



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

# Tillämpning av intäktsstandarden IFRS 15

- en studie om tolkningsutrymmet för IT-branschen  
och dess påverkan på jämförbarheten

Kandidatuppsats externredovisning  
Handelshögskolan Göteborg VT 2016

Författare:  
Mathilda Bengtsson  
Rebecka Nilsson

Handledare:  
Berit Hartmann

# Förord

Vi vill rikta ett särskilt tack till vår handledare Berit Hartmann som gett oss värdefulla råd under uppsatsskrivandet. Vidare vill vi tacka våra familjer för ett stort stöd samt för deras synpunkter som har hjälpt oss att ytterligare höja kvaliteten på uppsatsen. Ytterligare ett tack riktar vi till IT- och telekomföretagen för att vi fick tillgång till alla standardavtal vilket möjliggjorde till denna uppsats.

Göteborg, den 26 maj 2016

Rebecka Nilsson

Mathilda Bengtsson

# Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet,  
Kandidatuppsats, Externredovisning VT 15**

**Författare:** Mathilda Bengtsson och Rebecka Nilsson

**Handledare:** Berit Hartmann

**Titel:** "Tillämpning av intäktsstandarden IFRS 15 - en studie om tolkningsutrymmet för IT-branschen och dess påverkan på jämförbarheten"

**Bakgrund och problem:** Intäktsredovisningen har genom tiden visat sig vara problematisk, IT-branschen har vid flertalet tillfällen varit inblandade i manipulering av intäkter med redovisningsskandaler som följd. IASB och FASB har i ett samarbete arbetat fram en ny intäktsstandard, IFRS 15, som träder i kraft 1 januari 2018. IFRS-standarder är principbaserade för att ge företagen rum att redovisa på det sätt som bäst skildrar deras ekonomiska verklighet. Tolkningsutrymmena som följer av en principbaserad standard kan i sin tur ha en negativ påverkan på jämförbarheten.

**Syfte:** Syftet med studien är att analysera hur tolkningsutrymmen ser ut i IFRS 15 för IT-branschen vid användning av standardavtal 90 samt vilka konsekvenser dessa kan ha för jämförbarheten.

**Avgränsningar:** Vi studerar endast de tolkningsutrymmen som finns vid ingående av avtal 90. Vidare begränsas studien endast till intäktsredovisningen i IFRS 15, resterande delar av balans- och resultaträkningen faller utanför denna uppsats.

**Metod:** Studien har en kvalitativ forskningsstrategi med en abduktiv ansats och bygger på empiriskt material i form av *comment letters*. Ur ett urval av 359 *comment letters* har 17 slutligen valts ut på ett strukturerat sätt. De 17 svaren har tillsammans med *exposure draft*, IFRS 15 och avtal 90 analyserats för att finna tolkningsutrymmen.

**Resultat och slutsatser:** Studien har funnit tolkningsutrymmen i form av vaga definitioner, bedömningssvårigheter samt ett utrymme att planera intäkter för IT-branschen vid tillämpning av avtal 90. Dessa tolkningsutrymmen kan få en negativ påverkan på jämförbarheten. Därtill har även ett behov av korrigerande av standarden upptäckts i ett av exemplen.

**Förslag till fortsatt forskning:** Vidare forskning av andra delar av resultat- och balansräkningen för IT-branschen eller liknande studie för andra branscher skulle tillföra en bredare kunskap till denna studie.

**Nyckelord:** IFRS 15, intäkt, tolkningsutrymme, jämförbarhet

# Förkortningar

ED	Exposure Draft
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Accounting Standards
FASB	Financial Accounting Standards Board
PCS	Post Contract Service
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

# Innehållsförteckning

<b>1 INLEDNING</b> .....	<b>7</b>
1.1 BAKGRUND.....	7
1.2 SYFTE.....	9
1.3 FORSKNINGSPRÅG.....	9
1.4 AVGRÄNSNINGAR.....	9
1.5 MÅLGRUPP.....	9
1.6 DISPOSITION.....	9
<b>2 FENOMENEN COMMENT LETTER SAMT STANDARDAVTAL 90</b> .....	<b>11</b>
2.1 COMMENT LETTER.....	11
2.2 STANDARDAVTAL 90.....	11
<b>3 METOD</b> .....	<b>12</b>
3.1 FORSKNINGSPRÅG/VETENSKAPLIGT ANGREPPSSÄTT.....	12
3.2 FORSKNINGSPRÅG.....	13
3.3 URVAL.....	13
3.4 DATAINSAMLING.....	14
3.5 ANALYSPRÅG.....	15
3.6 STUDIENS KVALITET.....	15
3.6.1 Aspekter som höjer studiens kvalitet.....	15
3.6.2 Aspekter som kan ha negativ påverkan på studiens kvalitet.....	16
<b>4 TEORI</b> .....	<b>18</b>
4.1 IFRS 15.....	18
4.1.1 Steg 1 - Identifiera kontrakt.....	18
4.1.2 Steg 2 - Identifiera förpliktelser.....	18
4.1.3 Steg 3 - Fastställ transaktionspris.....	19
4.1.4 Steg 4 - Fördela transaktionspriset.....	19
4.1.5 Steg 5 - Intäktsför när (eller om) företaget tillgodoser förpliktelsen.....	20
4.2 TOLKNINGSUTRYMME.....	20
4.3 JÄMFÖRBARHET.....	22
<b>5 TOLKNINGSUTRYMMEN FÖR STANDARDAVTAL 90 I IFRS 15</b> .....	<b>23</b>
5.1 STEG 1 IDENTIFIERA KONTRAKT.....	23
5.2 STEG 2 IDENTIFIERA FÖRPLIKTELSE.....	23
5.2.1 Distinkta varor/tjänster.....	23
5.2.2 Risk eller kontroll.....	25
5.3 STEG 3 FASTSTÄLL TRANSAKTIONSPRIS.....	26
5.4 STEG 4 FÖRDELA TRANSAKTIONSPRIS.....	26
5.5 STEG 5 INTÄKTSFÖR NÄR (ELLER OM) FÖRETAGET TILLGODOSER FÖRPLIKTELSEN.....	27
5.5.1 Vid en tidpunkt eller över tid.....	27
<b>6 DISKUSSION</b> .....	<b>29</b>

<b>7 SLUTSATS .....</b>	<b>31</b>
7.1 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	32
<b>8 KÄLLFÖRTECKNING .....</b>	<b>33</b>
<b>9 BILAGA 1 - DELAR AV AVTAL 90 .....</b>	<b>37</b>
<b>10 BILAGA 2 - RESPONDENTER.....</b>	<b>39</b>

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Som en av de största posterna är intäkterna en viktig del av en finansiell rapport. Intäkterna ger en viktig indikation över hur ett företag går, både för hur ett företag har utvecklats över tid och vid jämförelser företag emellan. Dock kräver posten bedömningar och vid flertalet redovisningsskandaler har det varit just intäktsredovisningen som varit problematisk (Marton, Lumsden, Pettersson & Lundqvist 2012).

Då Lehman & Brothers lämnade in sin konkursansökan den 15 september 2008 var detta enligt många katalysatorn som ledde till det som anses vara den största finanskrisen sedan depressionen på 30-talet. Det visade sig att företaget genom manipulation av redovisningen gett en felaktig bild till sina investerare. New York Times (Norris 2011) uppmärksammade fallet efter att domen tillkännagavs och tidningen menade att redovisningsreglerna, som följd av detta, behövdes ses över.

Manipulering av intäktsredovisning har även skett i Sverige. När Prosolvias, ett svenskt IT-konsultbolag och utvecklare av programvaror, 1997 publicerade sin årsredovisning ifrågasatte media deras siffror. Det visade sig att Prosolvias hade intäktsfört affärer för tidigt vilket gjorde att de redovisade en vinst på 125 miljoner år 1997 när det i verkligheten skulle ha varit en förlust på 45 miljoner. Hösten 1998 gick Prosolvias i konkurs och efter detta lämnade konkursboet in en stämmingsansökan för Prosolvias konkursbo mot PwC, styrelsen och VD:n. Stämningen mot styrelsen och VD:n vilandeförklarades, men tingsrätten slog fast att redovisningen i Prosolvias stred mot god redovisningssed och att PwC:s revision hade varit vårdslös. När skadeståndet, som PwC dömdes att betala till Prosolvias konkursbo, fastställdes var det rekordstort (Rekordstort skadestånd till Prosolvias konkursbo 2013). Även Eniro blev uppmärksammat för att ha fifflat med bokföringen (Pettersson 2014). Det var huvudsakligen intäkter som redovisats felaktigt tidigare som vilseledde omgivningen till att få en bättre bild av det finansiella läget.

Vid tidpunkten för Lehman & Brothers konkursansökan hade arbetet med revidering av den internationella intäktsredovisningen redan påbörjats. I ett pressmeddelande tre månader efter konkursansökan kommunicerade International Accounting Standards Board (IASB) och Financial Accounting Standards Board (FASB) att de kommer att se över standarderna för intäktsredovisning med målet att finna en gemensam strategi för båda organisationerna (IASB 2008b). Både International Financial Accounting Standards (IFRS) och United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) var i behov av förbättringar inom intäktsredovisningen och det beslutades att dessa skulle revideras i ett gemensamt projekt och på så vis få en gemensam standard för båda redovisningsprinciperna. Bristerna i de nuvarande intäktsstandarderna kan leda till att de finansiella rapporterna inte skildrar det verkliga ekonomiska värdet. Standarderna idag saknar en tydlig distinktion mellan varor och tjänster, brister i sin vägledning och är inkonsekvent med IASBs definition av tillgångar samt mellan

standarder (IASB 2008a). Den nya standarden presenterades 28 maj 2015. Företag som redovisar enligt IFRS ska ha implementerat de nya reglerna senast 1 januari 2018. 119 av världens länder kräver att alla eller en stor andel av företagen ska använda IFRS (IFRS Foundation & IASB 2016) och som påverkas av den nya standarden. Därtill påverkas även de företag som använder sig av US GAAP.

IASB har för avsikt att IFRS ska vara principbaserade redovisningsstandarder (Marton et al. 2012). Principbaserade redovisningsstandarder tillhandahåller ett ramverk för hur redovisaren ska tänka där denne själv ska bedöma hur en transaktion ska redovisas för att den finansiella rapporteringen ska uppnå en rättvisande bild (Rehnberg 2012). Stuebs och Thomas (2015) menar även att vid tidpunkten då praktikerna använder bedömning vid applicering av standarder uppstår möjligheter för praktikerna att medvetet manipulera den finansiella rapporteringen. Även ledningens incitament kan påverka och därmed skapa en felaktig bild som påverkar jämförbarheten. När företag gick över till IFRS från tidigare GAAP kom Weaver och Woods (2015) i sin studie fram till att bedömning, snarare än att förstå komplexa standarder, var en av de större utmaningarna. De nämner vidare att märkbart nya eller reviderade standarder kan ge liknande utmaningar för organisationer trots att de redan genomgått, och har erfarenhet av, IFRS. Den nya intäktsstandardens innebär en omfattande förändring för många företag vilket innebär nya utmaningar.

Chen, Tang, Jiang och Lin (2010) finner att det finns en diskrepans i studier kring hur IFRS påverkar kvaliteten av de finansiella rapporterna. Å ena sidan finns det de som menar att det inte går att applicera ett gemensamt internationellt ramverk som kan fungera över olika lokala företagsklimat. Å andra sidan argumenterar de för i studien att IFRS ökar kvaliteten på de finansiella rapporterna. De positiva effekterna bekräftas senare av Tan, Wang och Welker (2011) som menar att IFRS bidrar till en enhetlig redovisning mellan företag. IFRS 15 ersätter flera tidigare intäktstandarder och målet med detta är enligt ett pressmeddelande från IASB och FASB (2010) att öka jämförbarheten genom en enhetlig intäktsredovisning för alla branscher. Därför väcks frågan upp igen - kan kvaliteten vidhållas eller ökas genom att göra (intäkts-) redovisningen än mer enhetlig och standardiserad?

Tidigare forskning visar att bedömning av IFRS-standarder varit problematisk då en principbaserad standard ger utrymme för bedömning som i sin tur skapar tolkningsutrymmen. Intäkter är en viktig post på många vis och behöver vara tillförlitlig för användare av finansiella rapporter. Historien visar flera exempel på manipuleringen av intäkter. IT är en av de branscher som varit utsatt för denna typ av manipulering och är också en av de branscher som kommer få en omfattande påverkan vid införandet av IFRS 15 enligt flera revisionsbyråer (EY 2015; KPMG 2016). IFRS 15 är ännu så pass nytt att det inte finns mycket studier inom ämnet. Vi menar att det är viktigt att förstå detaljerna i standarden för specifika situationer för att förstå de tolkningsutrymmen som finns och vilka konsekvenser detta kan få.



## 1.2 Syfte

Syftet med studien är att analysera hur tolkningsutrymmen ser ut i IFRS 15 för IT-branschen vid användning av standardavtal 90, som framtagits av IT- och telekomföretagen, samt vilka konsekvenser dessa kan ha för jämförbarheten.

## 1.3 Forskningsfråga

Hur ser tolkningsutrymmet i IFRS 15 ut vid tillämpning av standardavtal 90 inom IT-branschen och vilka konsekvenser medför dessa på jämförbarheten?

## 1.4 Avgränsningar

För att göra en mer detaljrik analys har vi valt att avgränsa oss till ett avtal, nämligen standardavtal 90. Vi studerar endast de tolkningsutrymmen som finns vid ingående av avtal och tar därför inte hänsyn till eventuell ändring, förnyelse eller uppsägning av avtalet. Vidare kommer vi endast studera intäktsredovisningen och kommer inte att analysera effekter på kostnader eller balansräkningsposter och heller inte utseendet av finansiella rapporter. Studien avser att studera hur tolkningsutrymmet ser ut vid införandet av IFRS 15 och gör inte en jämförelse med hur tolkningsutrymmet ser ut idag i motsvarande standard. Den största anledningen till detta är att det inte finns en motsvarande studie för avtal 90. Vi har istället valt att fokusera på de problem som eventuellt kan uppstå. Eftersom analysen utgår från *comment letters* från stora organisationer med god insyn i redovisning i praktiken så tror vi att dessa risker finns oavsett hur standarden innan använts och en jämförelse med tidigare standard blir därför mindre intressant.

## 1.5 Målgrupp

Denna studie vänder sig till revisorer, företag inom IT-branschen och dess intressenter. Den är även intressant för standardsättarna för framtida revidering då den ger en detaljerad förståelse för hur standarden kan tolkas i praktiken. Vi tror också att den kan ge intressanta inslag för vidare forskning.

## 1.6 Disposition

### **Kapitel 2 - Fenomenen comment letter samt standardavtal 90**

Kapitlet ger en kort beskrivning av *comment letters* och standardavtal 90 för att läsaren ska få en förståelse för dessa begrepp med sig i de kapitel som följer.

### **Kapitel 3 - Metod**

Inledningsvis ges en kort bakgrund till ämnesvalet. Sedan följer en detaljerad redogörelse av hur studien utförts. Avslutningsvis tydliggörs kvaliteten för studien.

#### **Kapitel 4 - Teori**

Inför analysen av tolkningsutrymmet sammanfattar vi de relevanta delarna i IFRS 15 som kan tillämpas på standardavtal 90. Därefter finner läsaren teori om tolkningsutrymme samt jämförbarhet, som vidare används i kapitlet för diskussion.

#### **Kapitel 5 - Tolkningsutrymmen för standardavtal 90 i IFRS 15**

I kapitel 5 analyseras IFRS 15 med en hänsyn tagen till ändringar från sista *exposure draft* och *comment letters* används för att analysera standardavtal 90. Vi går igenom vardera utav de fem stegen som ingår i standarden för att på ett pedagogiskt och strukturerat sätt hitta de delar som är mer problematiska och kan innehålla tolkningsutrymmen.

#### **Kapitel 6 - Diskussion**

Här följer en djupare diskussion av de tolkningsutrymmen vi funnit i föregående kapitel och hur dessa påverkar den kvalitativa egenskapen jämförbarhet. Jämförbarheten påverkas bland annat negativt av de eventuella risker som medför då tolkningsutrymmena kan bli objekt för en förskönad redovisning och manipulation.

#### **Kapitel 7 - Slutsats**

I det slutliga kapitlet sammanfattar vi de tolkningsutrymmen vi funnit i standarden vid användning av avtal 90 och förklarar varför dessa är viktiga att ha kännedom om. Kapitlet avslutas med en rad förslag på fortsatt forskning inom den nya intäktsstandard IFRS 15.

## 2 Fenomenen comment letter samt standardavtal 90

### 2.1 Comment letter

Enligt Marton et al. (2013) inleds processen för att ta fram en ny IFRS med ett projektförslag som presenteras av exempelvis IASB:s styrelse eller en nationell normgivare. På projektförslaget genomförs sedan ytterligare forskning för att till slut utveckla ett underlag, *discussion paper*, som skickas till berörda parter för kommentarer. Efter att dessa kommentarer utretts publiceras (IFRS Foundation 2013) ett första utkast, *exposure draft*, för hur standarden i stora drag kan komma att se ut. Denna kan vid behov följas av ett andra utkast, *re-exposure*, där berörda parter ånyo har möjlighet att kommentera det reviderade innehållet.

Enligt IFRS Foundation och IASB (u.å.) är möjligheten till att kommentera *discussion paper* och *exposure draft* öppen för allmänheten och de svar som erhålles kallas för *comment letters*. *Comment letters* har en central roll i processen för att ta fram en ny standard (IFRS Foundation 2013). IASB summerar och analyserar de *comment letters* som har erhållits. På så sätt får de möjlighet att hitta förbättringspotential och revidera förslaget innan publicering av färdig standard.

För att allmänheten ska ha tillgång till de kommentarer som har skickats till IASB läggs alla *comment letters* upp på IASB:s hemsida där de är offentliga handlingar. Där publiceras även en summering med huvudpunkter från de inkomna svaren (IFRS Foundation 2013).

### 2.2 Standardavtal 90

Avtal 90 är ett standardavtal som ges ut av IT & Telekomföretagen, en medlemsorganisation för alla företag inom denna bransch. IT&Telekomföretagen beskrev vid mailkontakt (2016-05-20) att Avtal 90 är det mest kända standardavtalet inom IT och används i stor omfattning.

Avtalet går att använda vid systemleveranser som inkluderar flera produkter som ska integreras med varandra och/eller med andra produkter hos kunden. Avtalet kan även användas vid köp av maskinprodukter och/eller nyttjande av programprodukter med tillhörande tjänster (IT&Telekomföretagen u.å.).

## 3 Metod

Den nya intäktsstandarden IFRS 15 är nyligen publicerad och kommer att påverka företag världen över och därtill även US GAAP, då denna standard reviderats till i stort sett samma standard som IFRS 15. Standarden fångade vårt intresse på grund av dess aktualitet och omfattande påverkan både internationellt, mellan branscher och som en stor post i finansiella rapporter.

Inledningsvis tog vi kontakt med ett stort antal företag men dessa menade att de inte kunde medverka i studien då de ännu inte påbörjat analysarbetet för den nya standarden. Det var även många som meddelade att de inte bedömer att standarden kommer påverka dem märkvärt. Detta trots att vi valt att kontakta företag i de branscher som sägs påverkas mest. Vi hittar även samma bedömningar i företagens årsredovisning. I H&Ms årsredovisning för 2015 meddelar de att "H&M bedömer att standarden inte kommer medföra någon väsentlig skillnad för koncernen". Detta trots att detaljhandeln pekas ut i en webbartikel hos tidningen Balans (Falkman & Lundqvist 2016) som en av de branscher som den kommer att påverka mest. Vi drar paralleller till Weaver och Woods studie (2015) och en känsla av att historien upprepar sig. Underskattar företagen påverkan av IFRS 15 på deras organisation eller är det revisorer och media som överskattat?

Det verkar hur som att det finns en divergens i frågan om hur mycket IFRS 15 egentligen kommer att påverka branscherna. I kontakt med PwC över telefon, trodde personen att implementeringen kommer att få en sista minuten-lösning där företagen inser att det är mycket mer jobb än de räknat med. Hon menade att liknande hände när företagen gick över till K3 och att det troliga är att detsamma kommer ske igen. Branscherna som påverkas listas upp av både tidskrifter och revisorer (Falkman & Lundqvist 2016; EY 2015; KPMG 2016). Men det saknas en detaljrikedom - vad är det som kommer påverkas och hur? Vi valde därför att göra en mer detaljerad studie av IT-branschen för att få klarhet i vilka betydande effekter som IFRS 15 kommer att medföra.

### 3.1 Forskningsansats/vetenskapligt angreppssätt

Inledningsvis arbetade vi med en induktiv ansats som under arbetets gång snarare blev av en mer abduktiv karaktär. Enligt Esaiasson, Gilljam, Oscarsson och Wängnerud (2012) används en teoriutvecklande metod då det i startskedet inte finns en klar uppfattning om området. Till en början höll vi en generell frågeställning då området för oss uppfattades som utforskat. Efter insamlad empiri användes tillämpbara delar av standarden IFRS 15 som teori, vilket innebar ett induktivt angreppssätt. Efter att vår analys stod klar fann vi återstående teori som stöd för en djupare och mer nyanserad diskussion, och därav uppstod ett deduktivt angreppssätt vilket således gav vår studie en abduktiv ansats. Enligt Patel och Davidsson (2011) är abduktion en kombination av induktion och deduktion och innebär att man formulerar ett hypotetiskt mönster utifrån det enskilda fallet och som på så sätt kan ge en möjlighet till en förklaring. Teorin utvecklas och utvidgas därmed under studiens gång.

## 3.2 Forskningsstrategi

Vid genomförandet av forskning inom företagsekonomi anger Bryman och Bell (2013) att det finns två generella inriktningar för forskningsstrategi - kvantitativ respektive kvalitativ forskning. Kvalitativ forskning innebär att forskaren är mer inriktad på ord än det numeriska. (Bryman & Bell 2013). Enligt Jacobsen (2002) skapar en kvalitativ forskningsstrategi en djup detaljförståelse för det som undersöks. Eftersom vi genom vår studie vill skapa en djupare förståelse och klarhet för den nya standarden IFRS 15 och hur den kommer att påverka IT-branschen menar vi att en kvalitativ forskningsstrategi är motiverad.

Enligt Jacobsen (2002) bör forskaren välja en kvalitativ forskningsstrategi när det ska skapas klarhet i vad som ligger bakom ett fenomen. Det skapar möjlighet att vara öppen för oväntade händelser när forskaren har lite kunskap om det fenomen som studeras. Eftersom vi har lite kunskap om hur IFRS 15 kommer påverka IT-branschen gör den kvalitativa metoden således att vi med hjälp av vår analys kan komma nära fenomenet och få en detaljerad förståelse för möjlig förklaring till vår forskningsfråga.

Den kvalitativa forskningsstrategin ger även möjlighet till flexibilitet då processen kan ändras efter hand. Medan studien pågår kan forskaren gå tillbaka för att ändra problemställning, uppställning av undersökning och analys (Jacobsen 2002). Flexibilitet är något som även krävts i vår studie eftersom området till en början varit oklart och problemställningen därmed varit i behov av att bearbetas under arbetets gång.

“Varför” och “hur” forskningsfrågor ställs enligt Yin (2009) i situationer som forskaren har liten eller ingen kontroll över. På grund av att det är en situation som vi har liten kontroll över har vi valt att formulera en forskningsfråga som inleds med “hur”.

## 3.3 Urval

Esaiasson et al. (2012) skriver att det är viktigt med många fall för en teoriprovande studie men att det däremot i en teoriutvecklande studie är bättre att detaljstudera snarare än att få en översiktlig bild av flera. Eftersom vi har valt ett abduktivt förhållningssätt som med sitt inslag av induktivitet är teoriutvecklande, har vi valt att detaljstudera och rikta in oss på en specifik bransch som påverkas av införandet av IFRS 15. Vårt val att studera IT-branschen grundar sig i de tidigare redovisningsskandaler som inträffat samt att IT-branschen pekas ut som en av de branscher som kommer få stor påverkan av IFRS 15.

Även om IASB:s och FASB:s samarbete har lett fram till två standarder under olika namn, IFRS 15 och topic 606, är det inga större skillnader dem emellan. Av den anledningen har vi inte avgränsat oss till att endast titta på användare av IFRS utan menar att svaren från US GAAP-användarna är av likvärdigt värde för vår studie.

Totalt antal respondenter var 359 stycken som delades in i tre kategorier - IT-branschen, organisationer med särskild redovisningskunskap (revisionsbyråer, standardsättare och

konsultbolag) och övriga - för att kunna göra ett urval av de respondenter som var relevanta för vår studie. Urvalet har därmed varit syftesspecifikt, vilket innebär att urvalet har skett med grund i att det ska passa studiens syfte och ge en möjlighet till att svara på frågeställningen (Merriam 1998). Antal *comment letters*, dvs remissvar, som vi slutligen använde oss av var 17 stycken. En lista på respondenterna återfinns i Appendix C.

Standardavtal 90 för IT-branschen har använts som ett case för analysen. Vi kontaktade IT- och telekomföretagen (medlemsorganisation) och fick på så vis tillgång till alla deras avtal som de skickade med vanligt brev. Valet hamnade på avtal 90 då det är generellt och det mest använda av IT och telekomföretagens standardavtal.

### 3.4 Datainsamling

Det finns två typer av data - primärdata och sekundärdata. Primärdata innebär att forskaren själv samlat in informationen för första gången, exempelvis genom intervju, enkät eller observation, och sekundärdata innebär att forskaren använder sig av information som tidigare samlats in av andra personer. Vid insamling av sekundärdata är det viktigt att vara källkritisk och lägga vikt vid källornas trovärdighet (Jacobsen 2002).

I vår studie består empirin av sekundärdata i form av *comment letters* som finns tillgängliga för allmänheten på IASB:s hemsida. Alla har möjlighet att ge kommentarer till IASB under bearbetning av en ny standard. De svar vi använt kommer från "*revised exposure draft*" som publicerades 14 november 2011 av IASB och FASB. Deadline för att skicka in svar till denna var den 13 mars 2012. Det totala antalet som hade skickats in var 359 stycken. Vi har valt att använda oss av just dessa svar, och inte från tidigare *exposure drafts*, då vi anser dem mest relevanta eftersom de avser det utkast som är närmast den slutgiltiga standarden. Det finns även en senare *exposure draft* med tillhörande *comment letters* men då IASB och FASB uttryckligen endast vill ha kommentarer för tidpunkten då standarden ska träda i kraft, saknar dessa svar relevans för studien.

Teorin vi använder för analysen är intäktsstandardens IFRS 15. IFRS 15 inhämtades från IASB och IFRS Foundations hemsida. I analysen har vi tagit hänsyn till de förändringar som skett i standarden från den *exposure draft* som respondenterna kommenterade på. Standarden innehåller även exempel för att ge vägledning för bedömningen och dessa har vi också tagit hänsyn till.

För den efterföljande diskussionen har vi samlat ytterligare former av sekundärdata. Denna, tillsammans med IFRS 15, återfinns i teorin och har hämtats från böcker, vetenskapliga artiklar samt artiklar från branschtidningar. Böckerna som använts är tidigare kurslitteratur och de har gett en grundläggande förståelse. De vetenskapliga artiklarna har använts till bakgrunden samt för att bygga upp teorin. Insamlingen av vetenskapliga artiklar har skett med hjälp av Göteborgs universitetsbiblioteks Supersök samt Google scholar. Vi har valt att använda ett antal sökord som är relevanta för området, och dessa även i kombination med varandra. Däribland är de mest förekommande *IFRS 15*, *revenue recognition*, *challenges*,

*interpretation, comparability*. För bakgrunden har vi även använt artiklar från branschtidningar då vi menar att de är relevanta på grund av sin aktualitet och sin sakkunnighet inom området.

## 3.5 Analyismetod

Vi började med att gå igenom alla brev från respondenter och gjorde en grovsortering av det viktigaste där vi exkluderade kommentarer som berörde balansräkningsposter, layout för finansiella rapporter, vädjan om att flytta fram datum för övergången, räntor, *customer credit* och kostnader. IASB/FASB bad respondenterna att svara på 6 frågor och därefter ge övriga kommentarer. Många respondenter strukturerade upp breven efter frågorna. Detta förenklade arbetet då endast två av frågorna kunde innehålla svar som var relevanta för vår studie. Kommentarer som var inom vårt studieområde sorterades under lämpliga rubriker vilket gav ett strukturerat material som underlättade inför analysarbetet.

För att få en förståelse för IT-branschen och dess specifika problem började vi med att läsa och analysera kommentarerna från dessa. Sedan fortsatte vi med organisationer med en bredare kunskap inom redovisning som kunde se på standarden ur en annan synvinkel och har en bredare kunskap. Sist läste vi igenom övriga för att finna eventuella kommentarer av intresse. De övriga respondenterna var dock sällan intressanta i vår studie då de ofta var väldigt specifika för deras typ av verksamhet.

Vid analysen tog vi hänsyn till förändringarna mellan ED och IFRS 15. Kommentarer för delar som korrigerats i den färdiga standarden har alltså inte tagits hänsyn till. I analysen har materialet således varit *comment letter*, ED, IFRS 15 samt avtal 90. Sida vid sida har dessa analyserats för vart och ett av de fem stegen i standarden och på detta sätt har tolkningsutrymmena växt fram för den följande diskussionen.

## 3.6 Studiens kvalitet

### 3.6.1 Aspekter som höjer studiens kvalitet

Lincoln & Guba (1985) nämner fyra kriterier som höjer kvaliteten på en studie. Dessa redogörs nedan tillsammans med en diskussion gällande vår studie.

#### *Tillförlitlighet*

Enligt Lincoln och Guba (1985) handlar tillförlitlighet om hur troliga resultaten i en studie är. Eftersom vi har använt ett stort urval av respondenter i vår studie ger det en bättre applicering på branschen i sin helhet. Vi har i vår analys kunnat se att flera respondenter har gett liknande kommentarer kring samma problem. På så sätt anser vi att resultatet är mer tillförlitligt.

#### *Överförbarhet*

Överförbarhet innebär att resultaten kan tillämpas i andra kontexter utöver gällande studie (Lincoln & Guba 1985). Eftersom vi har använt ett stort urval av respondenter och då dessa även är stora företag med etablerade kunskaper, menar vi att sannolikheten är hög att våra

slutsatser kan generaliseras till IT-branschen och eventuellt även andra branscher inom tjänstesektorn.

#### *Pålitlighet*

Pålitlighet enligt Lincoln och Guba (1985) innebär att studien kan genomföras vid ett senare tillfälle och då uppnå liknande resultat. Det som höjer pålitligheten är att forskaren har ett granskande synsätt och gör en utförlig redogörelse av hur forskningen genomförts. I vår studie finns en tydlig redogörelse för hur arbetet med vår studie har utförts, något som därmed ger andra en möjlighet till att replikera vår studie. Vi menar därför att vår studie skapar en hög pålitlighet för resultatet.

#### *Konfirmering*

Konfirmering handlar om att forskaren har varit objektiv i sin studie (Lincoln och Guba 1985). Studien har utgått från *comment letters* och urvalet av dessa har skett på ett strukturerat sätt, vilket innebär att relevant information inte utelämnats och enligt oss höjer vår objektivitet. Eftersom *comment letters* är kommentarer på remissutskick från IASB har vi fått använda oss av den information som finns, med andra ord har vi inte kunnat påverka svaren från respondenterna.

### 3.6.2 Aspekter som kan ha negativ påverkan på studiens kvalitet

Enligt Lundqvist (2014) är det en lång inlärningskurva vid tillämpning av standarder. Det gör att det är svårt att under en kort tid analysera den verkliga praktiska betydelsen av IFRS 15 för avtal 90. Vi bedömer dock att vi genom att belysa problemen i ett tidigt skede ger bättre förutsättningar för att göra inlärningskurvan kortare och på så vis skapa en kortare startsträcka för tillämpningen att bli mer enhetlig företag emellan.

Vid tidpunkten för denna studie har ännu inte en översättning av IFRS 15 publicerats på svenska. Därför har analysen utförts utifrån den engelska versionen. Det är möjligt att bedömningen av tolkningsutrymmet hade blivit annorlunda om analysen skett på vårt modersmål. Vi ser dock detta som mindre troligt eller åtminstone skillnaderna som endast av marginell karaktär.

En stor andel av de *comment letters* som inkommit, och även annan data som använts, gäller för Topic 606, dvs intäktsstandarderna som FASB publicerat. FASB (2014) anger att Topic 606 samt IFRS 15 har strukturerats för att passa in i respektive ramverks kodifikation. Detta innebär att punkterna inte är densamma, men ordalydelsen i dem är det. Vidare anger FASB (2014) fem punkter där standarderna skiljer sig åt. Dessa punkter gör dock ingen skillnad för studien. Således menar vi att de *comment letters* och dokument vi använt i vår studie som gäller för topic 606 (US GAAP) har innehåll lika relevant som det för IFRS 15. Däremot upplever vi de *comment letters* som inkommit från US GAAP-användarna mer kritiska än IFRS-användarna då de är vana vid en regelbaserad standard. En studie som bara tagit hänsyn till användare av endast en av dessa två standarder kan därför kunnat få något annorlunda resultat.



Vi har i vår studie inte tagit hänsyn till informationskraven för de finansiella rapporterna. Utförlig information i noterna för finansiella rapporter kan minska effekterna av tolkningsutrymmen och således skapa en bättre jämförbarhet. Därav finns det en möjlighet att det hade kunnat ge ett annorlunda utfall.

# 4 Teori

## 4.1 IFRS 15

Den stora skillnaden mellan den gamla standarden och IFRS 15 är att tidigare identifierades intäkten då risken för varan eller tjänsten fördes över till företaget i den nya standarden är det kontrollen som är den avgörande faktorn. Den nya standarden är även mer övergripande och medför en gemensam form av identifiering av intäkter för de flesta branscher.

IFRS 15 är indelad i en femstegsmodell:



### 4.1.1 Steg 1 - Identifiera kontrakt

Följande villkor ska gälla för att avtal med kund ska redovisas enligt IFRS 15 (p.9):

- Kontraktet är godkänt av alla parter
- Varje parts rättigheter i förhållande till produkterna eller tjänsterna som ska överföras kan identifieras
- Betalningsvillkoren kan identifieras
- Kontraktet har ett kommersiellt intresse
- Det är troligt att ersättningen företaget är berättigad till kommer dem tillhanda

### 4.1.2 Steg 2 - Identifiera förpliktelser

Ett kontrakt kan innehålla flera förpliktelser. En förpliktelse är ett löfte om att överföra antingen en vara eller tjänst (eller en kombination av dessa) till kunden. Denna kan vara en distinkt eller en serie av distinkta varor och tjänster (IFRS 15, p. 22). Punkt 26 innehåller flera exempel på när en vara eller en tjänst är distinkt, t.ex. försäljning av varor producerade av ett företag eller att utföra ett avtalat uppdrag. För att en vara eller tjänst ska vara distinkt måste två kriterier vara uppfyllda enligt punkt 27 (egen översättning):

- kunden kan ha nytta av varan eller tjänsten, antingen på egen hand eller i samband med andra resurser som finns tillgängliga för kund; och
- löftet om att överföra varan eller tjänsten kan urskiljas från andra löften i kontraktet

Punkt 29 ger ytterligare tre faktorer som tyder på att en vara är distinkt:

- företaget förser inte kunden med en signifikant tjänst av att integrera varan eller tjänsten med andra varor eller tjänster för att skapa slutprodukten som är avtalad i kontraktet
- en vara eller tjänst i kontraktet blir inte signifikant modifierat av en annan vara eller tjänst i kontraktet
- varan eller tjänsten är inte i hög grad beroende av eller sammanhängande med andra varor eller tjänster i kontraktet

Ytterligare en indikation att kontrollen gått över till kunden är att kunden accepterat varan (IFRS 15, p.38e). Standarden ger fler detaljer under punkterna B83-B86 (IFRS 15). Om företaget kan objektivt bedöma att de tillgodosett specifikationerna enligt avtal för varan eller tjänsten så är godkännandet från kunden endast en formalitet som inte ska påverka bedömningen när kontrollen är överförd till kund (IFRS 15, B84). När företaget inte kan bedöma om kunden har en direkt användning av varan eller tjänsten förs kontrollen över då kunden bekräftar att avtalets specifikation är tillgodosedd (IFRS 15, B85).

För att ge ytterligare riktlinjer till IT-branschen för när varor och tjänster är distinkta har IASB konstruerat ett exempel. I exemplet finns två olika case som redogör hur två olika scenarion ska tolkas för en mjukvaruutvecklare (IFRS 15, exempel 11).

#### 4.1.3 Steg 3 - Fastställ transaktionspris

Priset är den summa som företaget förväntas vara berättigad till i överföringen av varan eller tjänsten (IFRS 15, p. 47). Priset kan vara beroende av en eller flera typer av variabler, och kan vara mer eller mindre osäker. Exempel på variabler är t.ex. rabatter, bonus och återbetalning (IFRS 15, p. 51). Företaget ska dock anta att överföringen av varan eller tjänsten kommer ske enligt kontrakt, det vill säga att kontraktet inte kommer bli avbrutet, förnyat eller modifierat (IFRS 15, p. 49).

#### 4.1.4 Steg 4 - Fördela transaktionspriset

Det identifierade transaktionspriset ska fördelas på varje förpliktelse till det värde som skildrar vad företaget förväntar sig ha rätt till i utbyte för varje enskild förpliktelse (IFRS 15, p. 73). Företaget ska fastställa det fristående försäljningsbeloppet för varje förpliktelse och kan behöva göra en bedömning av det fristående försäljningsbeloppet om detta inte är direkt observerbart (IFRS 15, p. 76 och p. 78). Metoder som föreslås i standarden, under punkt 79, är:

- a) Marknadsbedömning, vad skulle kunder vara villiga att betala för en liknande vara eller tjänst på den marknaden som företaget verkar i. Detta tillvägagångssätt kan även inkludera konkurrenters prissättning.
- b) Förväntade kostnader plus en vinstmarginal
- c) Rest approach, det vill säga att kvarstående belopp som återstår när andra förpliktelser tilldelats ett värde, blir ett restvärde för kvarvarande förpliktelser. Denna metod får endast användas om ett av följande kriterier är uppfyllda:
  - i. företaget säljer samma vara eller tjänst till olika kunder till väldigt variabla priser, eller
  - ii. företaget har ännu inte fastställt ett pris för den varan eller tjänsten och har heller inte tidigare sålts fristående.

#### 4.1.5 Steg 5 - Intäktsför när (eller om) företaget tillgodoser förpliktelsen

En intäkt uppstår när kontrollen överförs, antingen över tid eller under en viss tidpunkt. Kontroll över en vara eller tjänst definieras som när företaget styr användningen av och kan tillgodose sig alla de väsentliga fördelarna med varan eller tjänsten. Fördelarna med varan eller tjänsten är de intäkter den direkt eller indirekt ger upphov till.

Förpliktelseerna tillfredsställs vid en viss tidpunkt om kriterierna för att intäktsföra över tid inte är uppfyllda enligt punkterna 35-37 (IFRS 15, p. 38). Den logiska följderna därav är att bestämma om förpliktelseerna tillgodoses över tid. Ett av följande tre kriterier ska vara uppfyllda för att intäktsföring över tid ska gälla (IFRS 15, p. 35):

- a) Kunden får och konsumerar de fördelar som levereras samtidigt som leverantören levererar,
- b) Leverantörens prestationer skapar eller förbättrar en tillgång som kunden kontrollerar under tiden tillgången skapas eller förbättras, eller
- c) Leverantörens prestationer skapar inte en tillgång med en alternativ användning för kunden och leverantören har en verkställande rätt till betalning för prestationer utfört fram till dagens datum.

För att avgöra om företaget har rätt till betalning för prestationer fram till dagens datum ska företaget ta hänsyn till både avtalet och gällande lagstiftning (IFRS 15, p. 37). Beloppet ska motsvara en proportionell vinstmarginal som förväntats av avtalet eller om den är ovanligt hög så ska den motsvara en skälig avkastning på kapitalkostnad (IFRS 15, p. B9).

En tillgång som kunden har kontroll över under tiden den skapas kan vara både materiell som immateriell (IFRS 15, p. B5). Om företaget inte kan mäta framstegen på ett tillförlitligt sätt (*reasonably measure*) får den dock inte mätas över tid (IFRS 15, p. 44).

Det finns två typer av mätmetoder för att mäta hur företaget tillgodoser förpliktelseerna över tid, input- och output-metoden. Output-metoden identifierar intäkter med direkta mätmetoder av värdet som överförs till kund, t.ex. uppnådda delmål, förfluten tid eller antal enheter producerade eller levererade (IFRS 15, p. B15). Input-metoden mäter framskridandet med tillförda resurser, t.ex. arbetstimmar, maskintimmar eller förfluten tid (IFRS 15, p. B18).

För de förpliktelser som istället identifieras vid en viss tidpunkt kan kundens godkännande av en tillgång vara en antydning på att kontrollen överförs (IFRS 15, p. 38e och p. B83). Det ska då finnas en särskild klausul där kunden har rätt att häva kontraktet eller kräva att företaget omedelbart vidtar åtgärder om en vara eller tjänst inte möter specifikationerna enligt avtal.

## 4.2 Tolkningsutrymme

Marton et al. (2012) förklarar att en principbaserad normgivning ger förhållandevis lite vägledning kring hur principerna ska appliceras i den enskilda situationen. Istället ska företagen inom ramen för standarden och redovisningens principer göra bedömningar och

tolkningar, det vill säga att det finns ett tolkningsutrymme. Effekten av standarderna skapas därmed i en kontext, bedömningar från praktiker krävs (Alexander & Jermakowicz 2006; Bratton 2003). Risken finns att företag kan tolka reglerna olika och därmed göra skilda bedömningar. Detta i sin tur leder till att de redovisar likartade händelser på olika sätt (Rehnberg 2012). Maines (2007) menar att detta leder till lägre jämförbarhet mellan olika företags finansiella rapporter. Fortsatt säger Maines (2007) att det är viktigt att de finansiella rapporterna är jämförbara just för investerare och kreditgivare som allokerar medel till företag.

Enligt Stuebs och Thomas (2015) gör praktikernas bedömning vid applicering av standarder även att det skapas rum för dem att manipulera den finansiella rapporteringen. Marden och Brackney (2009) skriver att förtroendet för ledningens bedömningar under regelbaserade standarder har lett till finansiella fiaskon, exempelvis Enron men att förflyttningen mot mer principbaserat även skapar möjligheter till manipulering. Detta då ledningen kan forma tolkningen av standarderna till att passa deras önskemål. Langmead och Soroosh (2009) skriver att eftersom IFRS är principbaserad ger det ledningen mer flexibilitet och Callao och Jarne (2010) menar att den större flexibiliteten inom IFRS kan leda till förskönad redovisning och opportunistiskt beteende.

Rehnberg (2012) skriver i sin avhandling om nackdelar med principbaserade regler. Hon menar att de kan vara för allmänna och breda så att redovisaren får ett för stort tolkningsutrymme vilket kan leda till att redovisarens egna incitament påverkar hur standarden tolkas. Detta får även medhåll av Stuebs och Thomas (2015). Bratton (2003) menar vidare att principbaserade standarder kan leda till att något som kallas för *strategic noncompliance* används som enligt författaren innebär att redovisaren utnyttjar möjligheterna till att använda bedömning inom standarder. Det sker således en modifiering av tolkningen av standarden så att redovisningen blir som önskad och passar in i ledningens intresse. Bratton (2003) drar i sin studie slutsatsen att varken regler eller standarder kan hindra bedrägeri men att regler har störst potential att hindra det.

Frings, M.C., Frings, G.W och Mastilak (2012) skriver att den möjliga konsekvensen av att ledningen kan använda sig av egna incitament är en reduktion av relevansen, trovärdigheten och jämförbarheten för en periods intäkter och värden på tillgångar. Fortsatt skriver Frings et al. (2012) att investerarnas möjlighet att räkna ut framtida kassaflöden från aktuella intäkter kommer att försvagas. Således kan ledningens ökade handlingsfrihet leda till en större informationsrisk för investerarna.

Ett annat viktigt fenomen när det finns möjligheter till manipulation är *earnings management*. Callao och Jarne (2010) skriver att desto mer rum för flexibilitet ju högre är sannolikheten för *earnings management*. Healy och Wahlen (1999) definierar *earnings management* som något som inträffar när ledningen använder sig av bedömningar i den finansiella rapporteringen eller i planeringen av transaktioner. Detta för att antingen missleda intressenter kring hur företagets ekonomiska prestation sett ut eller för att påverka utfallet av ledningens avtal, som existerar

för att få ledningens incitament att stämma överens med externa intressenter, vilket beror på vad redovisat resultat blir.

Jeanjean och Stolowy (2008) fann i sin studie att *earnings management* inte minskade efter introduktionen av IFRS utan tvärtom visade på en ökning i Frankrike. Även Callao och Jarne (2010) får i sin studie fram resultat som visar på att förskönade periodiseringar och opportunistiskt beteende har ökat sedan IFRS infördes i Europa och menar att detta bekräftar att principbaserad redovisning lämnar ett större utrymme för *earnings management*. Ytterligare en studie av Van Tendeloo och Vanstraelen (2005) visar på att förskönade periodiseringar har ökat efter införandet av IFRS.

En variant av *earnings management* är resultatutjämning. Det finns två olika sorter av resultatutjämning (Eckel 1981 se Albrecht och Richardsson 1990) - naturlig resultatutjämning och avsiktlig resultatutjämning. Naturlig resultatutjämning innebär att intäkterna i en verksamhet naturligt fördelas på ett jämt sätt (Eckel 1981 se Albrecht och Richardsson 1990). Avsiktlig resultatutjämning innebär att ledningen strukturerar intäktsgenereringen till ett mer jämt intäktsflöde, men även att tidpunkten för redovisning manipuleras för att på så sätt få ett jämt intäktsflöde.

### 4.3 Jämförbarhet

Målet med finansiella rapporter är att tillhandahålla information till investerare, långivare och kredittagare (The Conceptual framework for Financial reporting, OB2). Informationen hjälper användaren att förstå företagets styrkor och svagheter (The Conceptual framework for Financial reporting, OB13). De kvalitativa egenskapernas syfte i IASBs föreställningsram är att identifiera den sorts information som troligtvis är den mest användbara (The Conceptual framework for Financial reporting, QC1). Jämförbarhet är en av de kvalitativa egenskaperna i IASBs föreställningsram och möjliggör för användaren av de finansiella rapporterna att förstå likheter och skillnader mellan både företag och olika redovisningsperioder (The Conceptual framework for Financial reporting, QC20). Detta är viktigt för att användaren ska förstå och kunna välja mellan olika alternativ (The Conceptual framework for Financial reporting, QC21). Syftet med jämförbarhet är att skapa likadan redovisning för det som är lika och att det som är olika ska kunna urskiljas (The Conceptual framework for Financial reporting, QC23). IASB förklarar även i sin föreställningsram att jämförbarheten minskas om flera alternativa sätt att redovisa samma typ av transaktion tillåts (The Conceptual framework for Financial reporting, QC25).

# 5 Tolkningsutrymmen för standardavtal 90 i IFRS 15

## 5.1 Steg 1 Identifiera kontrakt



För det första steget, identifiering av kontrakt, har inga kommentarer angetts av IT-branschen och inga andra kommentarer som vi kan se skulle vara applicerbart för standardavtal 90. Vi bedömer att steget inte är det som skapar något större problem för branschen och går direkt vidare till steg 2.

## 5.2 Steg 2 Identifiera förpliktelser



### 5.2.1 Distinkta varor/tjänster

IFRS 15 redogör för när förpliktelserna är separat identifierbara. Vi förstår av respondenterna att denna del är svår att tyda av främst två orsaker, dels då det kan uppstå motsägelser och dels då vissa definitioner är vaga. För avtal 90 kan distinkta varor och tjänster utgöra vad som redogörs i avtalets inledning, “tjänsterna kan innefatta utbildning, installation och annan tjänst i anslutning till leverans av produkter” (Avtal 90, ingress).

Punkt 29 är ett hett diskussionsämne hos respondenterna, bland annat hos ID 26 och 307, på grund av sin ofta motsägelsefullhet gentemot de andra punkterna för hur en distinkt vara eller tjänst identifieras. ID 64 tycker att punkten är klar för byggbranschen men att den är oklar inom andra branscher och kan därför oavsiktligt leda till skilda tillämpningar i praktiken. Vi tycker också att denna del är svårbegriplig. Dels är det svårt att förstå hierarkin då egenskaperna för om en vara eller tjänst är distinkt är många, men även då de vaga definitionerna i punkt 29 leder till att subjektiva bedömningar krävs.

Det är en stor andel av respondenterna som ser punkt 29 som svårtolkad, däribland flera inom IT-branschen. Det är uttrycken “*highly interrelated*”, “*significant service of integrating*” och “*significant modification and customization*” som ifrågasätts och respondenterna efterfrågar

en tydligare definition eller exemplifiering. ID 165 menar att den praktiska tillämpningen kan variera då definitionen inte är tydlig. ID 309 skriver att de förstår att syftet med punkt 29 är att undvika att för många separata förpliktelser ska bli identifierade, men menar att termerna “*significantly modified and customized*” inte kommer att lösa problemet då de en kombination av varor och tjänster inom ett kontrakt ofta är anpassade till varandra. ID 256 menar vidare att det är normalt med en simpel installation av en standardprodukt på ett sätt eller annat. Vi anser att intervallet för modifiering och anpassning är stort vid försäljning av mjukvara, allt från en enkel installationskörning till att bygga ett program från grunden. Var någonstans på denna skala “*significant modification and customization*” placerar sig är en bedömning och diskrepansen för denna bedömning mellan företag kan bli stor.

Många av respondenterna var osäkra och bekymrade över hur “*post contract services*” (PCS) skulle redovisas. För avtal 90 finner vi dessa under punkt 12 där leverantören ansvarar för att avhjälpa de fel som påtalats inom ett år. Avtalet ger rätt till leverantören att förebyggande avhjälpa fel genom att göra nödvändiga uppdateringar. Det är tydligt i IFRS 15 att IASB avser uppdateringar som en distinkt service då de i den slutgiltiga versionen har lagt till just mjukvaruuppdateringar som ett exempel för just detta. Vi tror att även “fixa buggar och problem” kan anses distinkta enligt standarden. Detta då de uppfyller båda kraven i punkt 27, det vill säga kunden kan dra fördel av tjänsten med tillgängliga resurser samt att åtagandet kan urskiljas separat.

Punkt 29 i sin motstridighet förblir kvar i den senaste versionen och så även uttrycken “*highly interrelated*”, “*significant service of integrating*” och “*significant modification and customization*”. IASB har därför konstruerat exempel 11 för att ge mer klarhet för hur förpliktelserna är menade att identifieras. Exemplet innehåller två fall vid leverans av mjukvara där de redogör för vilka varor och tjänster som är distinkta. I båda exemplen anses PCS (uppdateringar och teknisk support) som distinkta var för sig då programmet tas i bruk innan dem och antas därför funktionell utan dem. I första exemplet är mjukvaran distinkt från installationen då leverantören i exemplet observerar att installationen inte “*significantly modify or customize*” mjukvaran, utan någon närmare förklaring för bedömningen. I andra exemplet är mjukvaran och installationen sammanslagen till en distinkt vara, med motiveringen att kontraktet lovar en “*significant service*” där mjukvaran och installationen ses som inputs för att producera en kombinerad output. Det problematiska med detta exempel är dock att i första stycket ska mjukvaran “*interface*” (dvs kommunicera) med nuvarande mjukvaruapplikationer och i andra stycket ska mjukvaran “*integrate*” (dvs kombinera till en helhet) med nuvarande mjukvarusystem. Skillnaden mellan dessa ord är stor för utveckling av mjukvara. Eftersom första exemplet inte förklarar närmare varför installationen inte anses “*significant*” och det inte går att förstå vad för typ av installation som beskrivs i det andra exemplet, anser vi inte dessa exempel ge någon vidare vägledning mer än att punkt 29 kan appliceras för IT-branschen i vissa situationer.

Så, vilka förpliktelser finns i avtal 90? Avtalet tillämpas vid leverans av produkt och tillhörande tjänst (Avtal 90, ingress). Antingen är produkten och tjänsten två förpliktelser eller en beroende på omständigheter som inte är helt tydliga i standarden. Därtill kan det enligt



avtal 90 finnas uppgraderingar samt utbildning (eller annan tjänst) som kan vara enskilda förpliktelser. Utbildning är inget respondenterna diskuterat men vi tror inte att detta normalt kan identifieras som en separat förpliktelse i avtal 90. Detta då vi tror att utbildningen normalt består i den nya mjukvaran och IFRS ena krav för en distinkt tjänst är att kunden ska kunna ha nytta av den på egen hand eller i samband med andra tillgängliga resurser. Då utbildningen och mjukvaran förmodligen är starkt relaterade och utbildningen inte tillför en nytta till företaget om mjukvaran är frånvarande ser vi dem som en helhet.

### 5.2.2 Risk eller kontroll

Den övergripande skillnaden mellan tidigare standarder och IFRS 15 är att intäkten sker då kunden får kontroll över produkten eller tjänsten istället för när risken går över. Däremot finns det en del i den nya standarden, punkt 38e, där kontrollen kan gå över till kund i det ögonblick då risken går över. ID 122 framförde sina bekymmer om avsaknaden av tydlighet avseende risken som en indikator av många, utan prioritet framför andra, för när kontrollen förs över till kund.

Under rubriken “*Customer Acceptance*” (B83-B86) beskrivs mer ingående hur och när risken blir en del av bedömningen. Vi anser att vägledningen för om när risken är en del i bedömningen är tämligen vag. Det finns ett exempel i B84 men det exemplet riktar sig till tillverkningsindustrin och är svårt att tillämpa på immateriella produkter. Ett av kraven (B83) är att kunden har rätt att annullera kontraktet eller kräva att varan eller tjänster korrigeras om den inte tillgodoser de krav som de kommit överens om. Vi har svårt att se i vilka situationer en leverantör inte har skyldighet att uppfylla de krav som specificeras enligt kontrakt. Vidare kräver IFRS 15 att om leverantören objektivt kan fastställa att produkten eller tjänsten överensstämmer med specifikationen kan inte risken vara en del av bedömningen. Inom IT-branschen är detta ett avgörande moment för om den nya standarden kommer att påverka tidpunkten då intäkten sker eftersom risken övergår till kunden när kunden godkänt leveransen (eller när perioden för leveransk kontroll är förbi). Kunskapen för denna objektivitet ligger hos företaget. Där kan det vara svårt för externa parter att avgöra hur objektiv motivationen i verkligheten är. Eftersom risk tidigare varit den avgörande indikatorn kan det medföra att företag inom branschen kommer att lägga alltför stor vikt på detta. ID 33 har framfört en oro om detta och bett dem att inte inkludera risk som en del av bedömandet för när kontroll överförs.

Det avgörande för om risken överhuvudtaget kan beaktas vid avgörandet om när kontrollen överförs till kund är dock att kunna motivera att produkten eller tjänsten överförs vid en viss tidpunkt snarare än över tid. Därav kommer senare diskussion om leverans vid en viss tidpunkt eller över tid vara avgörande.

### 5.3 Steg 3 Fastställ transaktionspris



Enligt punkt 49 ska man anta att överföringen av varan eller tjänsten kommer ske enligt kontrakt och att kontraktet inte kommer bli uppsagt, förnyat eller modifierat. Eftersom priset i standardavtal 90 är angett som fastpris (Avtal 90, p.7.1) så ser vi inga problem eller underlag för analys av steg 3 och går direkt vidare till steg 4.

### 5.4 Steg 4 Fördela transaktionspriset



Inom IT-branschen, som ID 57 beskriver det, är varje kontrakt unikt. Inget kontrakt är det andra likt och mjukvaran säljs till variabla priser. Varje kunduppgörelse är komplex, innehållandes hundratals produkter och med förhandling om nästan varje aspekt i kontraktet. De kräver ofta en bred portfolio med lösningar, support och tjänster där ingen enskild faktor driver kunderna i deras köpbeslut. Kunden förhandlar generellt om det totala värdet snarare än separata enheter. ID 89 bekräftar vidare att det finns stora utmaningar inom branschen för att identifiera fristående försäljningspris och att det för mjukvaror ofta ingår många olika sammankopplade eller relaterade delar från samma leverantör för att tillfredsställa kundens behov. Som ett exempel för svårighet belyser ID 34 att uppgraderingar är framtida alternativ, vilket innebär svårigheter att tillskriva ett värde på.

Ändamålet, enligt IFRS 15, när priset allokeras på de olika förpliktelserna är att beloppet ska skildra den del som leverantören har rätt att få i utbyte för den enskilda förpliktelsen. I första hand ska det fristående försäljningsbeloppet för varje förpliktelse identifieras med hjälp av all rimligen tillgänglig information. I proportion till försäljningsbeloppet fördelas transaktionspriset på de olika förpliktelserna. Standarden ger tre olika förslag för hur detta kan göras: marknadspris, förväntade kostnader plus medräknat en vinstmarginal eller en *rest approach*. För de företag som använder avtal 90 kan priset för de olika förpliktelserna vara mer eller mindre kända och kräva mer eller mindre grad av subjektiv bedömning. Emellertid för de flesta, om inte för samtliga, kommer de förpliktelser som kännetecknas som “*when-and-if*” innebära en subjektiv bedömning. Vi är eniga med ID 307 i att det kan krävas bedömning i stor utsträckning och som i vissa fall även blir godtycklig. Precis som ID 271 spår tror även vi att branschen kommer att bli mer komplex i framtiden och att i brist på

tydliga riktlinjer kan standarden orsaka ojämförbara och icke-transparenta finansiella rapporter.

## 5.5 Steg 5 Intäktsför när (eller om) företaget tillgodoser förpliktelsen



### 5.5.1 Vid en tidpunkt eller över tid

Punkt 35a: “kunden får och konsumerar de fördelar som levereras samtidigt som leverantören levererar”, är förmodligen inte tilltänkt för just mjukvara. Punkten är nog snarare tilltänkt för löpande tjänster, så som städning vilket även exemplifieras i punkt B3. Men vi ser att det i teorin skulle vara möjligt att denna punkt kan appliceras för mjukvara då det i punkt B4 specificeras att punkt (a) gäller om en annan leverantör inte skulle till en avsevärd del behöva göra om det arbete som utförts till dagens datum. Endast ID 307 har kommenterat detta som ett självklart kriterium för att förpliktelser överförs över tid, men vi finner inga belägg för att detta är vanligt förekommande inom IT- branschen även om det i teorin vore möjligt.

Den mest diskuterade punkten för IT-branschen är punkt (b): “leverantörens prestationer skapar eller förbättrar en tillgång som kunden kontrollerar under tiden tillgången skapas eller förbättras”. ID 233 konstaterar att inom branschen är det för de flesta kontrakt kunden som har kontroll över tillgången när den skapas eller förbättras men ID 339 efterfrågar fler praktiska exempel för att underlätta bedömningen. Båda respondenterna tillhör IT-branschen. Däremot tycker ID 165 att kravet för att kunden har kontroll över tillgången under tiden den skapas eller förbättras är svår att applicera för utveckling av mjukvara. IASB har i den slutgiltiga standarden förtydligat i punkt B5 att det kan gälla både för materiella som immateriella tillgångar. Då detta förtydligande var ombett från IT-branschen tolkar vi det som ett svar från IASB för denna punkt att de avser även täcka mjukvara.

Gällande mjukvara som specialanpassats till kund har leverantören knappast en alternativ användning av tillgången. ID 205 menar vidare att vissa produkter (som t ex mjukvara) kan vara standardiserad men ändå inte ha en alternativ användning på grund av praktiska begränsningar. I standardavtal 90 finns ingen hänvisning till vad kunden är skyldig att betala om kontraktet hävs innan arbetet är slutfört. Enligt punkt 37 gäller punkt (c) endast om summan de har rätt till har samma vinstmarginal som i kontraktet eller, om vinstmarginalen i kontraktet är ovanligt hög, den vinstmarginal som leverantören normalt har i liknande kontrakt. För att vidare bestämma om detta gäller måste det tas hänsyn till vad gällande lag säger. I enlighet med lagkommentar 8 i databasen Karnov är tjänster inte reglerade särskilt i svensk lag utan avtalsfrihet råder (Köplag, 1990:931).

IASB tycks anse att punkt 35b ska omfatta mjukvaror då de, efter begäran från branschen, förtydligat att punkten gäller även för immateriella tillgångar. Vid genomgång av respondenterna kan vi urskilja att branschen identifierar sig i första hand med punkt (b) men samtidigt ser vi en diskrepans hos respondenterna. Den kritiska delen för denna punkt är hur branschen förstår kriterium (b), och då främst hur ordet "kontroll" kommer att tolkas. Flera respondenter med god kunskap i redovisningsstandarder har uttryckt en oro för att definitionen av kontroll är alltför teoretisk samt att fastställandet om kontroll har överförts kräver bedömning. Denna oro riktar sig särskilt till servicekontrakt och de ber om förtydligande. ID 75 specificerar särskilt mjukvara som en av de branscher som skulle gynnas av ett förtydligande. Definitionen har dock inte förtydligats i detta avseende och det finns en överhängande risk för diskrepans inom branschen. Om vi går tillbaka till den tidigare diskussionen kring att risk fortfarande kan vara en indikator på när intäkten sker så är tolkningen av ordet "kontroll" den avgörande faktorn för hur företag inom branschen kommer identifiera intäkter, det vill säga om de fortsätter så som det görs idag eller om de vid införandet av IFRS 15 börjar identifiera intäkter över tid.

Det var inga respondenter som lämnade några kommentarer för att mäta framsteg av en förpliktelse som tillfredsställs över tid som kan appliceras för mjukvaruutveckling. IFRS 15 ger bland annat förfluten tid och förbrukad arbetstid som metoder. Vi upplever dessa som de mest lämpliga där den senare passar för de avtal som kräver ojämn resursfördelning under arbetets gång. Eftersom kontraktet har ett slutdatum tror vi också att leverantören kan göra en rimlig fördelning över tid.

Det som dock kan vara problematiskt är PCS, då de är av karaktären "*if and when*". Det går inte att förutse när eller om prestationsåtagandena överhuvudtaget kommer ske. Vi anser det svårt att av den principbaserade standarden identifiera om dessa åtaganden ska överföras över tid eller vid en viss tidpunkt. Visserligen kan punkt 44 tolkas som att det ska redovisas vid en viss tidpunkt då den beskriver att endast intäkter som kan vara objekt för "*reasonably measure*", dvs mätas på ett tillförlitligt sätt, får mätas över tid. ID 80 förstår det som att PCS ska intäktsföras vid en viss tidpunkt och framför kritik för detta och beskriver två olika situationer - den ena där en uppdatering aldrig realiserats utan intäkterna för denna prestation förfaller i slutet av kontraktet och den andra där det sker flera uppdateringar men där det inte tillfaller intäkter på de senare då alla intäkter redan aktiverats vid första uppdateringen. Även om ID 80 talar om just uppdateringar så kan samma exempel tillämpas för att fixa buggar eller problem. ID 34 menar vidare att eftersom uppgraderingar ligger i leverantörens kontroll så finns det en risk för manipulation om de identifieras vid en viss tidpunkt. Leverantören kan välja att göra uppdateringarna tidigare eller senare och skifta intäkten mellan olika perioder. I avtal 90 är perioden ett år, vilket gör det möjligt att flytta intäkter mellan två olika räkenskapsår och då även mellan kvartal- och halvårsrapporter.

## 6 Diskussion

IFRS är en principbaserad standard. Marton et al. (2012) skriver att IFRS kräver bedömningar och tolkningar, något som vi även menar kommer att krävas vid tillämpning av den nya intäktsstandard. Vår analys belyser de tolkningsutrymmen som IFRS 15 kommer att medföra för avtal 90. Dessa ger utrymme för medveten manipulering (Stuebs & Thomas, 2015) men även att likartade händelser omedvetet redovisas på olika sätt då svårigheterna i standarden gör att den kan tolkas olika (Rehnberg 2012).

Analysen visar att det finns vissa delar som skapar ett större tolkningsutrymme och därmed ger extra utmaningar vid införandet av IFRS 15. Dessa är vaga definitioner och motstridigheter vid identifiering av förpliktelser, svårigheter att bedöma fördelning av transaktionspriset för PCS. Dessutom finns det även tolkningsutrymmen som kan skapa utrymme för medveten manipulation, däribland utrymme vid planering av intäkter vid uppgraderingar, utrymme vid planering av intäkter då de realiseras över tid samt ett eventuellt utrymme att kunna motivera att kontrollen överförs då risken går över till kund. Vi har även hittat ett fel i exempel 11. Då detta är ett uppenbart fel som vi hoppas kommer att rättas till innan 2018 nämner vi inte det närmare i detta kapitel.

Den följande diskussionen kommer att utgå från ovan nämnda utrymmen och vilka effekter dessa kan få på den kvalitativa egenskapen jämförbarhet. Vi diskuterar även vad tolkningsutrymmet ger för risker avseende manipulation av intäkter då detta minskar möjligheterna till en god jämförbarhet.

Att identifiera distinkta förpliktelser, ansågs av flera respondenter luddigt där punkt 29 anses särskilt problematisk. Punkten anses svårtolkad då den kan vara motstridig gentemot andra punkter och då den innehåller vaga definitioner. En annan del som är svår att bedöma är identifikationen av transaktionspris för PCS som t.ex. uppgraderingar då företagen ofta inte vet just om eller när de kommer inträffa. Detta gör att företag behöver använda sin egna bedömning för att tolka dessa, så kallat tolkningsutrymme. Rehnberg (2012) beskriver att tolkningsutrymme kan skapa en inkonsekvent tillämpning och orsakar, medvetet eller omedvetet från företagets sida, en negativ effekt på den kvalitativa egenskapen jämförbarhet. Inkonsekvens i de finansiella rapporterna, som uppstår av detta tolkningsutrymme, får en konsekvens för intressenterna (Maines 2007).

Ovan två nämnda tolkningsutrymmen ger också rum för medveten manipulering. Företaget kan, med väl vald motivering, välja det alternativ som passar dem bäst vid identifieringen av distinkta varor. Vägledningen är otydlig om en mjukvara och installationen av denna är en eller två distinkta förpliktelser. Då de identifieras som en samlad förpliktelse redovisas de över tid men ses de som två distinkta förpliktelser redovisas mjukvaran vid en tidpunkt och installationen över tid. På samma sätt kan "*when-and-if*" tjänster vara subjekt för medveten manipulation och företagen kan, om de finner en möjlighet och lyckas formulera en god motivering, fördela intäkter med ett annat mönster än den de egentligen finner mest lämplig

enligt god redovisningssed. De kan t.ex. medvetet planera uppgraderingar i innevarande eller nästa period och på så sätt påverka vilken period *when-and-if* tjänsten intäktsförs. En annan del som ger en risk för medveten manipulering från företagsledningens sida är fördelning av transaktionspriset då intäkten realiserar över tid. Tolkningsutrymmet kan komma att utnyttjas i form av *earnings management*, det vill säga försköning av redovisningen. De kan av olika anledningar ha incitament att få in mer intäkter för innevarande period och intensifiera arbetstimmarna innan periodens slut och på så vis få öka intäkterna för perioden. Vi tror dock att möjligheterna i de flesta fall är begränsade då arbetstimmar normalt sett är en begränsad resurs.

Det finns flera studier om risker för manipulering när det finns utrymme och incitament hos ledningen (Stuebs & Thomas 2015; Marden & Brackney 2009; Rehnberg 2012). Bratton (2003) använder uttrycket *strategic noncompliance* för denna form av manipulering och denna risk finner vi i alla fem nämnda tolkningsutrymmen. Samtliga utrymmen kan bli objekt för planering av intäkter i ett annat mönster än det naturliga, dvs intäktsfördelning (Eckel 1981 se Albrecht och Richardsson 1990).

Callao och Jarne (2010) skriver att *earnings management* kan uppstå vid flexibilitet, något som uppstår för en principbaserad standard som IFRS 15. Flertalet studier (Jeanjean & Stolowy 2008; Callao & Jarne 2010; Van Tendeloo & Vanstraleen 2005) har visat på att IFRS tidigare har lämnat utrymme för *earnings management*, vilket därför ger anledning att undersöka risken för detta även för framtida standarder som t ex IFRS 15. De konsekvenser som kan uppstå av att ledningen kan komma att använda sig av *earnings management* är att det missleder intressenter (Healy & Wahlen 1999). Återigen blir konsekvenserna att eftersom underlagen för investerarna egentligen inte visar den verkliga bilden så blir de beräknade kassaflödena annorlunda och allokeringen av medel påverkas. Precis som Maines (2007) angett så kommer även redovisningen bli inkonsekvent vilket i sin tur påverkar jämförbarheten.

Dessa typer av medvetet missbruk av tolkningsutrymmen påverkar jämförbarheten på ett negativt sätt som i sin tur leder till en icke konsistent redovisning (Maines 2007). Precis som Frings et al. (2012) skriver så kan en möjlig konsekvens av detta bli att investerare får svårare att beräkna kassaflöden, risken för investeringen ökar och investeraren får till följd felaktiga beslutsunderlag vid valet att allokera likvida medel till olika investeringar.

Ett annat eventuellt problemområde som vi funnit är att det kan finnas en möjlighet att företag kan fortsatt intäktsföra då risken går över då det finns ett utrymme för detta i standarden. Vi tror dock att det i de allra flesta fall kommer vara svårt att motivera eftersom det kräver att förpliktelsen överförs vid en viss tidpunkt.

Ovan är vad vi anser kan komma att vara problematiska, men de verkliga effekterna går inte att se och studera förrän efter standardens ikraftträdande.

## 7 Slutsats

Intäkter är en av de viktigaste delarna i de finansiella rapporterna för att visa hur ett företag går. Historien visar att intäkter varit föremål för manipulation och i de värsta fallen även bedrägeri. IASB och FASB är medvetna om att intäkter är en viktig och kritisk del i företagets redovisning och projektet med den nya intäktsstandarden IFRS 15 är ett led i att öka informationsvärdet på redovisningen. Nackdelen med principbaserade regler är att de kan ge ett för stort tolkningsutrymme som i sin tur kan leda till att redovisarens egna incitament påverkar hur standarden tolkas. Därför måste nyttan avvägas mot riskerna men då är det även viktigt att vara medveten om dessa tolkningsutrymmen. Inte minst för standardsättarna men även för revisorer för att veta vad de behöver rikta extra uppmärksamhet kring och investerare får en vetskap om de brister som kan finnas i de finansiella rapporter de läser.

Genom analys av IFRS 15 och *comment letters* har vi funnit följande tolkningsutrymmen som kan vara problematiska för de företag som använder avtal 90:

- Vaga definitioner och motstridigheter vid identifiering av förpliktelser.
- Utrymme för planering av intäkter vid uppgraderingar.
- Svårigheter att bedöma fördelning av transaktionspriset för PCS (*when-and-if*).
- Utrymme för planering av intäkter då de realiseras över tid.
- Ett eventuellt utrymme att kunna motivera att kontrollen överförs då risken går över till kund.

Vi har utöver det noterat en felaktighet i exempel 11 som snarast bör rättas till av standardsättarna, där orden "*interface*" och "*integrate*" blandas ihop. På grund av den skilda betydelsen av dessa ord vid arbete med mjukvaror gör detta fel exemplet nästan överflödigt innan det blir korrigerat.

I diskussionen utvecklar vi vidare hur dessa tolkningsutrymmen kan få en negativ effekt på jämförelse, både företag och perioder emellan. Vi riktar ytterligare även varningsflagg om att företagsledningar kan använda dessa tolkningsutrymmen för medveten manipulation av redovisningen och ger exempel på hur detta skulle kunna gå till. Manipulation av redovisningen har nämligen också en negativ effekt på jämförbarheten.

Eftersom IFRS 15 ännu inte är i bruk hos något företag ännu går det dock inte att studera hur effekten av dessa tolkningsutrymmen kommer te sig. Men vår studie ger en tidig heads-up och en djupare förståelse för hur standarden kan komma att innebära för branschen. Även om de verkliga effekterna inte visas förrän en tid efter företagen tagit den i bruk är det nödvändigt med en djupare förståelse av problemområdena innan införandet för att då kunna identifiera effekterna av dem. Vår studie är även intressant för IT-branschen nu när de står inför en omfattande implementering av IFRS 15. Även om vi studerat just avtal 90, så är den analys vi gjort i mer eller mindre utsträckning även tillämpbar på andra kontrakt. I och med denna studie så har en uppenbar felaktighet i exempel 11 kommit till kännedom som behöver bli rättad i god tid.

Vi vill vidare förtydliga att vi är positiva till IFRS 15 och en principbaserad standard. Denna studie är av naturliga skäl kritisk till IFRS 15 eftersom vi valt att endast fokusera på problematiken och inte de positiva förändringarna.

## 7.1 Förslag till fortsatt forskning

IFRS 15 är en komplex standard som riktar sig till en bred målgrupp och kommer således påverka de flesta branscher. I denna studie har vi valt en väldigt liten del av ett enormt område, studien har endast studerat standarden från IT-branschens perspektiv. Liknande studier av andra branscher, så som t ex byggbranschen, skulle bidra till en förståelse för de tolkningsutrymmen som existerar för andra typer av verksamheter. Efter att företag implementerat och börjat använda IFRS 15 kan vidare studier visa de verkliga effekterna på dessa tolkningsutrymmen.

Även en bredare förståelse för standarden och delar av den som vi inte berört är intressanta för ytterligare studier. Exempel på detta är andra typer av avtal som berör t ex licenser eller variabla priser, ett fokus på balansräkningen snarare än resultaträkningen eller informationsvärdet för de nya krav som ställs på de finansiella rapporterna.



## 8 Källförteckning

Albrecht, W.D. & Richardson, F.M. (1990). Income smoothing by economy sector. *Journal of business finance and accounting*, 17(5), ss. 713-730.

Alexander, D. & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), ss. 132–164.

Bratton, W.W. (2003). Enron, Sarbanes-Oxley and accounting: Rules versus principles versus rents. *Villanova Law Review*, 48(4), ss. 1023–1055.

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 2. uppl., Stockholm: Liber.

Callao, S. & Jarne, J.I. (2010). Have IFRS Affected Earnings Management in the European Union?. *Accounting in Europe*, 7(2), ss. 159-189.

Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y. & Lin, Z. (2010). The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 21(3), ss. 220.

EY (2015). *The new revenue recognition standard - software and cloud services*. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying\\_IFRS\\_in\\_Software\\_and\\_Cloud\\_Services:\\_The\\_new\\_revenue\\_recognition\\_standard\\_-\\_software\\_and\\_cloud\\_services/\\$File/Applying%20IFRS-Tech\(Software\)-Rev-Jan2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_in_Software_and_Cloud_Services:_The_new_revenue_recognition_standard_-_software_and_cloud_services/$File/Applying%20IFRS-Tech(Software)-Rev-Jan2015.pdf) (Hämtad 2016-04-13)

Falkman, P. & Lundqvist, P. (2016). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – ny grund för intäktsredovisning. *Balans*. <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-%E2%80%93-ny-grund-for-intaktsredovisning.pdf> (Hämtad 2016-04-13)

FASB (2014) Background information and Basis for conclusions. [http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1176164076149&acceptedDisclaimer=true](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176164076149&acceptedDisclaimer=true) (Hämtad 2016-04-17)

Frings, M.C., Frings, G.W. & Mastilak, M.C. (2012). Does IFRS Stand for InFormation Risk?. *Financial Analysts Journal*, 68(3), ss. 17-21.

Healy, P.M. & Wahlen, J.M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), ss. 365-383.

IASB (2008a). *Discussion paper: Preliminary views on Revenue recognition in Contracts with customers.*

[http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/DP\\_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/DP_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf) (Hämtad 2016-05-26)

IASB (2008b). *IASB and FASB propose joint approach for revenue recognition.*

Pressmeddelande, 2008-12-19.

<http://www.iasplus.com/en/binary/pressrel/0812revenueppr.pdf> (Hämtad 2016-04-12)

IASB (2010). *IASB and FASB propose a new joint standard for revenue recognition.*

Pressmeddelande, 2010-06-24.

<http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/revenue-recognition-ED-June-2012.aspx>

(Hämtad 2016-05-19)

IASB (2010). *The Conceptual framework for Financial*

*reporting* <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>

(Hämtad 2016-05-14)

IASB (2014). *IFRS 15: Revenue from contracts with customers.*

<http://www.pwc.com/mx/es/servicios/archivo/2014-07-ifrs-15.pdf> (Hämtad 2016-04-24)

IASB (2014). *IFRS 15 - Revenue from contracts with customers.* London: IASB.

IASB (2012). *Online comment letters: 2011-230 – (Revised) – Revenue recognition (Topic 605): Revenue from Contracts with customers.*

[http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter\\_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project\\_id=2011-230](http://www.fasb.org/jsp/FASB/CommentLetter_C/CommentLetterPage%26cid=1218220137090%26project_id=2011-230) (Hämtad 2016-04-17)

IFRS Foundation & IASB (2016). *Analysis of the IFRS jurisdiction profiles.*

<http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx> (Hämtad 2016-05-19)

IFRS Foundation & IASB (u.å.) *Comment letters.* <http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Comment-letters.aspx>

(Hämtad 2016-04-26)

IFRS Foundation (2013). *Due Process Handbook.*

[http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due\\_Process\\_Handbook\\_Resupply\\_28\\_Feb\\_2013\\_WEBSITE.pdf](http://www.ifrs.org/DPOC/Documents/2013/Due_Process_Handbook_Resupply_28_Feb_2013_WEBSITE.pdf) (Hämtad 2016-04-16)

IT&Telekomföretagen (2014). *Allmänna bestämmelser Avtal 90 Version 2014.*

IT&Telekomföretagen, mailkontakt den 20 maj 2016.

IT&Telekomföretagen (u.å.). *Standardavtal - standardavtalen är det bästa sättet att förhindra en tvist mellan två parter*. [broschyr]

Jacobsen, D.I. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.

Jeanjean, T. & Stolowy, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), ss. 480-494.

Karnov (2016-) Stockholm: Karnov Group. [Elektronisk resurs]

KPMG (2016) *Revenue Issues in-depth*.

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf>  
(Hämtad 2016-05-14)

Langmead, J.M. & Soroosh, J. (2009). International Financial Reporting Standards: the road ahead. *The CPA Journal*, 79(3), s. 16.

Lincoln, S.Y. & Guba, G.E. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, Calif: Sage.

Lundqvist, P. (2014). *Tillämpning av redovisningsnormer*. Diss. Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Göteborg: Bokförlaget BAS.

Maines, L.A. (2007). Spotlight on principles-based financial reporting. *Business horizonz*, 50(5), ss. 359-364.

Marden, R.E. & Brackney, K.S. (2009). Audit Risk and IFRS. *The CPA Journal*, 79(6), ss. 32.

Marton, J., Lumsden, M., Pettersson, A.K. & Lundqvist, P. (2013). *IFRS - i teori och praktik*. 3. uppl., Stockholm: Sanoma utbildning.

Merriam, S.B. (1998). *Qualitative research and case study applications in education; Revised and expanded from case study research in education*. California: Jossey Bass Inc.

Norris, F. (2011). Lehman Case Hints at Need to Stiffen Audit Rules. *New York Times*. 28 Juli. [http://www.nytimes.com/2011/07/29/business/in-lehman-case-a-hint-that-audit-rules-are-lacking-floyd-norris.html?\\_r=0](http://www.nytimes.com/2011/07/29/business/in-lehman-case-a-hint-that-audit-rules-are-lacking-floyd-norris.html?_r=0) (Hämtad 2016-04-12)

Patel, R. & Davidson, B. (2011). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.

|

- Pettersson, J. (2014). Eniro i bokföringsskandal. *Dagens nyheter*, 5 september. <http://www.dn.se/ekonomi/eniro-i-bokforingsskandal/> (Hämtad 2016-05-16)
- Rehnberg, P. (2012). *Redovisning av immateriella tillgångar i samband med förvärvskalkylering: principbaserade redovisningsregler och relevans*. Diss. Göteborg: Göteborgs universitet. <http://hdl.handle.net/2077/30372> (Hämtad 2016-05-09)
- Rekordstort skadestånd till Prosolvias konkursbo (2013). *Ackordscentralen*, (3), ss. 3-5. [http://www.ackordscentralen.se/sites/default/files/pdf/ackordscentralen\\_nyheter\\_nr3\\_2013\\_0.pdf](http://www.ackordscentralen.se/sites/default/files/pdf/ackordscentralen_nyheter_nr3_2013_0.pdf) (Hämtad 2016-05-16)
- Stuebs, M.T. & Thomas, C.W. (2011). Principles-Based Accounting: The Case for Principled Judgment. I Cynthia Jeffrey (red.). *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. Emerald Group Publishing Limited, ss. 47 - 73.
- Tan, H., Wang, S. & Welker, M. (2011). Analyst Following and Forecast Accuracy After Mandated IFRS Adoptions. *Journal of Accounting Research*, 49(5), ss. 1307-1357.
- Van Tendeloo, B. & Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14(1), ss. 155-180.
- Weaver, L. & Woods, M. (2015). The Challenges Faced by Reporting Entities on Their Transition to International Financial Reporting Standards: A Qualitative Study. *Accounting in Europe*, 12(2), ss. 197.
- Yin, Robert K. (2014). *Case study research: design and methods*. 5. uppl. London: SAGE.

## 9 Bilaga 1 - delar av avtal 90

All text nedan är direkt kopierade ur standardavtal 90, 2014 års version. Vi har fått ett godkännande om att publicera detta utdrag per mail 2016-05-20.

Vi har analyserat avtalet i sin helhet, men dessa punkter är de som varit väsentliga och nämns i analysen.

Avtalet inleds med:

**Dessa allmänna bestämmelser är avsedda att tillämpas vid leverans av Produkter och tillhörande tjänster. Tjänsterna kan innefatta utbildning, installation och annan tjänst i anslutning till leverans av Produkter.**

**Dessa allmänna bestämmelser utgör bilaga till av parterna träffat avtal. Om det i Avtalet förekommer motstridiga uppgifter har de av parterna upprätaade delarna av Avtalet företräde framför dessa allmänna bestämmelser.**

**Tillkommande leverans enligt tilläggsavtal är separat leverans om inte annat särskilt angivits.**

- 3.3 Leverantören installerar i överenskomna lokaler och i enlighet med allmänt gällande svenska föreskrifter.
- 3.4 Första installationsdag är den dag då leverantören ska äga tillträde till överenskomna lokaler och utrustning, så att installationen kan vara slutförd vid leveranskontrollperiodens början.

#### 4. Leveransdagar och leveranskontroll

- 4.1 Avtalad leveransdag är den dag då Leveransen ska uppfylla Avtalad specifikation. Detta ska ha kunnat kontrolleras av kunden under en leveranskontrollperiod omfattande, om annat inte överenskommit, sju arbetsdagar före avtalad leveransdag. Är installationen försenad, räknas i stället leveranskontrollperioden från färdig installation. Om parterna överenskommit om detta sker leveranskontroll enligt leveranskontrollbilaga. Kunden ska godkänna Leveransen då den uppfyller Avtalad specifikation.
- 4.2 Effektiv leveransdag är den dag
  - a) Leveransen godkänts av kunden, eller
  - b) leveranskontrollperioden upphör, utan att kunden gjort befogad skriftlig anmärkning mot Leveransen, eller
  - c) Leveransen uppfyller Avtalad specifikation efter det att leverantören avhjälpst av kunden under leveranskontrollen skriftligen gjorda befogade anmärkningar mot Leveransen. Utbildning och assistans som ska utföras efter Leveransen i övrigt påverkar inte fastställandet av effektiv leveransdag.
- 4.3 Avvikelse från Avtalad specifikation som är utan betydelse för Leveransens avsedda användning och som inte innebär olägenhet för kunden ska inte påverka fastställandet av effektiv leveransdag. Leveransen ska trots sådan avvikelse anses uppfylla Avtalad specifikation.
- 4.4 Under leveranskontrollperioden får kunden på egen risk använda Leveransen för avsett ändamål. Om kunden därefter utan att effektiv leveransdag har inträtt, använder Leveransen eller del av denna i sin verksamhet utan leverantörens skriftliga medgivande, inträder effektiv leveransdag för den del av Leveransen som använts.

## **6. Risken för Leveransen**

Risken för Leveransen övergår på kunden vid effektiv leveransdag.

## **7. Pris, betalning**

- 7.1 I avtalshandlingarna förekommande priser och avgifter är exklusive mervärdeskatt och andra efter Avtalets träffande fastställda tillkommande skatter. Priserna är fasta och angivna i svenska kronor, om annat inte anges.

## **12. Ansvar för fel**

- 12.1 Leverantören är skyldig att enligt bestämmelserna nedan och med den skyndsamhet omständigheterna kräver på egen bekostnad avhjälpa fel i Leveransen som består i att Leveransen inte uppfyller Avtalad specifikation.
- 12.5 Leverantören får för att kunna uppfylla sitt ansvar företa sådana förändringar i Produkt som man kan visa är nödvändiga på grund av uppdatering i annan Produkt. Sådana förändringar får dock inte medföra att Leveransen inte längre uppfyller Avtalad specifikation.

## 10 Bilaga 2 - respondenter

ID	Organisation	Verksamma inom:
ID 26	IBM Corporation	IT-företag
ID 33	Pricewaterhousecoopers LLP	Revisions- och rådgivningsbolag
ID 34	ABB Asea Brown Boveri LTD	Elkraft- och automationsteknik, utvecklar mjukvara
ID 57	Synopsys Inc.	Mjukvara och programmering
ID 64	KPMG IFRG Limited	Revisions- och rådgivningsbolag
ID 75	Deloitte Touche Tohmatsu Limited	Revisions- och rådgivningsbolag
ID 80	Daimler AG	Fordonstillverkare, utvecklar mjukvara
ID 89	European Software Accounting Group	Företräder företag i den europeiska mjukvaru-industrin (Alcatel-Lucent, Dassault Systèmes, Nokia, Sage, SAP, Software AG)
ID 122	Moss Adams LLP	Redovisningsbolag
ID 165	Japanese Institute of CPAS	Organisation för auktoriserade revisorer i Japan
ID 205	RSM International Limited	Revisions- och rådgivningsbolag
ID 233	Fujitsu Limited	IT-företag
ID 256	Keidanren	Ekonomisk organisation
ID 271	Confederation of Swedish Enterprise	Svenskt näringsliv, företräder privata företag i Sverige
ID 307	SAP AG	Mjukvara
ID 309	Swedish Financial Reporting Board	Kollegiet för svensk bolagsstyrning, främja god bolagsstyrning i svenska börsnoterade bolag