för S&P 500. *Balans*, nr 5, 2003.

Scott, Robert W. The price of everything software. *Accounting technology*, aug 2006.

Wolmesjö, Lars Gunnar. Redovisningen blir en knäckfråga. *Göteborgs Posten*, 2004-01-14.

Wüstemann, Jens & Kierzek, Sonja. Revenue recognition under IFRS revisited: Conceptual models, current proposals and practical consequences. *Accounting in Europe*, vol 2, 2005.

Yoo, Sonya. Auditing revenue recognition. *Internal Auditing*, 2003.

Elektroniska källor

www.coso.org, hämtad 2006-12-06

COSO. *Fraudulent financial reporting: 1987-1997, An analysis of U.S. public companies*. Mars 1999. www.coso.org/publications/FFR_1987_1997.PDF, hämtad 2006-12-06

FASB. *Facts about FASB*. www.fasb.org/facts/facts_about_fasb.pdf, hämtad 2006-11-15

www.iasb.org, hämtad 2006-11-08 till 2007-01-03

IASB. *No new major standards to be effective before 2009*.

www.iasb.org/Current+Projects/No+new+major+standards+to+be+effective+before+2009.htm, hämtad 2006-12-08

www.jeeves.se, hämtad 2006-12-14

www.knowit.se, hämtad 2006-12-14

KPMG. *Software revenue recognition – an analysis of SOP 97-2 and related guidance*. 2:a upplagan, 2005.



<http://www.us.kpmg.com/microsite/attachments/2005/SoftwareRevRecognitionBook2005.pdf>
hämtad 2006-11-27

www.readsoft.se, hämtad 2006-12-08

www.teligent.se, hämtad 2006-12-08

www.tietoenator.se, hämtad 2006-12-08

Lagar, standarder och officiella dokument

IASB:s föreställningsram för utformning av finansiella rapporter, Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006, FAR Förlag AB, 2006

IAS 18 – Intäkter, Internationell redovisningsstandard i Sverige – IFRS/IAS 2006, FAR Förlag AB, 2006

IASB – Revenue recognition, sep 2006

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/A42AB648-5E38-4951-A0A2-2B20E7DD5006/0/ProjectreportSep2006RevenueRecog.pdf>, hämtad 2006-11-13

RR 32:05 – Redovisning för juridiska personer. FARs samlingsvolym 2006 del 1, FAR Förlag AB, 2006

Statement of financial accounting concepts No. 6 "Elements of financial statements of business enterprises"

The Norwalk agreement – www.iasplus.com/resource/0210iasbfasbmou.pdf

Intervjuer

Jeeves Information Systems AB, Björn Westberg, CFO. 2006-12-11

Know IT AB, Anders Nordh, CFO. 2006-12-04

ReadSoft AB, Jan Bertilsson, CFO. 2006-11-27

Teligent AB, Fredrik Rüdén, Group financial controller. 2006-12-06

TietoEnator Corporation, Hanna Gerdin, Business controller. 2006-12-04

Övriga tryckta källor

Dobler, Michael & Hettich, Sofia. *Rethinking revenue recognition – critical perspectives on the IASB:s current proposal*. Ludwig-Maximilians Universitetet, 2006-03

Jeeves Information Systems AB:s årsredovisning år 2005



Källförteckning

Jernsund, Per; Nord, Johan & Sandberg, Johan. *FASB:s och IASB:s projekt angående intäktsredovisning*, Magisteruppsats 2005-100, Handelshögskolan Göteborg

Know IT AB:s årsredovisning år 2005

Lumsden, Marie. *IAS 18 Intäktsredovisning*, Handelshögskolan Göteborg, 2006

ReadSoft AB:s årsredovisning år 2005

Rimmel, Gunnar. *Internationell redovisning*, Handelshögskolan Göteborg, 2006

Teligent AB:s årsredovisning år 2005

TietoEnator Corporations årsredovisning år 2005



Frågeformulär

Hej CFO!

Materialet i denna undersökning kommer att användas i vår magisteruppsats vid Handelshögskolan i Göteborg, uppsatsen behandlar intäktsredovisning i IT-företag med inriktningen hur praxis är i företagen.

Nedan följer de frågor vi ber er att besvara, ni kan skriva in svaren i dokumentet eller använda er av ett tomt dokument. Var då tydliga med vilken fråga det är ni besvarar. Vi vore tacksamma om ni kan besvara formuläret så snart som möjligt, dock senast **torsdagen den 7 december**.

Företagets namn:

Ditt namn:

Position samt arbetsuppgifter i företaget:

En kort förklaring av företagets verksamhet:

Om ni vill vara anonyma, vänligen ange det här:

1. Vilka redovisningsprinciper samt eventuella rekommendationer använder Ni er av för er intäktsredovisning?
2. Vilka typer av uppdrag är vanligast hos Er? Varför använder Ni er av den typen?
3. Gör Ni någon skillnad mellan entreprenaduppdrag och kombiuppdrag samt varför? Om ni skiljer dem åt, hur avgör Ni vad som är vad?
4. Hur redovisar Ni intäkten för ett kombiuppdrag?
 - Fördelning av summan mellan de olika komponenterna?
 - Rabatter?
 - Etc.
5. Hur redovisar Ni intäkten för ett entreprenaduppdrag?
 - Färdigställandegraden?
 - Etc.
6. Om ni använder Er av beräkning av färdigställandegraden; hur går Ni tillväga för att beräkna den tillförlitligt?
7. Hur avgör Ni tidpunkten för när väsentliga risker anses överförda?
8. Vilka är de största svårigheterna när Ni ska bestämma **om** en intäkt ska tas upp eller inte?



Bilaga 1 - Frågeformulär

9. Vilka är de största svårigheterna när Ni ska bestämma **när** en intäkt ska redovisas?

10. Anser Ni att det finns ett behov av en ökad vägledning när det gäller intäktsredovisning samt varför? Tror Ni att behovet är större i IT-branschen än i andra branscher?

Tack för Er medverkan!

Med vänliga hälsningar

Ulrika Malmheden

Emilie Sleth