INTÄKTSREDOVISNING I ALL ENKELHET, ELLER KOMPLEXITET?

- En studie av intäktsredovisningens utmaningar och problem

Magisteruppsats i externredovisning
Företagsekonomiska institutionen
Höstterminen 2012

Handledare: Thomas Polesie
Författare: Andreas Sjöström
Patrik Ingelsbo
Förord

Vi vill börja med att rikta ett stort tack till vår handledare Thomas Polesie, professor på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet. Thomas har genom sitt stora kunnande inom området givit oss nya infallsvinklar och feedback under hela processen samt visat en stark nyfikenhet för vårt arbete vilket varit både givande och inspirerande. Inga frågor har varit för dumma att ställa och det har alltid funnits utrymme för oss själva att vidareutveckla Thomas tips.

Vi vill också tacka alla våra respondenter som tagit sig tid att ställa upp på intervjuer. Alla har bidragit med värdefull information och bidragit till att vi fått ett ständigt ökat intresse för intäktsredovisning vilket har gjort uppsatsen till vad den är idag.

Vi passar också på att tacka varandra för mycket gott samarbete.

Andreas Sjöström Patrik Ingelsbo

Göteborg, 11 januari 2013

Bakgrund och problem: Ett bolags intäktsredovisning är centralt för ett företags välmående. Olika problem uppstår för olika branscher och flera redovisningsskandaler har uppdagats under de senaste åren, men genomgående har "revenue recognition", alltså att bestämma när och hur intäkter ska tas upp i sin helhet, varit en av de största utmaningarna inom intäktsredovisning. Hur har intäktsredovisningen utvecklats genom åren?

Syfte: Syftet med denna uppsats är att ta en närmare titt på intäktsredovisning inom svenska företag och hos aktiva revisorer för att få djupare förståelse av problematiken som fortfarande finns kvar efter år av förändringar, då speciellt frågan om när en intäkt ska tas upp.

Avgränsningar: Uppsatsen centrerar sig kring svenska företag och vidare har vi valt att fokusera på intäkt ifrån varuförsäljning och inte tjänsteintäkter eller sådana intäkter ifrån royalty, utdelning eller ränta. Värdeningsfrågor är något vi har valt att ta avstånd ifrån i denna uppsats för att begränsa dess omfattning till ett hanterbart område.

Metod: Vi har använt oss av en kvalitativ metod där vi har haft intervjuer med både företag och revisorer för att få fram deras syn på intäktsredovisningen igår och idag. Detta har vi ställt emot nuvarande regelverk samt en del skrifter som tagit upp hur intäktsredovisningen utvecklats.

Resultat och slutsatser: Vi har lokalerat ett par huvudfrågor som påverkar intäktsredovisningen till den grad att det kan orsaka problematik. Informationsteknikens utveckling, försiktighetsprincipens långsamma fall ifrån prominens, frågetecknenas kring utvecklingen av redovisning i helhet och intäktsredovisningen i synnerhet i hur nytt och kostnad ställs mot varandra samt hur finansmarknadens krav har gjort att intäktsredovisningen drar åt ett för verksamheterna negativt håll.


Nyckelord: Intäktsredovisning, principer, IAS 18, försiktighetsprincipen, relevans
# TABLE OF CONTENTS

Kapitel 1 Inledning

1.1 Bakgrund .................................................................................................................. 6
1.2 Problemdiskussion .................................................................................................. 7
1.3 Syfte ....................................................................................................................... 7
1.4 AVGRÄNSNINGAR ............................................................................................... 8

Kapitel 2 Metod

2.1 Uppsatsens utformning och innehåll ................................................................... 9
2.2 Val av teori ............................................................................................................. 9
2.3 Val av studieobjekt ............................................................................................... 9
2.4 Val av bolag och respondenter ........................................................................... 9
2.5 Datainsamling ....................................................................................................... 10
   2.5.1. Intervjuer ..................................................................................................... 10
2.6 Materialanalys ....................................................................................................... 10
2.7 Studiens tillförlitlighet och trovärdighet ............................................................... 11
2.8. Källkritik ................................................................................................................ 11

Kapitel 3 Referensram

3.1 IASB ....................................................................................................................... 12
   3.1.1 Kvalitativa egenskaper ................................................................................ 12
       Relevans ............................................................................................................. 12
       Tillförlitlighet .................................................................................................... 12
       Jämförbarhet ..................................................................................................... 12
       Informationsekonomi ....................................................................................... 13
   3.1.2 Principerna .................................................................................................... 13
       Matchningsprincipen ....................................................................................... 13
       Realisationsprincipen ..................................................................................... 13
       Försiktighetsprincipen .................................................................................... 13
       Periodiseringsprincipen .................................................................................. 14
   3.1.3 Revenue recognition .................................................................................... 14
3.2 IAS 18 och Svenska regler .................................................................................... 15
   3.2.1 Svenska regler .............................................................................................. 16
3.3 Skillnad mellan drift och finans ........................................................................... 17
   3.3.1 Redovisningen blir allt mer komplex ........................................................ 17
3.4 Risk and fraud ....................................................................................................... 18
3.5 Business Intelligence .................................................................................................................................................. 19
3.6 Tidigare forskning ......................................................................................................................................................... 19

Kapitel 4 Empiri ................................................................................................................................................................... 20
4.1 Intervju Revisor PWC 12-12-06 .................................................................................................................................. 20
4.2 Intervju med Revisor Deloitte 12-12-06 ..................................................................................................................... 21
4.3 Intervju med Revisor KPMG 12-12-19 ....................................................................................................................... 23
4.4 Intervju tidigare ekonomichef Stena Miljö, 12-12-18 ............................................................................................... 25
4.5 Intervju Koncernredovisningschef Lindex AB, 12-12-18 ............................................................................................ 26
4.6 Intervju Redovisningsspecialist KPMG 12-12-07 ................................................................................................. 28
4.6.1 Mailfrågor ............................................................................................................................................................... 29

Kapitel 5 Analys ..................................................................................................................................................................... 31
5.1 Principernas utveckling .............................................................................................................................................. 31
5.2 Svensk vs internationell redovisning ......................................................................................................................... 32
5.3 Risk and fraud .............................................................................................................................................................. 33
5.4 ITs påverkan ............................................................................................................................................................... 33
5.5 Branschspecifik försäljning ........................................................................................................................................ 34

Kapitel 6 Slutsats ................................................................................................................................................................. 35

Bilaga 1: Källförteckning ................................................................................................................................................. 38
Artiklar:............................................................................................................................................................................ 38
Tryckta källor: ................................................................................................................................................................. 38
Regelverk: ........................................................................................................................................................................ 38
Uppsatser och avhandlingar: ....................................................................................................................................... 39
Elektroniska källor: ......................................................................................................................................................... 39
Intervjuer:.......................................................................................................................................................................... 39

BILAGA 2: Frågor till revisorer ........................................................................................................................................ 40
BILAGA 3: Frågor till Redovisningsspecialist ................................................................................................................ 42
BILAGA 4: Frågor till ekonomiansvarig ....................................................................................................................... 43
KAPEL 1 INLEDNING

I DETTA KAPEL KOMMER VI ATT BESKRIVA BAKGRUNDEN SOM HAR LETT FRAM TILL STUDIEN. EN PROBLEM DISKussion KOMMER ATT HÅLLAS FÖR ATT SEDAN MYRNA UT I EN FÖRKLARING AV SYFTET FÖR STUDIEN. KAPELLET AVSLUTAS SEDAN MED DE AVGRÄNSNINGAR VI HAR VALT FÖR STUDIENS INNEHÅLL.

1.1 BAKGRUND

Ett bolags intäktsredovisning är centralt för ett företags välmående, dels dess redovisade välmående, men även det juridiska välmåendet. Ett av de vanligaste problemen som uppkommer i samband med skatterevision och som leder till rättsprocesser är intäktsredovisning som man bland annat kan se med Prosolvia-målet (Neurath, 2011). Detta beror ofta på felaktiga periodiseringar eller "svarta pengar" i omlopp, men det finns otaliga problem som kan uppstå i samband med att intäkter ska redovisas.

Intäktsredovisningen har varit central för redovisningen i helhet de senaste sextio, sjuttio åren där det har börjat som en subjektiv tolkning av vad en inkomst egentligen är till en sorts mätning gjord av ekonomer. Mätningarna har hela tiden utvecklats till att bli så precisa som möjligt och har gett upphov till flera olika principer för hur värdering av intäkter ska ske (Evans, 2003).


Med exempel såsom Prosolvia-målet, SECs granskning och andra mindre och större händelser inom intäktssredovisningen de senaste åren har vi valt att skriva om problematiken i intäktssredovisningen, hur den utvecklas och hur uppfattningen inom revisions- och redovisningsbranschen ser ut.
1.2 PROBLEMDISKUSSION


Evans skrev 2003 "While revenue recognition represents the biggest item on the financial statement, it has the smallest amount of accounting rules governing it". Sedan dess har intäktsredovisningen utvecklats en hel del på internationell och nationell nivå med ett fokus som har växt med åren. I skrivande stund utvecklar IFRS en nyare version av IAS 18 med strikta regler kring informationen som ska finnas med intäktsredovisningen. Vikten av intäktsredovisningen är redan behandlad, men denna vikt går att sammanfatta mer i att det skall vara "rätt" mått på intäkter som tas upp, det vill säga varken för mycket då detta övervärderar ett företag, eller för lite då detta sätter företaget i risk. Då det regelverk som finns är baserat mestadels på principer och riktlinjer så kommer det alltid att återfinnas tolkningsproblematik och olika syns på redovisningen mellan branscher och länder, en problematik som utvecklas med tiden och det samhälle vi lever i.

Hur ser då problematiken nuförtiden ut? Genom denna studien önskar vi dokumentera dels de problem som olika branscher noterar med redovisningen enligt de gällande principer och regler som finns samt att göra vissa jämförelser med de problem som tidigare varit gällande inom redovisningen.

1.3 SYFTE

Syftet med denna uppsats är att ta en närmare titt på intäktsredovisning inom svenska företag och hos aktiva revisorer för att få en djupare förståelse av den problematik som fortfarande finns kvar efter år av förändringar, då speciellt frågan om, när en intäkt ska tas upp. Genom att kartlägga detta och sammanfatta i ett par punkter hoppas vi på att kunna bidra till vetenskapen och en ökad förståelse för intäktsredovisningens utveckling. Vidare kommer syftet att vara att ta reda på hur intäktsredovisningen utvecklas under åren. Syftet mynnar av detta ut i följande frågeställning och underfrågor:

- Vilka mätproblem inom intäktsredovisningen med att följa de olika regelverken upplever svenska företag och revisionsbranschen idag?
  - Hur har intäktsredovisningen utvecklats de senaste åren?
  - Vilka svårigheter existerar fortfarande nu som var aktuella för tio år sedan?
1.4 AVGRÄNSNINGAR

Vi har valt att i denna uppsats fokusera vårt arbete på intäktsredovisningen i sin helhet, men har även valt att göra vissa avgränsningar för att kunna hålla oss till kärnan i det problem vi önskar diskutera.

Vi kommer att fokusera på främst företag i Sverige. Av denna anledning kommer vi inte att gå in på exempelvis FASB/US GAAP som är de motsvarande förordningarna till IFRS i främst USA.

Vi har valt att fokusera på varuproducerande företag och sålunda inte ta upp den intäktsredovisning för tjänster alternativt ränta, utdelning och royalties som är de andra två intäktsformerna som IAS 18 tar upp i sina definitioner. Anledningen till denna avgränsning är dels för att redovisningen inom tjänsteföretag redan har behandlats i olika skrifter och teoriböcker och för att vi med de tidsbegränsningar som har existerat har valt att undvika börsbolag och större tjänstebolag.

Vi har vidare valt att inte gå in närmare på de värderingsfrågor som kan ha inverkan på intäktsredovisningen, även om vissa referenser kan förekomma under empirin för att förklara problematik.
KAPITEL 2 METOD

2.1 UPPSATSENS UTFORMNING OCH INNEHÄLL


2.2 VAL AV TEORI

Med den grund som vi har införskapptat under de senaste fyra åren på Handelshögskolan i Göteborg har vi använt oss av dels den studielitteratur som delgivits oss ifrån vår handledare professor Thomas Polesie och dels de databaser som har funnits tillgängliga för vårt arbete genom Ekonomiska Biblioteket.


2.3 VAL AV STUDIEOBJEKT

Vi har i vår studie valt att inte rikta oss till ett speciellt företag utan istället i ett försök att fånga upp så många problem med intäktssredovisningen som möjligt riktat oss mot flera olika företag, både inom revision och i övriga branscher.

Vårt fokus efter hur våra avgränsningar är uppbyggda har legat på varuproducerande företag, men i fallet med revisionsfirmor så har vi valt att fokusera intervjufrågorna mot den sortens transaktioner.

2.4 VAL AV BOLAG OCH RESPONDENTER

Vårt val av intervjurespondenter har först baserats på tillgängliga och samarbetsvilliga revisorer inom de fyra stora revisionsfirmorna. Genom kontakt med studentansvarig på KPMG, PWC och Deloitte där vi presenterade vårt ämne och önskemål på respondent, blev vi tilldelade personer...

Då frågeställningen till icke-revisorer inte är direkt avhängig av vilken post i företaget personen innehar så har vi inte fokuserat på någon speciel post inom företagen utan nästan oss med att ställa frågeställningarna till lämplig person som har haft med redovisningen av inkomster att göra.

Vidare under uppsatsens gång har vi gjort försök att få tag på lämpliga respondenter på fler företag inom varuproduktion i Göteborgsregionen men på grund av säsongsbetoning inom redovisning så har de rätta personerna varit otillgängliga för intervjuer.

### 2.5 DATAINSAMLING

#### 2.5.1. INTERVJUER

Under de intervjuer som har använts under studiens gång så har vi använt oss av semistandardiserade intervjuer då vi anser det lättare att komma till kvalitativa slutsatser om tillfälle ges för uppföljningsfrågor. Dessa uppföljningsfrågor kommer agera främst för att fördjupa svaren ifrån respondenterna för att undvika missförstånd men även för att vidare styrka uttalanden ifrån andra respondenter.

Intervjuerna kommer att transkriberas i sammanfattad form, det vill säga inte ord för ord utan med sammanfattad text utifrån de svar som ges på våra frågor. Detta för att ge mer tid åt själva analysen då vår tid är begränsad under hela perioden.

Respondenterna kommer att mottaga intervjufrågorna på förhand för att bättre kunna förbereda sina svar vilket vi anser stärker trovärdigheten i intervjuerna. En sidosida av att respondenterna får möjlighet att förbereda svaren på den strukturerade delen av intervjun är att det skapar en behagligare och mindre spänd stämning på intervjun, en stämning som kan leda till mer introverspektiva tolkningar ifrån respondenterna.


### 2.6 MATERIALANALYS

Respondenterna har innan intervjun blivit frågade om de tillåter bandning av intervjun. Bandningen transkriberades sedan i semistrukturerad sammanfattning och användes som källa för ytterligare en sammanfattning i empiriavsnittet.
2.7 STUDIENS TILLFÖRLITLIGHET OCH TROVÅRDIGHET

Enligt tidigare studier så lägger en kvalitativ studie såsom vår en större vikt vid validiteten än reliabiliteten av anledningen att reliabilitet blir missvisande när två olika respondenter har möjlighet att ge olika svar på samma fråga vilket kan undvikas vid kvantitativa studier (Patel & Davidson, 2003). Reliabiliteten har arbetats med under studiens gång, bland annat genom att använda sig av olika branscher och företag för de olika respondenterna. Vidare har vi inte sett några tecken på subjektivitet hos respondenterna då frågeställningarna är sådana att de inte direkt har med anställningen eller företaget att göra. Vi har inte sett några tecken på svaghet i validiteten för studien, mycket på grund av frågeställningen då den inte lämnar rum för anledningar att förvränga resultatet inom exempelvis intervjuerna. Genom att samtliga respondenter har delivits möjligheten att läsa igenom sina intervjuavsnitt i empirin så har vi försökt förstärka validiteten ytterligare då detta garanterar riktigheten i våra sammanfattningar och tolkningar.

2.8. KÄLLEKRITIK

IFRS Regelverket publicerades år 2005 och är det regelverk vi valt att fokusera på. För att öka relevansen i vår uppsats så har vi letat information i så sena publikationer som vi kommit åt. Det har också gett oss möjligheten att få insikt i den senaste diskussionen kring intäktsredovisning.

Vi hade helst sett att vi hade hållt fler intervjuer med personer inom icke-revisionsföretag för att få en vidare syn ifrån olika branscher på hur olika affärer skapar olika problem vid intäktsredovisningen. Detta har vi försökt överbrygga genom att intervjuar en redovisningsspecialist som kommer i kontakt med många olika företag och inte är specialiserad mot någon bransch.
KAPITEL 3 REFERENSRAM

I DETTA KAPITEL KOMMER VI ATT TA UPP DE OLIKA TEORIerna KRING INTAKTSREDOVISNING SOM KOMMER ATT AGERA REFERENSRAM FÖR OSS UNDER UPPSATSENS GÅNG. REFERENSRAMEN KOMMER ÄVEN ATT FUNGERA SOM ENgrund FÖR vad som senare kommer att bli vår analys och har delvis sammanställts i takt med att empirin och analysen har blivit klar.

3.1 IASB


3.1.1 KVALITATIVA EGENSKAPER

Inom redovisningen finns ett antal egenskaper av kvalitativ art som behöver uppfyllas för att god redovisningssed ska kunna anses existera. Dessa egenskaper är främst nedtecknade inom IASBs ”Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter”, men återfinns bland annat i FASBs ”conceptual framework” och är i olika former accepterade inom redovisningen i helhet (Smith, 2006).

RELEVANS

Relevans är en så kallad primär egenskap då det är det huvudsakliga kriteriet för att informationen ska vara användbar för beslut. Användbarheten bestäms dels genom en så kallad prognos- och en återföringsrelevans. Informationen ska helt enkelt vara relevant för prognosföring och för att kunna återföras i redovisningen. Minimikrav för detta är begriftighet och aktualitet för att redovisningen ska vara relevant. Om inte informationen är lättillgänglig och aktuell för beslut i nutid så kan således inte informationen anses relevant.

TILLFÖRLITLIGHET

Vikten av tillförlitlighet i redovisningen är även denna avgörande för att redovisningen ska anses vara riktig som finansiell information. Man talar om validitet och verifierbarhet av den finansiella informationen där validiteten främst handlar om att man ”avbildar de aspekter av verkligheten som man avser att avbilda” (Smith, 2006). Verifierbarheten handlar om att informationen i redovisningen ska kunna verifieras som sann, exempelvis genom att underlag i form av kvitton eller dylikt ska finnas för att bestyrka samtliga poster inom redovisning.

JÄMFÖRBARHET

Den tredje större kvalitativa egenskapen är jämförbarhet och brukar oftast betecknas som två olika sorts jämförbarhet, dels mellan företag och dels över tid. Jämförbarheten över tid kan styrkas genom att använda sig av tidigare års redovisning som en benchmark för hur det har utvecklat sig över tid. Jämförbarhet mellan företag handlar om att olika värden ska kunna
beräknas på samma sätt mellan företag för att informationen ska vara relevant vid exempelvis val vid köp mellan två olika aktier.

INFORMATIONSEKONOMI

Denna egenskap är av stor vikt för redovisningen, även om den sällan nämns i samband med kvalitativa egenskaper. Egenskapen handlar om att kostnaden för att ta fram information ej får överstiga nyttan med att ta fram den, det vill säga att en balansgång måste finnas. Denna egenskap är väldigt svår att konkretisera och finns i olika former utöver den standardiserade som vi tog upp. Bland annat så ställs också frågan huruvida vinsten i att ta fram informationen kan tillfalla en intressegrupp medan kostnaden tillfaller en annan (Smith, 2006).

3.1.2 PRINCIPERNA

MATCHNINGSPRINCIPEN


REALISATIONSPRINCIPEN

Smith (2006) beskriver själva förloppet med realisationsprincipen som ett ”cash to cash” förlopp där startpunkten är att likvida medel går ut ur företaget för någon typ av anskaffning och där förloppet sluts när kundfordringen är betald och likvida medel åter går in i företaget. Under hela förloppet ställs frågan ”när ska vi redovisa ökningen av nettotillgångarna?”. Varje del i ett förlopp kan anses ge bidrag i sig tillverkning, försäljning etc. Det som eftersöks är ”den kritiska händelsen”. Dessa kritiska egenskaperna validitet och verifierbarhet är centrala delar i realisationsprincipen. Validitet säger i detta fall att resultatet ska avspegla de verkliga händelserna. De kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet är centrala delar i realisationsprincipen. Validitet säger i detta fall att resultatet ska avspegla de verkliga händelserna. De kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet är centrala delar i realisationsprincipen. Validitet säger i detta fall att resultatet ska avspegla de verkliga händelserna. De kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet är centrala delar i realisationsprincipen. Validitet säger i detta fall att resultatet ska avspegla de verkliga händelserna. De kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet är centrala delar i realisationsprincipen. Validitet säger i detta fall att resultatet ska avspegla de verkliga händelserna. De kvalitativa egenskaperna validitet och verifierbarhet är centrala delar i

FÖRSIKTIGHETSPRINCIPEN


Försiktighetsprincipen har i de senast två åren satts i rampljuset i samband med värderingar av aktier och optioner i HQ Bank ABs portföljer vilket tillsammans med ett antal andra faktorer fick börsjätten på fall (Neurath, 2011).

PERIODISERINGSPRINCIPEN

Periodiseringsprincipens koncept är att transaktioner och händelser ska bokföras till den period de händer och inte till den period när själva kassaflödet sker. Exempel på detta kan vara att enligt principen bör lönekostnader bokföras den period de intjänas snarare än månaden de utbetalas. På så sätt slipper redovisningen bli lidande av dröjsmål som kan uppkomma i väntan på in-/utflöden (accountingtools.com).

3.1.3 REVENUE RECOGNITION


### 3.2 IAS 18 och Svenska Regler

I IASBs föreställningsram framgår det att IAS regelverket där IAS 18 intäkter ingår ska vägleda alla användare av redovisning, dvs, IASBs styrelse, revisorer, normgivare, utformare av finansiella rapporter och de dagliga användarna av finansiella rapporter som sådana kan verka inom organisationen.

En intäkt definieras enligt IASBs föreställningsram enligt följande:

"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 ökningar som kommer av tillskott från ägarna."

Intäker uppkommer inom företagets ordinarie verksamhet och kan vara försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter. Vi har i vår uppsats valt att fokusera på intäkter förknippade med försäljningsintäkter och ersättningar. En intäkt definieras enligt IAS 18 definitionen:

"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." (IAS 18, punkt 7)

Syftet med standarden IAS 18 är att gå lite djupare än definitionen i IASB och förklara hur vissa typer av transaktioner och händelser ska behandlas i redovisningen. Vad som dock är den kanske svåraste och den viktigaste frågan när det gäller redovisning av intäkter är när intäkt ska redovisas. I syftet i IAS 18 specificeras det också att det handlar om när intäkten ska redovisas i själva resultatrappor. Enligt standarden ska en intäkt redovisas i rapporten över totalresultat när det är "sannolikt" att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Standarden ska visa på vilka kriterier som ska uppfyllas och ger också vägledning om hur kriterierna ska tolkas.

Standarden omfattar redovisning av intäkter vid tre typer av transaktioner:

- **Försäljning av varor.** Detta gäller varor som tillverkats av företaget samt handelsvaror som köpts in för vidareförsäljning.
- **Annons utnyttjande av ett företags tillgångar som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.**
Värdering av intäkter ska ske till verkligt värde. Vidare ska det tas hänsyn till eventuella rabatter vid väderingen. Standarden tydliggör också att byte av liknande varor eller tjänster inte är intäktsgenererande.

Vid försäljning av varor som vi kommer fokusera på ska ett antal villkor vara uppfyllda för att en intäkt ska få redovisas (IAS18, punkt 14). Det är följande fem villkor:

- Företaget har till köparen överfört de betydande 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.
- Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar 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.

Överförandet av betydande risker och förmåner har oftast att göra med äganderätten enligt juridiska avtal. Om företaget inte har överfört betydande risker och förmåner eller behåller något betydande engagemang så ska inte intäkten redovisas (IAS 18, punkt 16). Det finns dock ett antal undantag från reglerna (IAS 18, punkt 20)

- när företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion vilket inte omfattas av normala garantivillkor,
- när intäkten från en försäljning är beroende av köparens intäkt som denne erhåller från sin försäljning av varorna,
- när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en betydande del av avtalet, vilken inte har slutförts av företaget, och
- när köparen har rätt att häva köpet av skäl som är angivna i försäljningsavtalet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att det ska ske.


3.2.1 SVENSKA REGLER


Bokföringsnämnden (BFN) har framtagit ett allmänt råd för intäktssredovisning som används av icke-noterade organisationer. BFNAR 2003:3 liknar mycket IAS 18 även detta då det härstammar ur RR11, även om det exkluderar vissa av punkterna i RR11. Ett framträdande exempel på skillnaderna mellan BFNs allmänna råd och IAS 18 är att mindre företag enligt BFN inte kan förväntas ha effektiva interna system för rapportering och budgetering. Sålunda finns
en alternativregel för redovisning av tjänsteuppdrag till fast pris där de mindre företagen får vinstavräkna vid arbetets slutföring. Detta leder även till en rättvisande bild mot den svenska skattelagstiftningen (Marton et al, 2010).

3.3 SKILLNAD MELLAN DRIFT OCH FINANS


3.3.1 REDOVISNINGEN BLIR ALLT MER KOMPLEX

"Det verkar som om lagstiftaren är mer angelägen om att möjliggöra det senaste modet på finansmarknaden än att verka för att det ska vara praktiskt möjligt att på ett någorlunda objektivt sätt göra en vettig resultat- och balansräkning, skriver Hans Edenhammar" – (Edenhammar, 2004)


### 3.4 RISK AND FRAUD

Risk and fraud är ett begrepp som revisorskåren använder sig av vid kartläggning och granskning av ett företags möjliga oegentligheter och risker. Det är en stor del av revisorns arbete ute på företag och alla stora revisionsbolag har sina egna modeller för att handskas med eventuella problem eller jobba förebyggande (www.ey.com/se). Termen fraud är ett samlingsnamn för oegentligheter inom ett företag eller intressenter emellan. Det innefattar bland annat; korruption, pengatvätt, mutor, stöld osv. “Fraud essentially involves using deception to dishonestly make a personal gain for oneself and/or create a loss for another.” Tre typer av fraud som har dykt upp under de senaste decennierna är; Stöld eller felaktig användande av företagets tillgångar, förfalskning och manipulering av företagets finansiella rapporter, ren korruption med bland annat mutor. Fraud är något som drabbar alla storlekar av bolag (Doody, 2009).


3.5 BUSINESS INTELLIGENCE

Hur redovisningen sköts idag skiljer sig en hel del ifrån hur den sköttes för två hundra år sedan, till stor del på grund av dagens datorer. I och med att våra maskiner har kunnat utföra desto mer komplexa beräkningar och funktioner så har det även öppnats möjligheter för att använda detta i redovisningen.

Från enkla redovisningsprogram med kredit och debit-funktioner till så kallade cloud-program som samlar flera olika verktyg och funktioner i ett och samma program för sammanställande av extensiva rapporter så finns det en hel del nya verktyg för redovisaren. Tillgången till en ny bredd av information talas ofta om som ”Business intelligence” som är förmågan för en organisation att samla och organiserar data och information för företaget, vilket kan erbjuda stabilitet och en stark konkurrensfördel (Rud, 2009).

Genom Business Intelligence så ämnas det att skapa bättre beslutsgrund för företagen, något som kan översättas i redovisningen till en högre tillförlitlighet till kvaliteten i redovisningen. I och med att informationsteknologin utvecklas vidare blir det viktigare att ledningen har tillgång till och kan förstå hur man hanterar verktygen (Augusto Casas, 2008).

Vikten utav ett korrekt användande av sina verktyg inom informationsteknologi och Business Intelligence visas utav hur IT-revision har blivit vanligare i dagens samhälle. IT-revisionen utförs för att kvalitetssäkra hur IT-systemen producerar sin information och görs ofta förebyggande innan en vanlig revision utförs (www.ey.com/se).

3.6 TIDIGARE FORSKNING

Det finns omfattande tidigare forskning på ämnet intäktsredovisning där man bara genom att använda sig utav GUNDA, Göteborgs Universitetsbiblioteks Databas, kan få fram 14 studentuppsatser, två böcker och tidskriftsartiklar genom att söka på ”intäktsredovisning”. ”Revenue recognition” ger närmare 150 000 böcker, över 120 000 artiklar, 9000 avhandlingar och så vidare.

Respondenten (som hädanefter kommer att refereras till som "revisor") framtogs tillsammans med PWCs uppsatsansvarige som en lämplig kandidat för intervjun och kontakten togs med respondenten direkt därefter. Efter att revisorn delgivits frågorna som återfinns i appendixet så utfördes intervjun på plats på PWCs kontor i centrala Göteborg.

Revisor är en partner på PWC som har arbetat 26 år som auktoriserad revisor och ytterligare 5 år som assistent. Under sin tid på PWC så har revisorn arbetat med olika sorts företag, både på koncernnivå och småföretagsnivå samt internationellt och nationellt. Revisor jobbar sålunda med både de svenska reglerna såsom BFNAR och de internationella IFRS-reglerna.

Något som revisorn gör klart redan från början är att det alltid är en viktig fråga med intäkter för revisorer och för företag. Det kan alltid förekomma knöligheter. Inte nödvändigtvis vad gäller tolknin
ging av lagtext utan snarare utmaningen i att förstå affären eller verksamheten du som revisor ska granska, alltså praktisk tillämpning av regler. När det gäller exempelvis företag som säljer varor så gäller det att titta bakom de transaktionerna och fundera på om det finns något mer, kanske ytterligare tjänster förknippade med varan, bland annat i avtalen mellan företag.

Revisor nämner att företagen ofta är väl förberedda och genomtänkta vad gäller intäktsredovisningen. Dem vet vad de vill uppnå. För en revisor kan det bli många olika situationer som uppstår beroende på typ av bolag och storlek.

Om någon ny regeländring är på väg eller att IFRS är på väg att uppdatera standarder så som fallet varit med IAS 18 tar revisorn tidigt kontakt med företaget och informerar om vad som kan komma att hända på en löpande basis. Det förs sedan en dialog och även utbildningar i ämnet så att företagen blir väl insatta. Revisor får både en granskande och en rådgivande roll mot företaget genom detta.


I arbetet med IAS 18 upplever revisorn inga konstigheter med grundprinciperna. Det som kan vara krångligt är att det utkast till en ny standard som siktar lite bredare och mer komplext än för grunderna i affärsverksamheten hos företag. Generellt är utformningen av de finansiella rapporterna till för läsaren enligt revisorn. Revisor anser att det kan bli onödigt komplicerat
ibland med strävan att försöka täcka allting. Det blir väldigt många situationer och upplysningar som ska beskrivas vilket kan försvåra tolkningen av de finansiella rapporterna. "Ju mer information desto bättre, men det finns en risk att det drunknar i mängden".


Revisorn upplever att det blivit ett förstärkt fokus på intäktsredovisningen just på grund av nämnda skandaler. Det har blivit en större riskmedvetenhet i branschen. Det ökade fokuset har inte ett så stort samband med IFRS regelverket av dessa anledningar utan ses som mer en reaktion till skandalerna.


Fördelen med utvecklingen av IFRS regelverket är den entydighet som eftersträvas men som revisorn tidigare nämnt så är det tveksamt om så mycket detaljer är hälsosamt. Revisorn nämner återigen att skandalerna kan trycka på en önskan om ökad detaljriktedom.


4.2 INTERVJU MED REVISOR DELOITTE 12-12-06

Respondenten (som hädanefter kommer att refereras till som "revisorn") togs kontakt med via våra personliga kontaktnätverk inom Deloitte. Efter att revisorn delgivits frågorna som återfinns i appendixet så utfördes intervjun på plats på Deloittes kontor i centrala Göteborg.

Revisorn vi har intervjuat på Deloitte i Göteborg har jobbat sju år i branschen och är auktoriserad revisor sedan år 2011. Portfoliobolag som revisorn har arbetat med är en stor mix av bolag där det främst nu är tillverkande bolag som är bäst representerade. Revisorn har inte specialiserat sig inom något specifikt område utan arbetar både med svenska och internationella regleringar.

Något som revisorn börjar med att konstatera är: "Intäkter är ju ändå den mest väsentliga processen, både affärs- och verksamhetsmässigt".

För just detaljhandeln nämner revisorn ”öppet köp” som en problematik inom intäktsredovisningen. Revisorn säger dock att sådant brukar ”löses” med historiska data. Att använda sig av statistik vid beräkning av förväntade returer eller reklamationer har mer eller mindre blivit praxis. Revisorn förklarar också att just praxis är det som styr väldigt mycket hur man ser på intäktsredovisningen och hur man analyserar den.


Vid revision av bolag gäller det att ”vara vaksam när det händer något nytt”. Vid byte av system, ny kund, nytt leveranssätt etc. så finns det extra stor risk att de problem som revisorn nämnde ovan kan dyka upp. För en revisor är det viktigt att sätta sig in i hela verksamheten. För att kunna göra så bra granskningar som möjligt och även kunna ge rådgivning vid den typen av situationer krävs det att revisorn har ett bra hum om floden, processer, system m.m. Allt från att ordern kommer in till att bolaget får betalt. När revisorn arbetar så utgår man ifrån revisionsmål och ställer sig frågor för att utsträcka att omsättningen redovisas till rätt belopp (riktighet), att omsättningen är fullständig (fullständighet), att omsättningen är rätt periodiserad (avklipp), att intäkten verkligen har inträffat (inträffande) och att intäkten är rätt klassificerad.


Revisorn säger att hela anledningen till IFRS är det som man lärde sig i skolan att ”det ska ge en mer rättvisande bild och det tycker jag faktiskt att det gör”.

När vi pratar om intäktsredovisning generellt så säger revisorn att ”intäktsredovisning egentligen är ganska enkelt”. Det är sällan tolkningar av regler måste göras som kan skapa tvivelaktigheter. Revisorn nämner att det verkliga är få tolkningar, kanske bara vid vissa bedömningar av enskilda fall. Det är ”fortfarande samma rätt så enkla grunder”. Revisorn hade redan innan intervjun tänkt till på om det fanns några principer som gick emot varandra men det enda som revisorn kunde komma att tänka på var de eventuella konflikter som kan uppstå mellan realisations- och försiktighetsprincipen i när man faktiskt befinner sig i en situation där man kan
ta upp en intäkt gentemot när det kan vara viktiga med att bejaka försiktighet i redovisningen. Revisorn ser exempelvis garantiåtaganden mer som en framtida kostnad än som hinder för intäkten.


De flesta bolag har ett intresse av att hänga med i de förändringar som sker inom redovisningen. Informationsmötena som revisionsbyråerna håller brukar vara välbesökt. Företagare är mycket medvetna om att intäkter slår hårt i redovisningen.

När vi frågar om skillnaden på definitionen av intäkt i IFRS Föreställningsram kontra IAS 18 så säger revisor att det inte är något man praktiskt gör in på. Revisorn går helt enkelt sällan in i Föreställningsramen. Skulle det behövas så använder revisorn "Basis for Conclusion" som är förarbetet till Föreställningsramen.

Att granskningen har förändrats sedan revisorn började sin karriär är något som revisorn konstaterar men att det skulle bero på IFRS tror revisorn inte, snarare att en förfinning av den egna revisionsprocessen har skett.

4.3 INTERVJU MED REVISOR KPMG 12-12-19

Respondenten (som här anges efter att refereras till som "revisorn") framställs tillsammans med KPMGs uppsatsansvarige som en lämplig kandidat för intervjun och kontakten togs med respondenten direkt därefter. Efter att revisorn delivrit frågorna så utfördes intervjun på plats på KPMGs kontor i centrala Göteborg.


Vid planering av helt nya uppdrag, alltså företag som revisionsbolaget inte haft så länge som kund, så säger revisor att man tittar på tidigare årsredovisningar och analyserar intäkter över åren. Revisorn ser över alla tänkbara rutiner företaget har kring sin intäktsredovisning, bakomliggande siffror m.m. I den situationen kan det enligt revisorn vara bra att analysera intäkter över månaderna, se trender och ställa sig frågor, exempelvis: När infaller intäkterna egentligen? Års slutet är en svår situation. I skiftet mellan år, december/januari, kan det förekomma att intäkter hamnar i fel period. Revisorn tar upp ett exempel med bonusutbetalningar som ledningen vill ha bokfört i slutet av året istället för i början av nästa år. Det gäller att vara vaksam där.

Som revisor gäller det enligt vår respondent att vara medveten om och förstå risker i bolagen du


Vad gäller skillnaden i definition av intäkt mellan IFRS Föreställningsram och IAS 18 så säger revisorn att denne inte ofta hamnar i positionen att man behöver jämföra de två. Rent praktiskt upplever revisorn inga problem. Det är sällan något som riskerar trilla in i den ordinarie redovisningen.

Respondenten framtogs tillsammans med vår handledare i uppsatsen som en lämplig kandidat för att få en god insyn i ett större företags redovisning. Respondenten togs kontakt med och blev delgiven de frågorna vi hade sammanställt. Intervjun hölls på plats i lokalerna på Handelshögskolan i Göteborg.


Respondenten berättar om en speciell situation som uppstår med intäktsredovisningen inom avfallsbranschen vilket är affären som har med skrot att göra. Företag lämnar in skrot som då har ett bedömt värde vilket Stena då köper skrotet för vilket blir ingående värde i lagret. Stena som kund fakturerar (krediterar) leverantören för materialvärdet och för de tjänster som utförts (hantering och administration) debiteras kunden och det senare blir en intäkt i redovisningen. Kunden är både kund och leverantör vilket beskrivs i texten ovan, något som respondenten kallar självfakturering. Respondenten nämner att det krävs gedigen kunskap för att bedöma skrotvärdet.


Respondenten upplever som vara nöjd med intäktsredovisningen och kände inte att revisorerna heller hade mycket att kommentera på. I alla fall inte under tiden som respondenten jobbade. För att just inte ha osäkerhet i bolaget nämner respondenten viken av att inte ha så mycket ofakturerade uppdrag vid månadsboksluten. Respondentens minns att det behövdes göra bedömningar av dessa pågående och värdera summan av dessa vilket togs upp som förväntad intäkt. Att då tillämpa försiktighet var en självklarhet. "En praktisk princip att ha i bakhuvudet" säger respondenten.
När vi kommer in på jämförbarhet över tid och hur redovisningen har förändrats över tiden som aktiv inom företaget så svarar respondenten att grundtänket inom redovisningen hela tiden har varit densamma, men att systemen för hur man utför redovisningen har förändrats väldigt mycket, vilket delvis har gjort att redovisningen har blivit mer strukturerad och detaljerad.


När IFRS reglerna kom så hade Stena interna konferenser och gick igenom allt det nya för att hålla sig uppdaterade och ligga i överkant vad gäller kvalitét i redovisning även om Stena i sig inte adopterade IFRS regelverket i sin rapportering. Respondenten tycker att redovisning har en stark position i Stena Miljö. Koncernen var noga med kvalitén i redovisningen och rapporterna till myndigheterna kontrollerades noga. Vid eventuella fel eller oklarheter togs snabb kontakt med berörda myndigheter för att förtydliga eller korrigera lämnade uppgifter.

4.5 INTERVJU KONCERNREDOVISNINGSCHEF LINDEX AB, 12-12-18

Respondenten är koncernredovisningschef på Lindex AB och vår kontakt togs genom personligt kontaktnätverk inom företaget. Respondenten blev delgiven frågorna inför intervjun som sedan hölls på plats på företagets huvudkontor i centrala Göteborg.

Respondenten har varit i bolaget sedan fem år tillbaka och innan dess var han revisor på en av de större byråerna i Göteborg i fem och ett halvt år där respondenten arbetade med flertalet kunder av olika storlekar och inriktningar. På Lindex så har respondenten arbetat med den centrala redovisningen för hela koncernen med både svenska och internationella regler.

Lindex AB är inte börsnoterat vilket man tidigare har varit. Bolaget ägs numera av det finska bolaget Stockmann som är noterat på den finska börsen vilket gör att även om Lindex inte själva följer IFRS så översätts siffrorna till IFRS i moderkoncernens redovisning ifrån den redovisning som upprättas enligt svenska regler. Det sker alltså rapportering enligt både svensk- och internationell lag.

Respondenten anser att "intäktsredovisningen är rätt given för oss". Själva försäljningsintäkten från enskilda kunder är inte kompleks. Respondenten säger att de jobbar med matchning och poängtering av klipp med avklipp. I det läget är redovisningen väldigt systembaserande. Systemet måste fungera, vilket respondenten också anser att deras system gör. Just på frågan om hur Lindex arbetar med intäktsredovisning blir svaret precis som respondenten rörde ovan att de är väldigt systembaserad redovisning. Första flödet är när Lindex AB säljer en vara. När varor går ut från DC lagret sker en automatiserad inmatning inom systemet med de varor som går ut till butiker. När det sedan säljs i butikerna så går försäljningen in i deras RMS system och överfördes natterid till det stora affärssystemet Jeeves där det slutliga via diverse kontroller dyker upp i huvudboken och möter kostnaderna som ådrogs när varorna köptes in. Respondenten avslutar
med att säga att systemberoendet kan vara en fara om man inte gör ordentliga uppföljningar, men i nuläget skapar det som sagt inga problem.

När det kommer till periodisering så arbetar företaget med tydliga och skarpa avklipp varje månad för att minimera riskerna att intäkter och kostnader hamnar i fel period. Olika ben kan hamna i olika perioder vid sista datum i månad, men det är lätt att upptäcka genom systemen när detta händer och sålunda göra de ändringsbokningar som behövs.


Respondenten ger oss ett exempel: Om en kund handlar och samlar in poäng, så vet man ju inte om de pengarna eller poängen kommer att användas av kunden. Därför har Lindex framtagit en tidsfrist på ett år inom vilken tid poängen måste användas. Hade inte det gjorts så skulle det kunnat skapa problem i redovisningen med reserverade poäng och pengar som är efter år drar ner resultatet utan egentlig anledning.

Med presentkorten så har Lindex gjort ett antagande om att fem procent av presentkorten inte kommer att löpas in. Lindex använder sig löpande av benchmarking och egen statistik som man kontinuerligt samlar in. Respondenten nämnde att denne mitt i processen efter ett tag märkte att kurvorna avvek från varandra. I detta fallet innebar det att endast två och en halv procent av presentkorten inte löstes in istället för de beräknade fem procenten. Respondenten agerade genom att tillfälligt stänga av det att ta upp intäkt för förväntade oinlösta presentkort på grund av avvikelsen. Vidare nämner respondenten att Lindex utgår ifrån att intjänade poäng för kunden direkt ska tas upp från första intjänandet trots att poängbeloppet ännu inte blivit bonusgrundande. Detta kom Lindex fram till i samspår med revisorer enligt försiktighetsprincipen även om det är något som såklart sänker resultatet säger respondenten.


Respondenten framtogs tillsammans med vår handledare och baserades på tidigare kontakt via utbildningen på Handelshögskolan i Göteborg. Kontakten togs tidigt under uppsatsen men på grund av ett späckat schema från båda håll så valdes att hålla en telefonintervju med en av uppsatsförfattarna.

Respondenten arbetar dels på KPMG sedan tio år tillbaka först som revisorsassistent och sedan som redovisningsspecialist mot IFRS och Swedish GAAP. Utöver detta har respondenten arbetat som lärare och forskare inom externredovisning på Högskolan i Borås och sedan Handelshögskolan i Göteborg under tio års tid. Respondenten har även tjänstgjort nationellt i framtagande av policies kring redovisning.

Respondenten har erfarenhet av ett stort antal olika situationer och fall där företag har både varit noterade och onoterade samt har skiljt sig ifrån varandra i form av storlek och branscher. Vidare är respondenten främst inriktad mot avsättningar och intäktsredovisning som huvudämnen.


Respondenten upplever att det är relativt stora kunskapsskillnader mellan företag, men även mellan delar av koncerner. Det är inte alltid som ett dotterbolag tolkar något såsom moderbolaget gör vilket kan skapa viss obalans, vidare ger även olika regler i olika länder upphov till en del problematik som behöver lösas.

Kring frågan hur principer eventuellt kan kollidera vid tolkningar så ansåg inte respondenten att detta var ett särskilt stort problem beroende på hur man ser på det hela. Förställningsramen dikterar i flera fall vilka principer som är gällande i olika fall vilket gör det lättare att tolka och inga problem behöver uppstå ifrån ärendet. Vidare är principerna gjorda för att vara så generella att de inte ska behöva krocka till skillnad ifrån normer och standarder som kan vara mer konkreta. Eftersom i vissa fall principer kan direkt hänleda till standarder för hur de ska
följas så blir det naturligt en konkretare tolkning, även om det fortfarande kan vara problematiskt i sig självt beroende på affärens utformning.


Respondenten tar även upp frågan mellan försiktighetsprincipen och skattefrågor, speciellt inom svensk redovisning som är delvis kopplad mot skattelagstiftningen. När försiktighetsprincipen säger att man ska avvakta med att ta upp intäkten kanske skatteverket vill att den ska tas upp så snart som möjligt vilket innebär att när man än tar upp intäkten så krävs det att man kan motivera valet. Oavsett om man vänder sig till ”god redovisning” och ”rättvisande bild” så behöver man fortfarande kunna relatera till de standarder och praxis som existerar.

Även om IAS 18 kräver en hel del bedömningar så anser inte respondenten att något egentligen saknas som så, mycket på grund av att systemet är principliserat och inte regelbaserat. De vaccuum och tomrum som existerar överbyggas av de tolkningar som har utförts och så småningom blivit praxis. Vissa fördelar existerar med en ny standard som den som håller på att utformas, men om man ändrar i grunden av definitioner och tolkningar så kommer det att skapa mycket problem initialt för olika branscher vilket kan slå en hel del i både resultat- och balansräkning.

Respondenten ser att det har varit en del skillnader i hur man arbetar med exempelvis IFRS över åren sen det har införts. I början skärskådade man företagen mer för att se vart man tidigare hade gjort fel vilket skapade en del problem på grund av att det tidigare hade gjorts felaktigt. Närare nutiden så ser man att det är exempelvis redovisningsskandaler som dikterar vart vikten läggs i redovisningsfrågorna och inte så mycket tillämpningen av redovisningsprinciperna.

Subjektiva bedömningar anses visserligen kunna göra det svårare för ett företag att uppnå den jämförelse som strävas efter, men viss praxis uppnås genom att man ser på hur andra liknande företag med liknande affärsuppblyggnad utför sin redovisning så gott det går.

4.6.1 MAILFRÅGOR

I samband med att empirin blev klar framgick det att vissa av våra intervjuer hade kommit in på spår som vi vidare ville undersöka, varpå frågor skickades ut mailledes för att komplettera intervjuerna.

Vid frågan hur utvecklingen inom IT har påverkat redovisningen så svarade respondenten att systemen visserligen har vuxit fram systematiskt så det är svårt att uttala sig om, men att det självfallet har haft betydelse inte minst för att få fram statistik och annan information användbar inom redovisningen.

Vid frågan kring hur försiktighetsprincipens betydelse har utvecklats så svarade respondenten att försiktighetsprincipen är en generell princip utan klara ramar, därför är det svårt att säga om principen följs eller inte, snarare en fråga om grader av försiktighet. Men i och med IFRS och att
försiktighetsprincipen slopats som princip i IASBs föreställningsram så har den fått allt mindre betydelse. Även ur ett svenskt perspektiv har den fått mindre betydelse på senare år. Men den väger enligt respondentens tycke tyngre inom svensk praxis än IFRS, även om man inte struntar i den annars i IFRS.
KAPITEL 5 ANALYS

I DETTA KAPITEL SÅ TAR VI DEN INFORMATIONEN SOM ÄR PRESENTERAD I EMPIRI OCH REFERENSRAM OCH ANALYSERAR DESSA MOT VARANDRA. UPPDELNINGEN ÄR SOM SÅDAN ATT DEN ÄR GJORD FÖR ATT DELA UPP ANALYSEN I OLIKA DELAR SOM HAR BLIVIT BEHANDLADE TIDIGARE UNDER UPPSATSEN.

5.1 PRINCIPERNAS UTVECKLING

Principerna är lite av kärnan i den redovisning som vi i Europa använder sig av, USA skiljer sig åt på det viset att man använder sig av strikta regler och inte ett principstyrt system, varför vi har lagt en del fokus i arbetet på att se hur dessa påverkar intäktsredovisningen och hur detta har förändrats över de senaste åren.

Fyra principer som återkommande dök upp under våra intervjuer var realisationsprincipen, periodiseringsprincipen, jämförbarhet och försiktighetsprincipen. Även om det inte alltid handlade om direkta problem då företagen själva och revisorernas syn på företagen de var i kontakt med var att de hade god koll på hur man anpassade deras affärer efter de olika principerna. Några av de revisorer vi talade med påpekade till och med att principerna som så inte är något man direkt tar ställning till vid revisionstillfällen, delvis för att företagen och deras system sköter detta själva.


Periodiseringsprincipen visar sig vara en av de vanligare källorna till krångel inom intäktsredovisningen. Dagens datorsystem har inbyggda kontroller vilket som i exempelvis Lindex fall ger möjligheten till hårda avdipp där också systemen kan uppvisa felaktigheter uppstår mellan olika perioder. Det är sådan tillit till systemen som sätter krav på att kontrollera systemfunktionerna löpande, något som kan förklara utvecklingen av IT-revisionen som bransch i Sverige och internationellt. Ett företag som förlitar sig på systemen inom redovisningen men inte gör löpande revision och interna kontroller kan snabbt finna sig med problem vid en noga revision på grund av detta.

Försiktighetsprincipen gick vi in närmare på under arbetet efter att vissa svar tidigt under intervjuerna ökade intresset. Från majoriteten av respondenterna har det lyfts fram att försiktighetsprincipen har förlorat sin prominens inom redovisningen. I svensk redovisning är den visserligen fortfarande högst aktuell men även där har det börjat gå sin väg mot det man kan se inom exempelvis IASB där man bland annat inte har med försiktighetsprincipen i sin föreställningsram. Denna gång mot att försiktighetsprincipen blir mindre prominent är av extra intresse om man ställer det mot den sortens skandaler som bland annat HQ Bank har legat bakom. Försiktighetsprincipen hamnar också i skymundan när det finansiella kraftigt får överhanden vilket Polesie varnar för. Respondenten från Stena påpekade att det var en självklarhet att tillämpa försiktighetsprincipen när ofakturerade uppdrag skulle värderas och bedömas.

När vi har pratat med våra respondenter har vi lagt märke till att de utökade kraven på mer upplysningar upplevs som att de inte i alla fall tillför något till företaget, vilket ändå är ett krav i nytta och kostnad för att redovisningen ska vara berättigad. Med utkastet till IAS 18 och K3 som nu ska införas där ytterligare upplysningskrav existerar så bör frågan bli extra högaktuell. Att redovisningen blir mer komplext är något som Edenhammar upplever kan skapa problem för redovisningen. En överdos av finansiell information kanske inte alltid är till det bättre utan försvårar inte bara för företaget som behöver lägga tid och resurser på att ta fram och beräkna informationen. De som talar årsredovisningarna; revisorer, investerare, kreditgivare m.fl. får svårare att se över ett företags ställning och behöver allt större specialkunskap för att kunna ta till sig informationen.

5.2 SVENSK VS INTERNATIONELL REDOVISNING

Den svenska och den internationella redovisningen skiljer sig inte särdeles mycket ifrån varandra när det kommer till intäktsredovisning. De skillnader som har funnits har med tiden kommit närmare varandra vilket även har märkts under de intervjuer som har skett under studien. Under vår intervju på Deloitte så sade revisorn rakt ut att de svenska reglerna och IAS 18 är mycket lika och att man därför arbetade med delar av IAS 18 även under svenska förutsättningar.

Under intervjun med respondenten ifrån Lindex så dök andra intressanta skillnader upp i samband med översättning av redovisning mellan olika delar av företaget. Ett företag kanske redovisar i ett land med deras redovisning som sedan ska slås ihop med exempelvis den svenska för att bilda helheten för koncernen och sedan vidare till moderkoncernen i Finland som följer IFRS. Just intäktsredovisningen orsakar inte så mycket problem här enligt respondenten, men det kan ibland handla om olika definitioner som kan ställa till det hela mellan olika länder och den internationella redovisningen, något som även påpekas av redovisningsspecialisten som har intervjuats.

Just Sverige tycks gå samma väg som IFRS mot mer upplysningar som i fallet med K-regulationerna som håller på att införas. Genomgående under våra intervjuer så har tendensen varit mot att tillförandet av mer upplysningar visserligen hjälper att skapa en mer lättillgänglig bild av företagen men även fungerar hämmande då mycket energi behövs läggas ner på att ta fram information som inte alltid ses som "användbart operativt", vilket revisorn ifrån KPMG påpekar är en vanlig syn hos företagen. Vidare nämner flera av våra respondenter att alla företag inte har samma kunskap om redovisningen och inte alltid är lika noga med detaljerna varpå kraven ställer till kunskapsbrist hos företagen.
En skillnad som redovisningsspecialisten tar upp och som är vanligt förekommande är just den skillnad mellan koppling mot skattesystem och att inte ha en sådan koppling. Sverige är delvis kopplat vilket gör att vissa prioriteringar av principer kan se annorlunda ut mellan redovisningsreglerna.

5.3 RISK AND FRAUD


Revisor på PWC nämner att en revisor bör ha ett "fraud perspektiv" vid granskning av intäkter. Noterade bolag kan av olika anledning ha incitament att höja intäkterna för att stiga i värde på börsen. Onoterade bolag kan på motsatt sätt vilja sänka sina intäkter för att slippa beskattning. Revisor på Deloitte nämner att det gäller ha ett kritiskt öga i dessa situationer eftersom de nämnda incitamenten kan finnas och eftersom intäkter är en så viktig del av företaget.

5.4 ITS PÅVERKAN

Under arbetets gång har vi delvis tittat på effekterna utav hur informationsteknologins utveckling har påverkat redovisningen. Inom informationsteknologi begreppet innefattas det mesta som har med datorprogram att göra, allt ifrån enkla bokföringsprogram till helhetskoncept, så kallad business intelligence.

Vi hade inte etablerat några klara frågeställningar inför våra intervjuer kring detta ämnet, men fann att vi via det semistrukturerade angripssättet kom tillbaka till hur olika datorprogram har påverkat redovisningen. Exempelvis så betecknade vår respondent ifrån Stena Miljö det som den "fantastiska IT-revolutionen" vars effekter han klart och tydligt hade kunnat se under sin verksamma tid. Även under vår intervju med revisorn ifrån KPMG så lyftes vikten av kontroller inom IT fram. Enligt respondenten så ingår det mer och mer att bekräfta kvaliten på systemkontrollerna för en revisor än det gjorde tidigare. Även våra intervjuer på PWC och Deloitte gav liknande tendenser med viken av att kontrollera interna system på företagen och hur revisionsprocessen har förfinats över åren i takt med utvecklingen.

När vi direkt ställde frågan mailledes till vår respondent jobbandes som redovisningsspecialist så svarade respondenten att den främsta utvecklingen ligger i förmågan att producera exempelvis statistik. Denna statistik används sedan på diverse olika sätt, bland annat som vår respondent på Lindex gav exempel på när man använder det för att beräkna trolighetsgrader i samband med etablering av nya kundlojalitetsystem. Kopplingen till denna sorts användning och framfarten för Business Intelligence inom större företag är stor. Istället för att som tidigare ha baserat på tidigare beräkningar och benchmarking finns nu ett djup att hämta i redovisningen vilket ger högre tillförlitlighet.
5.5 BRANSCHESPARTI SPECIFIK FÖRSÄLJNING


På Stena Miljö säger respondenten att själva handlandet med skrot är något som är speciellt inom branschen. Att det skulle vara några intäktssredovisningsproblem förknippade med detta anser inte respondenten. Det som skulle kunna skapa svårigheter att bedömning av värdet av skrotet men det är mera förknippat med kompetens och erfarenhet hos berörd personal. För att inte fastna i dessa relativt olika system som revisor är det som revisorn på KPMG betonade viktigt att sätta sig in i företagets rutiner, historiska data, analysera avklipp m.m.
KAPITEL 6 SLUTSATS

I DETTA KAPITLET ÄMNAR VI ATT SAMMANFATTA DE SLUTSATSER VI HAR FÅTT FRAM UNDER UPPSATSEN. VI FORMULERAR DETTA I DISKUSIONSFORMAT MENAT ATT HJÄLPA LÄSAREN ATT FÖRSTÅ PROBLEMET OCH VÅR TANKEGÅNG. VI KOMMER ATT ANVÄNDA OSS AV FETSTILAD TEXT FÖR ATT SAMMANFATTA OLIKA STYCKEN AV SLUTSATSEN FÖR EN LÄTTARE ÖVERBLICK OCH KONKRETISERING. VI AVSLUTAR SLUTSATSEN MED ETT KORTARE FÖRSLAG PÅ VIDARE STUDIER INOM ÄMNET.

En frågeställning som har dykt upp under uppsatsens gång har varit hur IT egentligen har påverkat redovisningen som bransch. Framfarten av Business Intelligence-konceptet och även de mer grundläggande systemen har skapat en ny nivå av redovisningen som man inte riktigt såg för 10-20 år sedan. Det kräver inte längre lika mycket resurser för en redovisningsenhet att etablera den grundläggande huvudboken för företaget och uppmärksamhet samt energi kan nu läggas ner på de mer avancerade frågeställningarna, en effekt vi även kan se på den lagstiftning som sker och har skett sedan IT började utvecklas mer.

Ytterligare fördelar med hur IT har utvecklats är de system som tillåter begränsning av ”Risk and fraud” i och med begränsningar som gör det omöjligt att godkänna betalningar utan två individuella användares godkännande, ett tydligare papperspå av vad som händer i driften. Det är dock lätt för företag att förlita sig för mycket på systemen och någon sorts översyn kommer fortsatt att krävas genom exempelvis tester av funktioner.

Vi konstaterar sålunda att utvecklingen inom IT de senaste två årtiondena har påverkat intäktsredovisningen genom att tillhandahålla mer riskhantering och användande utav historiska data.

För att fortsätta på den tankegången så kan man sålunda resonera att kostnaden för den grundläggande redovisningen har gått ner. Nu är det visserligen inte billig att införskaffa, licensiera och underhålla vidspridda ekonomi- och administrationsprogram för ett företag, men själva arbetskraften som krävs går också ner en hel del i och med att automatisering kan skötas. I takt med detta så frigör resurser inom ekonomiavdelningarna att också hantera de avancerade frågeställningarna vilket har lett till delar av den utveckling man har sett i att komma närmare utökade upplysningar och mer komplicerade beräkningar inom redovisningen.

Om man tittar på det utkast till nya standard för IAS 18 samt de nya svenska K-regelverkena som är på väg ser man också denna utveckling. Mer upplysningar ska tas fram, mer komplicerade beräkningar och generellt så är synen på de nya systemen att det kommer att krävas mer tid och resurser för att sätta samman redovisningen. År det då förenligt med den kvalitativa egenskapen som förespråkar att nytan av redovisningen måste överstiga kostnaden av att ta fram den? Från våra intervjuer så har det främst tidigt ett visst tycke ifrån våra respondenter att de upplysningar och beräkningar som krävs stundtals är ovidkommande för verksamheten.

Vi konstaterar sålunda att den kvalitativa egenskapen i form av nytta versus kostnad har hamnat på efterkälken i förhållande till den ökade krav på upplysningar som har lett till ökade beräkningar och uppdatering av IAS 18.

Att redovisningen är relevant får alltså allt större betydelse. Den relevansen är då riktad utåt mot läsare av årsredovisningar, snarare än relevansen för verksamheten som vi skriver ovan. Vi upplever det som att detta sker i takt med ett ökat fokus på företagets finansiella poster och den därigenom kommande mer relevanten för verksamheten.
det våra respondenter sagt under intervjuerna kan vi konstatera att försiktighetsprincipens ställning har försvagats de senaste åren till förmån för just relevansen och det finansiella. Istället för försiktighet görs bedömningar som ska spegla företagets ställning just nu för relevansens skull. Relevansen här kommer sig utav de krav den finansiella marknaden ställer på att ”se pengarna”, där den faktiska driften och de reella flödena lätt faller undan, vilket i det här fallet inte garanterat kommer innebära ökade intäkter för företaget. Framförallt så finns inte de uppskattade värdena alltid i företaget på grund av att värderingar inte har skötts enligt principens regler.


Avsaknad av försiktighet kan också öppna för den typ av redovisningsskandaler vi har tagit upp i uppsatsen. Recenrerings av intäkter blir då väldigt viktigt, att i varje specifikt fall se på vilka grunder en intäkt blivit rekogniserad. Vi konstaterar sålunda att relevanskravet och behovet av finansiella data har skapat en situation där försiktighetsprincipen och fokuset på företagets drift är borttynande.

Det finns en risk med de subjektiva bedömningar som ska göras på allt fler poster inom redovisningen. Istället för faktiska intjänade pengar hansnar företagets uppskattade förmögenhet i fokus och ligger till grund för beslut av företagsledarna själva och investerare. Risken finns att företaget tappar kopplingen med sig själv och glömmer den viktiga driften i företaget, att varu-säljande företag enligt IAS 18 ska göra bedömningar över hur mycket av deras försäljning som kan komma tillbaka i returer är en bra säkerhetsåtgärd för företagen.

Företagen och revisorerna har talat med har lyft fram användningen utav benchmarking och historiska data för att bygga sina subjektiva bedömningar på. Enligt deras och vårt tycke är det hår ett sätt att motverka de osäkerheter och risker som uppkommer just genom subjektiva bedömningar, eller den så kallade ”mänskliga faktorn” i form av ”risk and fraud”, även om det fungerar till varierande grad. Även där handlar det om att göra vissa subjektiva bedömningar även om dessa hämtar sin grund ifrån data, men då gäller det också att den datan man baserar det på inte är felaktigt till att börja med.

Vi konstaterar sålunda att ”risk and fraud” fortfarande är av största intresse i intäktsredovisningen. Subjektiva bedömningar och finansmarknadens tryck efter goda intäktssiffror skapar stora incitament och möjligheter som kan påverka intäktsredovisningen negativt.

Trots dessa punkter så har reaktionen ifrån företagen och ifrån revisorerna varit att intäktsredovisningen inte orsakar några direkta problem i redovisningarna. Men precis som vi själva fastslog efter ett par intervjuer och som bekräftas utav intervjun med redovisningsspecialisten så handlar det främst om att man i företagen följer olika praxis. När en redovisningsstandard eller direktiv förändras så innebär det att man justerar hur man utför den i företagen, men det blir snabbt en återkommande praxis i hur man arbetar och därför uppstår inte så tunga frågetecken kring intäktsredovisningen. Egentligen handlar det sålunda om att
företagen verkar i en praktisk verklighet vars interaktion med hur olika direktiv och regler förändras och fungerar är begränsad. Intäktsredovisningens problem ligger sålunda på mer utav en makronivå där finansmarknaden och beslutsfattarna drar i trådarna och inte hos företagen.

6.1 FÖRSLAG PÅ FORTSATT FORSKNING


När väl en ny version av IAS 18 ges ut hade det varit intressant att se hur den kommer att påverka intäktsredovisningen om den kommer påverka så mycket alls eller om den endast hamnar i periferin.

Vidare hade fortsatt forskning in i försiktighetsprincipens borttynande och hur "risk and fraud" har utvecklats kunna varit intressant, specifikt i riktningen mot hur detta har påverkat företagskonkurser och rekonstruktioner i Sverige.
BILAGA 1: KÄLLFÖRTECKNING

ARTIKLAR:


Edenhammar, H (2004), Måste redovisningen vara så komplicerad?, *Balans* nr 6-7, Stockholm FAR Förlag


TRYCKTA KÄLLOR:


REGELVERK:


IASBs föreställningsram (2012), *IFRS-volymen, Internationell redovisningsstandard i Sverige IFRS/AIS 2012*, Avesta: FARs förlag

**UPPSATSER OCH AVHANDLINGAR:**


**ELEKTRONISKA KÄLLOR:**


http://www.ey.com/SE/sv/Services/Assurance/Fraud-Investigation---Dispute-Services, 2013-01-09

http://www.ey.com/SE/sv/Services/Advisory/IT, 2013-01-09


**INTERVJUER:**


Redovisningsspecialist KPMG (2012) Telefonintervju. Göteborg 07/12
Frågor till intervjun: (Intäktsredovisning)

Antal år som godkänd respektive auktoriserad revisor?

Vilka typer av företag har du reviderat? Har du arbetat med intäktsredovisning specifikt eller endast som en vanlig del i löpande revidering?

Finns det några svårigheter du har som revisor med intäktsredovisning som du tänker på spontant?

Upplever du att företagen har koll inom området intäktsredovisning?
  - Dålig kunskap?
  - Olika tolkning av regelverket?
  - Vilken roll anser du dig ha som revisor åt företagen i denna frågan?

Principer? (Matchning, realisation, periodisering, försiktighet)
  - Finns det motsättningar bland principerna som du anser försvårar er revision?
  - Vad skulle du säga är den viktigaste principen för bolag som främst säljer varor?

Arbetar ni mycket med IAS 18?

Hur upplever du IAS 18?
  - Tydliga besked eller osäkert?
  - Upplever du att företagen har bra koll på standarden?

  - Något som kommit fram i texterna är ett problem med definitionen av intäkter i IASBs föreställningsram kontra definitionen i IAS 18. År det något problem för er eller mer en teknikalitet som inte ”betyder” så mycket?

Hur tänker ni vid granskning av intäktsredovisning hos ett företag? Hur gör ni?

Har ni granskat på samma sätt sedan IFRS infördes i Sverige eller har det förändrats?
  - Är det fortfarande under utveckling?

Känner du att jämförbarheten tar stryk när subjektiva bedömningar ligger till grund för bland annat matchning och periodisering?

För ni dialog med andra revisionsbyråer om hur de gör bedömningar om intäktsredovisning?

Har du tvekat inför att godkänna ett företags intäktsredovisning? Om ja, varför?
BILAGA 3: FRÅGOR TILL REDOVISNINGSSPECIALIST

Frågor till intervjun: (Intäktsredovisning)

- Vad är din bakgrund i akademien och näringslivet?
- Vilka typer av företag har du arbetat med i tjänsten? Har ditt arbete ofta kommit i kontakt med just intäktsredovisningen?

- Finns det några svårigheter du har ofta återkommande inom intäktsredovisningen till dig som redovisningsspecialist?

- Upplever du att företagen har koll inom området intäktsredovisning?
  - Dålig kunskap?
  - Olika tolkning av regelverket?
  - Vilken roll får ett revisionsföretag ofta mot företagen inom intäktsredovisningen?

- Princips? (Matchning, realisation, periodisering, försiktighet)
  - Finns det motsättningar bland principerna som du anser försvårar er revision?
  - Vad skulle du säga är den viktigaste principen att hålla koll på för bolag som främst säljer varor?

- Arbetar ni mycket med IAS 18?

  - Hur upplever du IAS 18?
    - Tydliga besked eller osäkert?
    - Upplever du att företagen har bra koll på standarden?

  - Hur tänker ni när en problematik kring intäktsredovisningen kommer till dig som redovisningsspecialist? Hur tar man sig an problemet?

  - Har ni granskat på samma sätt sedan IFRS infördes i Sverige eller har det förändrats?
    - Är det fortfarande under utveckling?

  - Känner du att jämförbarheten tar stryk när subjektiva bedömningar ligger till grund för bland annat matchning och periodisering?

  - För ni dialog med andra revisionsbyråer och specialister om hur de gör bedömningar om intäktsredovisning?

  - Har ni varit med om att ett företags intäktsredovisning har skötts på ett sådant sätt att man inte har kunnat skriva på revisionsberättelsen?
Frågor till intervjuren: (Intäktsredovisning)

Hur länge har ni arbetat inom redovisning?
Hur länge har ni arbetat inom företaget?
Har du arbetat med intäktsredovisning specifikt eller endast som en vanlig del i löpande redovisning?

Finns det några svårigheter med intäktsredovisning i jobbet som du tänker på spontant?

Hur skulle du beskriva företagets sätt att arbeta med intäktsredovisning?

Upplever du att företaget har koll inom området intäktsredovisning?
- Dålig kunskap?
- Olika tolkning av regelverket?
- Har era revisorer åberopat problematik med er intäktsredovisning tidigare?

Principer? (Matchning, realisation, periodisering, försiktighet)
- Finns det motsättningar bland principerna som du anser försvårar er redovisning?
- Vad skulle du säga är den viktigaste principen för er typ av bolag?

Arbetar ni mycket med IAS 18?

Hur upplever du IAS 18?
- Tydliga besked eller osäkert?
- Upplever du att företaget har bra koll på standarden?
- Något som kommit fram i texterna är ett problem med definitionen av intäkter i IASBs föreställningsram kontra definitionen i IAS 18. Är det något problem för er eller mer en teknikalitet som inte ”betyder” så mycket?

Hur tänker ni vid upprättandet av intäktsredovisning hos ett företag? Hur gör ni?

Har ni granskat på samma sätt sedan IFRS infördes i Sverige eller har det förändrats?
-Är det fortfarande under utveckling?

Känner du att jämförbarheten tar stryk när subjektiva bedömningar ligger till grund för bland annat matchning och periodisering?

För ni dialog med andra företag om hur de gör bedömningar om intäktsredovisning?