



Handelshögskolan
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

NY INTÄKTSREDOVISNING

- Med fokus på balansräkningen

Magisteruppsats i företagsekonomi
Externredovisning
VT 09

Författare:
Helena Andreasson 851121
Malin Persson 850306

Handledare:
Pernilla Lundqvist
Jan Marton

Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet.
Magisteruppsats i Extern redovisning, VT 2009**

Författare: Helena Andreasson och Malin Persson

Handledare: Pernilla Lundqvist och Jan Marton

Titel: Ny intäktsredovisning -Med fokus på balansräkningen

Bakgrund och Problem: De två ledande normgivningsorganen inom redovisning i världen idag är International Accounting Standards Board (IASB) och Financial Accounting Standards Board (FASB). Intäktsposten i ett företags resultaträkning utgör en betydande del av de finansiella rapporterna och har under lång tid varit ett problem inom redovisningen. Centrala frågeställningar är när i tiden en intäkt ska redovisas och till vilket belopp intäkten ska redovisas. IASB och FASB påbörjade år 2002 ett samarbete för att konvergera intäktsredovisningen som presenterades i ett diskussionsunderlag i december 2008. Under arbetet med projektet har en balansorienterad syn på intäkter presenterats vilket innebär att förändringar i tillgångar och skulder blir primärt för erkännandet av en intäkt. Med bakgrund av ovanstående är vår problemformulering följande:

- *Vad kommer ett nytt balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter att innebära och hur uppfattas det nya synsättet av dem som tar del av IASB:s normgivning?*

Syfte: Syftet är att analysera redovisning av intäkter utifrån ett nytt tanke- och synsätt. Vårt mål med uppsatsen är att ta reda på vad IASB:s diskussionsunderlag vid intäktsredovisning innebär och hur det kommer att uppfattas för dem som tar del av IASB:s normgivning.

Metod: För att undersöka ovanstående problemformulering valde vi att anta en kvalitativ ansats, där vi har genomfört tre intervjuer med respondenter som tar del av IASB:s normgivning.

Slutsats: Uppsatsens studier visar att ett nytt synsätt vid redovisning av intäkter uppfattas av dem som tar del av IASB:s normgivning som att verkligheten återspeglas på ett mer rättvisande vis och ger en ökad transparens i de finansiella rapporterna. Studien visar även att ett nytt synsätt vid redovisning av intäkter kommer innebära att de som tar del av IASB:s normgivning tvingas tänka i mer teoretiska resonemang kring intäkter. Ytterligare en slutsats är att ett balansorienterat synsätt kommer innebära att fokus förflyttas från ett intjänandeperspektiv i redovisningen till fokus på vad företaget presterat åt kund.

Förslag till vidare forskning: Ett förslag till vidare studier inom ämnet är att undersöka vad en slutgiltig och redan implementerad intäktsrekommendation innebär och hur det uppfattas för dem som tar del av IASB:s normgivning.

Förord

Efter fyra års studier avslutar vi nu vår civilekonomutbildning med denna magisteruppsats. Uppsatsen har inneburit en lång process med både framgång och motgång. Tack vare en bra planering, struktur och ett gott samarbete har vi lyckats slutföra uppsatsen enligt tidsplan och med ett lyckat resultat.

Vi vill tacka våra handledare Pernilla Lundqvist och Jan Marton som under arbetet med uppsatsen bidragit med ett stort engagemang och insiktsfulla kommentarer vilket resulterat i en välskriven och strukturerad uppsats. Vi vill även rikta ett tack till de respondenter som ställt upp i vår undersökning trots en tung arbetsbelastning. Opponenterna har under uppsatsseminarierna bidragit med värdefulla kommentarer och konstruktiv kritik, därför vill vi även rikta ett tack till denna grupp.

Göteborg, 29 maj 2009

Helena Andreasson

Malin Persson

Förkortningslista

CCM	- Customer Consideration Model
FASB	- Financial Accounting Standards Board
FVM	- Fair Value Model
IAS	- International Accounting Standards
IASB	- International Accounting Standards Board
IFRIC	- International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	- International Financial Standards Board
SAC	- Standards Advisory Council
US GAAP	- United States Generally Accepted Accounting Principles

Innehållsförteckning

INTRODUKTION	1
1. INLEDNING	2
1.1 BAKGRUND	2
1.1 PROBLEMDISKUSSION	4
1.2 PROBLEMFÖRMULERING	4
1.3 SYFTE	5
1.4 AVGRÄNSNING	5
1.5 MÅLGRUPP	5
1.6 UPPSATSENS DISPOSITION	6
2. METOD OCH GENOMFÖRANDE	7
2.1 VAL AV ÄMNE	7
2.2 VETENSKAPLIGT FÖRHÅLLNINGSSÄTT	7
2.3 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	8
2.4 VETENSKAPLIGT ANGREPPSSÄTT	8
2.5 INSAMLING AV DATA	9
2.5.1 Primär och sekundärdata	9
2.5.2 Val av respondenter	10
2.5.3 Intervjuteknik	10
2.5.4 Metod för analys av datainsamling	11
2.5.5 Källdiskussion	11
2.6 GILTIGHETSANSPRÅK	11
3. REFERENSRAM	13
3.1 NUVARANDE INTÄKTSREDOVISNING - IAS 18	13
3.2 UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG INKLUSIVE IAS 11- ENTREPRENADAVTAL	14
3.3 SUCCESSIV VINSTAVRÄKNING	15
3.4 GRUNDLÄGGANDE VÄRDERINGAR INOM IASB:S REDOVISNINGSSYSTEM	16
3.5 GRUNDLÄGGANDE ANTAGANDEN INOM REDOVISNINGEN	17
3.6 REDOVISNINGENS ANVÄNDBARHET	17
3.7 BAKGRUND TILL INTÄKTSPROJEKTET	19
3.7.1 IFRIC 13 – Kundlojalitetsprogram	20
3.7.2 IFRIC 15 - Avtal om uppförande av fastighet	21
3.8 IASB:S DISKUSSIONSUNDERLAG OM INTÄKTSREDOVISNING	21
3.9 KONTRAKTBASERAD INTÄKTSREDOVISNING	21
3.9.1 Kund	22
3.9.2 Hur ger ett kontrakt upphov till en tillgång eller skuld?	23
3.9.3 Hur ger ett kontrakt upphov till intäkter?	23
3.10 FÖRPLIKTELSER	23
3.10.1 Åtagande	24
3.10.2 Tillgång	24
3.10.3 Vara	24
3.10.4 Tjänst	24
3.10.5 Identifiering av separata förpliktelser	24
3.11 NÄR FULLGÖRS FÖRPLIKTELSEN I ETT KONTRAKT?	25
3.11.1 Att jämföra kontroll med risk och ersättning av en tillgång.	25
3.12 MÄTNING AV FÖRPLIKTELSEN I ETT KONTRAKT	25
3.12.1 Verkligt värde som värderingsmetod	26
3.12.2 Transaktionspris som värderingsmetod	26
3.13 EFTERFÖLJANDE MÄTNING AV PRESTATIONER I ETT KONTRAKT	26
3.14 POTENTIELLA EFFEKTER AV NUVARANDE REDOVISNING	27
3.14 GAPET MELLAN TEORI OCH PRAKTIK	28

4. EMPIRI	29
4.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER	29
4.2 NUVARANDE INTÄKTSSTANDARD IAS 18	30
4.3 RISKER OCH FÖRMÅNER	31
4.4 KONTROLL	32
4.5 FÖRPLIKTELSER	32
4.6 FÖRSÄLJNING AV VARA MED TILLHÖRANDE GARANTI	33
4.7 SUCCESSIV VINSTAVRÄKNING	35
4.8 SYNEN PÅ BALANSORIENTERAD REDOVISNING	37
4.9 SYNEN PÅ ETT INFÖRANDE AV EN NY INTÄKTSREDOVISNING	38
4.10 GAPET MELLAN TEORI OCH PRAKTIK	39
5. ANALYS	41
5.1 NUVARANDE INTÄKTSSTANDARD IAS 18	41
5.2 RISKER OCH FÖRMÅNER / KONTROLL	42
5.3 FÖRSÄLJNING AV VARA MED TILLHÖRANDE GARANTI	42
5.4 SUCCESSIV VINSTAVRÄKNING	43
5.5 SYNEN PÅ EN BALANSORIENTERAD REDOVISNING	44
5.6 SYNEN PÅ ETT INFÖRANDE AV EN NY INTÄKTSREDOVISNING	45
5.7 GAPET MELLAN TEORI OCH PRAKTIK	45
6. SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE DISKUSSION	47
6.1 SLUTSATSER	47
6.2 FÖRSLAG TILL VIDARE FORSKNING	50
7. LITTERATURFÖRTECKNING	51
BILAGA 1- INTERVJUFRÅGOR	I

Figurförteckning

Figur 1 – Kvalitativa egenskaper	18
Figur 2 – Värdering av förpliktelse	20
Figur 3 – När uppstår intäkter?	23

Introduktion

Idag finns det två dominerande normgivningsorgan inom redovisningen i världen. Normgivningsorganen heter International Accounting Standards Board (IASB) och Financial Accounting Standards Board (FASB) och har sitt ursprung ifrån två olika redovisningstraditioner. Den anglosaxiska redovisningstraditionen har präglat normgivningsorganet FASB och den kontinentala redovisningstraditionen har format IASB (Smith, 2006).

IASB är en oberoende normgivare för redovisningsstandarder som består av 14 stycken ledamöter med olika bakgrund inom redovisning. Standarder som är utgivna av IASB kallas International Financial Standards Board (IFRS). I IASB:s arbete med att utveckla nya redovisningsstandarder får de hjälp och vägledning av Standards Advisory Council (SAC) och International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC). SAC är ett redovisningsråd som gör det möjligt för medlemmar i IASB att rådfråga en bredare mängd representanter med skilda bakgrund inom redovisning. IFRIC däremot ska ge tolkning och vägledning när det finns oklarheter i en redan existerande standard. IFRIC ger vägledning i frågor som inte behandlades när den ursprungliga standarden utformades (IASB, 2009). FASB är den amerikanska motsvarigheten till IASB. Normgivningsorganet har sedan år 1973 givit ut redovisningsstandarder för den privata sektorn som kallas United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP). FASB är som IASB en oberoende organisation med fem ledamöter, där syftet är att ta fram och förbättra redovisningsstandarder. Till skillnad från IASB som är mer inriktad på en principbaserad redovisning med två stycken standarder inom intäktsredovisning är FASB:s redovisning mer detaljstyrd med cirka 100 standarder som behandlar intäktsredovisning. Många av dessa intäktsstandarder är branschspecifika och vanligt förekommande är att konflikter uppstår mellan dessa standarder då likartade ekonomiska transaktioner bedöms och hanteras på olika sätt (FASB, 2009a).

År 2002 beslutade den Europeiska gemenskapen att standarder utgivna av IASB skulle implementeras i alla noterade bolags koncernredovisning för att vara konkurrenskraftig på kapitalmarknaden. Från och med den 1 januari 2005 blev det genom förordningen 1606/2002/EG obligatoriskt för alla noterade bolags koncernredovisning att tillämpa redovisningsregler utgivna av IASB (Europaparlamentet och rådets förordning 2002). År 2002 beslutades även om samarbete IASB och FASB emellan, som benämns *The Norwalk Agreement*. Syftet är att hitta skillnader mellan redovisningsstandarderna samt att försöka eliminera dessa. Vidare ökar detta jämförbarheten i noterade bolags koncernredovisning och underlättar därmed för investerare vid ett beslutsfattande (FASB, 2009c).

Att utforma nya standarder är för IASB en process på cirka två år och ska godkännas av många instanser. Processen inleds med att IASB ger ut ett diskussionsunderlag som grundas på omfattande forskning inom det specifika redovisningsområdet (IASB, 2009a). Innan en IFRS-standard implementeras måste standarden godkännas av EU-kommissionen för att säkerställa eventuella brister som inte uppfyller EU:s krav (Europaparlamentet och rådets förordning, 2002).

1. Inledning

I det inledande kapitlet presenteras bakgrunden till ämnet intäktsredovisning. Vidare leder detta till en problemdiskussion som utmynnar i en problemformulering. I det inledande kapitlet redogörs det även för uppsatsens syfte, avgränsning, målgrupp samt disposition.

1.1 Bakgrund

Intäkter är en väsentlig del av ett företags finansiella rapporter eftersom intäktsposten oftast utgör den största posten i resultaträkningen. Intressenter på den stora kapitalmarknaden använder denna betydande intäktspost vid analys av ett företags finansiella situation, prestation och dess utveckling över tid. Vidare utgör detta en grund för ekonomiska beslut för ett företags externa intressenter. Även för normgivare, revisorer och de som dagligen arbetar med att framställa finansiella rapporter utgör intäktsredovisningen en central del (Discussion Paper, 2008). Henriksson och Van Breda (1992) uttrycker följande angående intäkter: *"Revenues are the lifeblood of an enterprise. Without revenues, there are no earnings. Without earnings, there is no enterprise."* Genom århundraden har intäktsredovisning betraktats som det mest väsentliga mått på ett företags finansiella prestationer (Pounder, 2009). Littleton och Paton (1940) beskriver i sin bok *An Introduction to Corporate Accounting Standards* att intäkter är en produkt av företagets prestationer, mätt med den summa av nya tillgångar som kunderna tillför verksamheten.

I den externa redovisningen visas de ekonomiska händelserna för perioder på ett år och ibland även för kortare perioder. Redovisningsperioden är då i regel kortare än vad företagets hela livslängd är, vilket ger upphov till en värderingsproblematik inom redovisningen. Intressenter som exempelvis investerare på aktiemarknaden och kreditgivare är i behov av kontinuerlig information om företaget för att bilda sig en uppfattning om verksamheten. Det är då svårt att beräkna företagets "verkliga" resultat. Hur tillgångar värderas vid periodens slut är då avgörande för hur resultatet fördelas mellan perioderna. Vid redovisning av intäkter finns det två stycken centrala frågeställningar, där den första frågan är när i tiden en intäkt ska redovisas och den andra frågan är till vilket belopp intäkten ska redovisas. Dessa två frågeställningar utgör huvudproblematiken inom intäktsredovisning. Vidare ger intäktsredovisningen alltså utrymme för flertalet bedömningar (Smith, 2006).

När ett företags verksamhet säljer sina produkter innebär det ett inflöde av ekonomiska transaktioner som benämns inkomster. Vidare blir det en intäkt först när verksamheten anses ha fullgjort sin prestation gentemot motparten och intäkten kan då hänföras till en viss given redovisningsperiod. Då varan eller tjänsten säljs med betalning vid försäljningstillfället uppstår intäkten direkt. Dock uppstår en problematik då dagens intäktsredovisning innehåller allt fler komplexa transaktioner. Det finns ofta fler komponenter förutom själva produkten, som exempelvis en tillhörande försäkring eller ett service och garantiavtal som löper över ett antal år. En ekonomisk transaktion kan även bestå av både vara och tjänst, vilket vidare kan innebära att varan levereras till kunden innan tjänsten utförs. Verksamheten har då kvar vissa prestationer gentemot kund som måste beaktas vid intäktsredovisning. Ytterligare en problematik inom intäktsredovisningen är till vilket specifikt belopp intäkten ska tas upp i redovisningen. Det är heller inte självklart hur intäkten ska värderas då värderingen ska ske till verkligt värde av det som verksamheten erhåller av dess motpart (Gröjer, 2002).

Intäktsredovisningen har historiskt präglats av ett resultatorienterat synsätt, då fokus är den klassiska resultaträkningen. En resultatorienterad redovisning karakteriseras primärt av redovisningsprinciper som matchningsprincipen, kongurensprincipen och realisationsprincipen, vilka ligger till grund för redovisningslösningar (Paton & Littleton, 1940). Dessa principer har under många år utgjort vedertagna redovisningsprinciper. Den resultatorienterade redovisningen förutsätter en koppling mellan intäkter och kostnader som hör till samma ekonomiska transaktion. Intäkter ska matchas mot utgifter och det är först när kostnaden för transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt som en intäkt får tas upp och redovisas i resultaträkningen (Riah-Belkaoui, 2004). I den nuvarande intäktsstandarden IAS 18 är realisationsprincipen en utgångspunkt, då försäljningstillfället är avgörande för när intäkten ska redovisas. Hänsyn ska tas till när väsentliga risker och förmåner har övergått från säljare till köpare, vilket i många fall kan vara komplicerat att avgöra (IFRS/IAS, 2009).

IASB och FASB påbörjade hösten år 2002 ett gemensamt samarbetsprojekt för intäktsredovisning som kom att kallas konvergensprojektet. Syftet med projektet är att försöka harmonisera IFRS standarder och amerikanska standarder US GAAP. IASB och FASB påbörjade i samband med detta ett gemensamt projekt om intäkter för att klarlägga huvudsakliga principer för intäktsredovisning, då det är viktigt att ha en enhetlig syn på hur intäkter ska redovisas. Inom IFRS finns det två stycken standarder som behandlar intäktsredovisning, IAS 18- *Intäkter* och IAS 11- *Entreprenadavtal*. Vidare är dessa standarder oklara och utan överensstämmelse med föreställningsramen då intäktsbegreppet definieras olika i föreställningsramen och i respektive standard. Det är särskilt svårt då dessa standarder i dagsläget ger en begränsad vägledning vid transaktioner som innehåller flertalet delkomponenter samt hur värdering av dessa ska ske, vilket inte är det mest önskvärda för att ta ekonomiska beslut (Discussion Paper, 2008)

Redovisningen enligt IFRS har idag både inslag av ett resultatorienterat synsätt och av en balansorienterad redovisning (Kierzek & Würstmann, 2005). Utgångspunkten för den nya intäktsredovisningen är ett tydligare balansorienterat synsätt än tidigare. Det innebär att förändringar i tillgångar och skulder blir primärt för erkännandet av en intäkt och därigenom påverkas även det egna kapitalet som följd. Vidare blir intäkter en beroende variabel av hur tillgångar och skulder värderas och därmed kommer alltså intäktsredovisningen bli en följd av att tillgångar och skulder ändrar värde. Det avgörande blir huruvida den ekonomiska affärstransaktionen uppfyller definitionen för tillgång eller skuld. Följaktligen innebär det ett tydligare balansorienterat synsätt till skillnad från den tidigare mer resultatorienterade definitionen på intäktsbegreppet. Enligt denna redovisningsmodell ska alla tillgångar och skulder värderas till verkligt värde och förändringen av dessa värden visas som en intäkt respektive skuld i resultaträkningen (Discussion Paper, 2008).

Den 19 december 2008 kom IASB och FASB med ett diskussionsunderlag "Discussion paper" som benämns *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. Diskussionsunderlaget ger förslag till en ny kontraktbaserad intäktsredovisning, där erkännandet av intäkter är kopplat till en mer balansorienterad redovisning. Detta diskussionsunderlag är öppet för kommentarer av allmänheten fram till 19 juni år 2009. Det är ett första steg mot en ny och konvergerad intäktsstandard. Sedan intäktsprojektets start har det aldrig tidigare utformats ett diskussionsunderlag

vilket är ett tecken på att de kommit en bit på vägen vid utformningen av en ny intäktsrekommendation. När samtliga kommentarer till detta diskussionsunderlag har fastställts och bearbetats publiceras ett Exposure Draft, ett så kallat utkast till ny standard. Därefter beräknas det i dagsläget att de två normgivningsorganen IASB och FASB har utarbetat en ny gemensam intäktsstandard fram till år 2011 (Revenue Recognition, 2008).

1.1 Problemdiskussion

Nuvarande intäktsstandard IAS 18- *Intäkter* har fått mycket kritik då den inte anses återspegla den ekonomiska situationen i företag på ett tillförlitligt sätt. Den nuvarande intäktsrekommendationen brister i sin vägledning när en transaktion av en vara innehåller flera olika komponenter, såsom ett tillhörande service eller garantiavtal som löper över ett antal år. Idag erkänns en intäkt direkt vid försäljning av en vara med tillhörande garantiavtal. Därefter görs en uppskattad avsättning för att motsvara framtida utnyttjande av garantier. Följaktligen redovisar företaget hela intäkten vid försäljningstillfället trots att inte alla förpliktelser är utförda.

Det resultatorienterade synsättet uppfyller inte villkoren i föreställningsramen vid redovisning av en intäkt i resultaträkningen. IASB har därför föreslagit ett nytt sätt att redovisa intäkter som bygger på att dela upp transaktionen i ett antal förpliktelser. IASB föreslår att en vara med exempelvis tillhörande service eller garantiavtal ska fördelas i ett antal förpliktelser. Förpliktelserna erkänns som en intäkt i redovisningen allt eftersom att de utförs. Det är förändringen i tillgångar och skulder som genom detta balansorienterade synsätt blir avgörande för erkännandet av en intäkt.

Att exempelvis redovisa försäljningen av en vara med flera komponenter i ett antal förpliktelser innebär för dem som tar del av IASB:s normgivning ett helt nytt tankesätt. Intäkten blir således en beroende variabel av hur tillgångar och skulder värderas. Idag är de som tar del av IASB:s normgivning starkt präglade av en djupt rotad intäktsredovisning baserad på matchning och realisation. Troligtvis blir en ny intäktsredovisning en liten förändring siffermässigt i de finansiella rapporterna. För samtliga som tar del av IASB:s normgivning kommer ett nytt sätt att tänka vara nödvändigt och det kommer att ta tid att ta till sig. Förändringar innebär alltid ett utrymme för reflektion och bedömning där nya problem uppstår vilket leder till följande frågeställning.

1.2 Problemformulering

I samband med IASB:s förslag till utformning av en ny intäktsstandard och med utgångspunkt i IASB:s diskussionsunderlag som är ett förslag för redovisning av intäkter avser vi att besvara följande problemformulering.

- *Vad kommer ett nytt balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter att innebära och hur uppfattas det nya synsättet av dem som tar del av IASB:s normgivning?*

Med dem som tar del av IASB:s normgivning avser vi kategorier som tillämpar normgivningsorganet IASB:s redovisningsstandarder. Vi har i vår studie valt att endast fokusera på kategorierna revisorer, redovisningsspecialister samt företag. Revisorer

kontrollerar redovisning, redovisningsspecialister tolkar teorin bakom redovisningsstandarder och företag använder redovisningen i praktiken därför anser vi att dessa kategorier främst representerar dem som tar del av IASB:s normgivning.

1.3 Syfte

Syftet är att analysera redovisning av intäkter utifrån ett nytt tanke- och synsätt. Vårt mål med uppsatsen är att ta reda på vad IASB:s diskussionsunderlag vid intäktsredovisning innebär och hur det kommer att uppfattas för dem som tar del av IASB:s normgivning. Det görs genom en jämförelse mellan nuvarande intäktsredovisning och det föreslagna diskussionsunderlaget för redovisning av intäkter.

1.4 Avgränsning

Uppsatsen behandlar intäktsredovisning för noterade bolags koncernredovisning med fokus på IASB:s diskussionsunderlag för redovisning av intäkter. Vi redogör även för nuvarande intäktsredovisning, *IAS 18- Intäkter*, samt grundläggande principer och värderingsmodeller. Vi avser att avgränsa studien till IASB:s normgivning och därmed behandlas inte FASB:s normgivning. Den nuvarande intäktsredovisningen jämförs med en ny framtida intäktsrekommendation. Vår empiriska studie har avgränsats till intervjuer med två auktoriserade revisorer samt till en redovisningsspecialist. Dessa avgränsningar har gjorts med avsikt att besvara uppsatsens problemformulering och för att uppnå hög relevans i genomförd studie.

1.5 Målgrupp

Uppsatsen kräver förkunskaper inom ekonomi, främst inom redovisning på koncernnivå. Resultatet av uppsatsens studie riktar sig till studenter som studerar ekonomi samt till yrkesverksamma inom redovisning och revision. Resultatet kommer även att intressera användare av finansiella rapporter som underlag vid ekonomiska beslut.

1.6 Uppsatsens disposition

Metod

I metodkapitlet presenteras hur vi förhåller oss till vårt valda problemområde samt en redogörelse över val av våra metodologiska ställningstaganden. Kapitlet inleds med att behandla val av ämne, vetenskapligt förhållningssätt och tillvägagångssätt. Vidare behandlas vetenskapligt angreppssätt, datainsamlingsteknik samt giltighetsanspråk.

Referensram

I kapitlet referensram behandlas inledningsvis nuvarande intäktsredovisning. Därefter behandlas grundläggande värderingar inom IASB:s redovisningssystem för att få en förståelse för normgivningsorganet IASB grundläggande värderingar. Vidare redogörs för grundläggande antaganden inom redovisningen samt redovisningens användbarhet för att förstå bakgrunden till redovisningen. I kapitlet redogörs slutligen för IASB:s nya diskussionsunderlag vid redovisning av intäkter, detta för att kunna jämföra nuvarande respektive ny intäktsredovisning.

Empiri

Kapitlet behandlar inledningsvis en presentation av respondent A, B och C samt deras yrkesverksamma bakgrund. Därefter presenteras den empiriska datan där varje respondent framhåller sin syn baserat på intervjufrågorna och strukturerat efter ämnesområde. Det frågeformulär som använts vid varje intervjutillfälle återfinns i uppsatsen som bilaga A.

Analys

I kapitlet jämförs vår empiriska data med vår referensram. Materialet har delats in under respektive ämnesområde för att få en stringens mellan referensram och empiri. Utgångspunkten i vår analys är att jämföra respondenternas åsikter och resonemang i förhållande till referensramen, vilket görs för att urskilja undersökningens slutsatser.

Slutsatser

Av ovanstående analys har vi dragit slutsatser, där vår problemformulering har besvarats. Avslutningsvis diskuteras även förslag till vidare forskning dels inom nuvarande intäktsredovisning och dels inom den nya balansorienterade intäktsredovisningen.

2. Metod och genomförande

I metodkapitlet presenteras hur vi förhåller oss till vårt valda problemområde samt en redogörelse över val av våra metodologiska ställningstaganden. Kapitlet inleds med att behandla val av ämne, vetenskapligt förhållningssätt och tillvägagångssätt. Vidare behandlas vetenskapligt angreppssätt, datainsamlingsteknik samt giltighetsanspråk.

2.1 Val av ämne

Intäktsredovisning har alltid utgjort ett problemområde vilket enligt oss gör det ännu mer spännande att utforska. Intäktsredovisning för noterade bolags koncernredovisning är i dagsläget baserad på en resultatnriktad redovisning, vilket kommer att förändras då en ny intäktsstandard införs som förespråkar ett mer balansorienterat synsätt. IASB och FASB:s intäktsprojekt har pågått sedan år 2002 och beräknas i dagsläget att slutföras först år 2011. Problematiken är stor och ännu har ingen enhetlig och komplett lösning presenterats. Vi finner ämnet därmed intressant och vi tycker att det är ett aktuellt och spännande område för att genomföra en magisteruppsats inom.

2.2 Vetenskapligt förhållningssätt

Tolkning och förståelse är i vår studie primärt för att kunna bilda sig en uppfattning kring ämnesvalet intäktsredovisning samt om IASB:s framtagna diskussionsunderlag för redovisning av intäkter som utgör utgångspunkten i vår undersökning. Vi har sedan uppsatsens början varit inriktade på att skapa oss en god grundförståelse kring ämnet intäktsredovisning, detta för att vidare kunna se helheten i vårt forskningsproblem. Intäktsredovisning är ett stort och tämligen aktuellt ämne då intäktsredovisningen för noterade bolags koncernredovisning kommer att byta form från ett resultatnriktat synsätt till en mer balansorienterad syn för redovisning av intäkter. Vid en början var ämnet väldigt komplext, men då löpande tolkningar och omtolkningar har gjorts har vi fått en bättre helhetsbild och vår kunskap inom ämnesområdet intäkter har ökat betydligt.

“There are more things in heaven and earth than are dreamt of in our hypotheses, and our observations should be open to them”, - Cronbach (Starrin & Svensson, 1994)

Inom vår utbildning till Civilekonom med inriktning mot externredovisning har vi fått grundläggande kunskaper inom redovisningsområdet samt inom koncernredovisning, vilket utgör vår förförståelse för ämnet. Det är dock främst från vår magisterutbildning inom externredovisning på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet som vi har fått fördjupade kunskaper inom området intäktsredovisning och IASB:s balansorienterade synsätt. Vi har inhämtat teoretiska kunskaper från litteratur och vetenskapliga artiklar. Vidare har vi fokuserat på instudering av IASB:s diskussionsunderlag som är ett förslag som behandlar ett nytt synsätt för intäktsredovisning. Detta för att vi vill tolka och förmedla innebörden i vår referensram.

Våra empiriska data består av tre intervjuer, varav två är auktoriserade revisorer och en är redovisningsspecialist, vilket medför att vi kommer närmre vårt studieobjekt. Vi är medvetna om att vi närmat oss forskningsproblemet subjektivt som grundats utifrån vår egen upplevelse och förståelse. För att kunna tolka texter och empiriska data i vår undersökning krävs en förståelse kring ämnet. Vidare har det krävts att vi blir experter

på området vilket endast har möjliggjorts genom instudering av litteratur, redovisningsstandarder samt vetenskapliga artiklar. Vi har genom studiens genomförande intagit en öppen och engagerad forskarroll, där vi ständigt pendlat mellan delarna och helheten, vilket bidragit till att vi har fått en så fullständig förståelse som är möjligt för vårt forskningsproblem.

2.3 Tillvägagångssätt

Det finns två tillvägagångssätt för ny teoriutveckling eller att utvecklandet av den redan befintliga teorin stärks, vilket är genom induktion eller deduktion. Utgångspunkten för val av tillvägagångssätt avgörs oftast av vilken kunskapssyn forskaren har och utifrån vilket forskningsproblem som ska studeras. Induktion hör vanligen samman med en subjektiv verklighetsuppfattning och kan kallas för upptäckens väg medan deduktion hör nära samman med en objektiv verklighetsuppfattning och kännetecknas som bevisföringens väg (Johansson, 1993).

”Teorier är för oss mer eller mindre komplexa uppfattningar som finns utvecklade rörande sammanhang och förhållanden mellan företeelser och som vi önskar att pröva mot den konkreta samhällssituationen.”
(Holme & Solvang, 1997)

Vi har under uppsatsens genomförande valt ett abduktivt tillvägagångssätt och det innebär en kombination av ovannämnda ansatser. Här sker en växelverkan mellan teori och praktik (Johansson, Lindfors, 1993). Vi har i vår studie utgått från teori via empirin och sedan tillbaka till teori igen, därav har vi ständigt pendlat mellan vår referensram och vår empiriska undersökning. Vi anser att den abduktiva kunskapsvägen utgör den bästa ansatsen då den resulterar i en fördjupning av kunskap inom vårt studerade problemområde. Den deduktiva ansatsen avspeglas då studiens början medfört att vi haft med oss någon form av teoretiskt perspektiv som har styrt vår datainsamling. Vi vill vidare poängtera att vi medvetet har försökt att ha ett öppet förhållningssätt vid våra empiriska iakttagelser för att kontinuerligt omformulera vårt teoretiska perspektiv. Vi har även i vår referensram utgått från redan befintligt material som exempelvis IASB:s diskussionsunderlag om intäcksredovisning. Det induktiva tillvägagångssättet tar sig i uttryck i vår empiriska studie men som därefter vidare utvecklats och bidragit till att vår teoretiska referensram löpande har omarbetats och utvecklats allteftersom vår kunskap och förståelse för problemet har ökat.

2.4 Vetenskapligt angreppssätt

Beroende på undersökningens art väljs det angreppssätt som kommer besvara frågeställningen på bästa vis. Studiens karaktär kan antingen vara en kvalitativ ansats eller en kvantitativ ansats. Respektive metod är ett arbetsredskap för att bearbeta informationen som använder sig av olika principer och system. (Holme & Solvang, 1997). Vårt vetenskapliga angreppssätt består av en kvalitativ ansats eftersom vi vill skapa förståelse för vilka bakomliggande aspekter som finns när det krävs att intäkter redovisas utifrån ett nytt tanke- och synsätt. Vi anser att en kvalitativ metod lämpar sig bäst, då det kommer att ge ett mest meningsfullt svar på studiens frågeställning. Vi är medvetna om att det är vår uppfattning och tolkning som påverkar och styr undersökningens kvalitativa utformning, men vi försöker ändå att belysa vårt problem utifrån många olika synvinklar och aspekter. Vi har valt att genomföra intervjuer med

två auktoriserade revisorer och en redovisningsspecialist. Varje intervju har konsekvent strukturerats genom att inte låta respondenterna resonera utanför uppsatsens ämne, vidare har då varje respondent endast besvarat den specifika frågan. Genom detta har vi undvikit att uppsatsen ändrar karaktär efter genomförda intervjuer.

2.5 Insamling av data

Ställningstaganden om vad vi gjort, varför vi gjort det och vilka effekter det får genomsyrar nedanstående resonemang. Nedan beskrivs hur informationen till uppsatsen samlats in samt vilka respondenter som intervjuats och hur vi gått tillväga. Därefter beskrivs hur datainsamlingen har analyserats och sammanställts. En diskussion förs även om uppsatsens tillförlitlighet, giltighet och relevans.

2.5.1 Primär och sekundärdata

Primärdata är den information som samlas in direkt från ursprungskällan (Jacobsen, 2002). Då vi i vår problemställning avser att ta reda på vad ett nytt balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter kommer att innebära och hur det uppfattas av dem som tar del av IASB:s normgivning anser vi att vår problemformulering lämpligast besvaras med att genomföra intervjuer. Intervjuerna genomfördes genom att besöka respondenterna på respektive kontor. Vi anser att besöken hos respondenterna gjorde att vi fick en mer öppen dialog och att vi fick se reaktioner i form av ansiktsuttryck och kroppsspråk till skillnad från en telefonintervju. Effekten av att genomföra besöksintervjuer tycker vi är att tillförlitligheten i uppsatsen stärks.

Sekundärdata är den information som samlas in men inte är inhämtad direkt från ursprungskällan, utan baseras på upplysningar som är inhämtade av andra (Jacobsen, 2002). Vår sekundärdata är inhämtad från böcker, artiklar och elektroniska dokument som berör det aktuella ämnet. Vi har även hämtat information från de standarder som IASB ger ut. Specifik information om den nya intäktsmodellen har till största del inhämtats från det diskussionsunderlag IASB givit ut, men även från de mötesanteckningar som bidragit till dagens diskussionsunderlag om intäkter.

Via Göteborgs universitets bibliotek har vi använt oss av databaser för att söka efter vetenskapliga artiklar, vilket är: *ScienceDirect*, *FAR Komplet* och *Samsök*. Sökorden vi använt oss av på de vetenskapliga databaserna men även vid litteratursökning har varit: *Revenue Recognition*, *IAS 18*, *IASB*, *FASB* och *Accounting Theory*. I uppsatsens inledande skede hade vi uppfattningen att vetenskapliga artiklar skulle utgöra en stor del av teorikapitlet. Det visade sig istället att normgivningsorganens eget publicerade material gav mest tyngd i det teoretiska resonemanget. För att inhämta relevant information har vi även använt de dokument som är publicerade på IASB och FASB:s hemsida. Där finns dokumenterade mötesanteckningar som vi tagit del av, detta för att förstå processen och de val som ligger till grund för diskussionsunderlaget. Då uppsatsens inriktning är av teoretisk karaktär med avseende på hur intäkter ska redovisas har vi valt att främst beakta normgivningsorganet IASB:s dokument och publicerade material för att få förståelse om den nya intäktsmodellen.

2.5.2 Val av respondenter

Jacobsen (2002) menar att med en kvalitativ metod finns det inte möjlighet att genomföra intervjuer med ett stort antal personer, därför att den data och information som samlas in i så fall skulle bli för omfattnings- och detaljrik för att analysera på ett rimligt vis. Vidare menar Jacobsen (2002) att kvalitativa metoder inte har till avsikt att säga något om det generella utan om det unika och speciella. Vi har därför valt att genomföra tre intervjuer med personer som tar del av IASB:s normgivning på tre av Sveriges största revisionsbyråer, vilket medför att respondenterna har mångsidig erfarenhet av noterade bolags koncernredovisning. Det finns många sätt att göra urval av respondenter på, vi har valt att välja de respondenter vi tror representerar den typiska enheten som tar del av IASB:s normgivning. Vår empiriska studie har avgränsats till intervjuer på revisionsbyråer inom Västra Götalands län. Då vi är studenter på Handelshögskolan vid Göteborgs universitet som har ett nära samarbete med näringslivet blev det ett naturligt val att välja respondenter som är yrkesverksamma i Göteborg.

Då diskussionsunderlaget om intäkter ännu inte har implementerats i praktiken, har vi valt två auktoriserade revisorer med goda kunskaper om dagens intäktsredovisning. I vårt frågeformulär (se bilaga A) exemplifieras två case, där en lösning med nuvarande intäktsredovisning presenteras och en lösning utifrån diskussionsunderlaget presenteras. Vi använder två case i frågeformuläret för att tydligt visa respondenterna skillnaden mellan nuvarande och den föreslagna intäktsredovisningen. Eftersom revisorerna inte har någon omfattande kännedom och kunskap om diskussionsunderlaget vid redovisning av intäkter utgör dessa case en grundläggande förståelse för dem. Vi vill med vårt val av respondenter ha mer information om vad diskussionsunderlaget innebär och även hur det uppfattas av de som tar del av IASB:s normgivning. Auktoriserade revisorer och redovisningsspecialister är yrkesgrupper som båda tar del av, följer och utvecklar IASB:s normgivning. Vår tredje respondent är redovisningsspecialist med goda kunskaper om diskussionsunderlaget. Vi anser att han bidrar med ett mer teoretiskt utvecklat resonemang om intäktsredovisning. Redovisningsspecialisten har även praktisk erfarenhet från intäktsredovisning och kan därmed besvara intervjufrågorna med en större förståelse för helheten. Efter att tre intervjuer genomförts ansåg vi att tillräcklig information hade insamlats, därmed var vår empiriska data fullständig. I början av undersökningen funderade vi på att välja tre auktoriserade revisorer som respondenter, men kom fram till att en redovisningsspecialist även kan bidra med ett resonemang utifrån ett redovisningsteoretiskt perspektiv. Det kan även indirekt åskådliggöra hur företag ser på en implementering av en ny intäktsredovisning eftersom revisorer och redovisningsspecialister har ett nära samarbete med företag. Det innebär att uppsatsen åskådliggör en kombination av praktikers syn på intäktsredovisning samt en teoretikers syn på hur intäkter ska redovisas.

2.5.3 Intervjuteknik

För att inhämta data till vår empiri har vi genomfört tre semistrukturerade intervjuer. Den semistrukturerade intervjun var ett självklart val eftersom varje respondent fick möjlighet att uttrycka sin åsikt utan förutbestämda svarsalternativ. Vi började varje intervju med att ge en kort introduktion till ämnet för att därefter ställa frågor enligt ett i förväg bestämt frågeformulär. Ordningen på frågorna under intervjun har dock inte alltid följt samma struktur som det angivna frågeformuläret (se bilaga A). Vi anpassade även ordningsföljden på frågorna för att få ett mer logiskt resonemang under intervjun.

För att erhålla så mycket relevant information som möjligt vid varje intervjutillfälle skickades frågeformulären ut till respektive respondent via e-post innan intervjun genomfördes. Respondenterna hade då tid att förbereda sig inför intervjutillfället och kunde därmed bidra med mer genomtänkta resonemang och åsikter.

2.5.4 Metod för analys av datainsamling

För att dokumentera intervjuerna på trovärdigt vis har en diktafon använts parallellt med att anteckningar förts vid varje intervjutillfälle. Det gjordes för att säkerställa att inget som sades under intervjun skulle komma bort. Efter varje intervju transkriberades materialet, detta för att undvika feltolkningar av det inspelade materialet. När allt material transkriberats började processen med att sammanställa svaren till empiri. Vi delade upp materialet i ett antal rubriker för att få en bättre struktur och för att bättre matcha referensramen. Vid varje intervjutillfälle meddelades respondenterna att allt som sades under intervjun skulle förbli anonymt. Vi ville med detta få en mer öppen dialog och att respondenterna skulle delge all information som var relevant i sammanhanget. Avsikten med detta var att ingen av respondenterna eller respektive revisionsbyrå skulle bli utlämnad. Respondenterna har i uppsatsen benämnts med bokstäverna A, B och C.

Uppsatsens empiriska data har sammanställts genom att kategorisera svaren utifrån ämnesområde med bakgrund i referensramen. I varje ämnesområde har alla respondenters svar återgivits i en sammanhängande text och en jämförelse har gjorts dem emellan. Detta har bidragit till en tydligare inblick i vad respektive respondent diskuterar kring varje ämnesområde. Uppsatsens analys har strukturerats genom utgångspunkt i empirin som därefter jämförts med referensramen. De viktigaste aspekterna och resonemangen från referensram och empiri har framförts i analysen för att därefter resultera i en slutsats. Genomgående i referensram, empiri och analys finns en struktur baserad på ämnesområde för att ge läsaren en tydlig bild om vad uppsatsen handlar om.

2.5.5 Källdiskussion

För att bedöma om fakta eller upplevelser är sannolika är det viktigt att kritiskt granska allt material som samlas in. Det är viktigt att ta reda på när och var dokumenten tillkommit, vidare är det viktigt att utreda varför ett dokument tillkommit. Det är även av största vikt att ta reda på vem upphovsmannen till dokumentet är (Patel & Davidsson, 2003). Den litteratur, de artiklar och de elektroniska dokument som valts till denna studie har alla genomgått en kritisk granskning. I största möjliga mån har ursprungskällan till alla dokument använts, detta för att öka uppsatsens dignitet. Den utgivna litteratur som använts är skriven av välkända och etablerade författare inom respektive område. Vi är medvetna om att IASB som normgivningsorgan skapar inte teori utan är uttolkare av teorin.

2.6 Giltighetsanspråk

Det är viktigt att den enskilde forskaren endast mäter det som i sammanhanget är avsett att undersökas, vilket innebär att en hög validitet kan uppnås. Validiteten är beroende av vad som mäts i det studerade objektet. Betydande för undersökningen är vidare om validiteten innehåller giltighet och relevans. Giltighet uppnås genom att forskarens teoretiska referensram har en generell överensstämmelse med det empiriskt insamlade

materialet. Undersökningens insamlade empiriska data måste ha en relevans för den aktuella forskningsfråga som studeras (Andersen & Ib, 1998). Vi har under uppsatsens genomförande kontinuerligt arbetat med att eftersträva en godtagbar validitet. Denna godtagbara validitet grundas på att intervjufrågor har ställts utifrån vår problemformulering och att undersökningens resultat överensstämmer med det som var avsett att undersökas. För att få en god validitet har referensramen justerats i efterhand för att bättre stämma överens med det insamlade empiriska materialet. Vi är medvetna om de risker som finns med vårt urval av empiri. Få respondenter och liten geografisk avgränsning kan innebära en risk då generaliserbarheten blir bristande. Vi är medvetna om dessa faktorer och att de kan påverka undersökningens validitet. Vi har dock i uppsatsen eftersträvat högsta möjliga validitet genom att använda vedertagen litteratur samt att det empiriska materialet har säkerställts genom att använda diktafon.

Av betydande slag är undersökningens reliabilitet som innebär att forskningsobjektet mäts på ett tillförlitligt sätt. Att undersökningens resultat inte innehåller väsentliga fel. Reliabiliteten bestäms av hur mätningarna utförs. Upprepade mätningar ska ge samma resultat för att hög tillförlitlighet i studien ska uppnås (Andersen & Ib, 1998). Inom en kvalitativ ansats som vår empiriska undersökning bygger på kan vi inte skatta tillförlitligheten med siffror. Istället har vi försökt att eftersträva en god reliabilitet genom att samla in, bearbeta och systematisera vår empiriska data på ett så korrekt och verklighetstroget vis som möjligt.

För att besvara vad ett nytt balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter innebär och hur det uppfattas av dem som tar del av IASB:s normgivning har utgångspunkten varit synen på nuvarande intäktsredovisning. Vi har genom att undersöka befintlig redovisning av intäkter applicerat de resonemang och tankar som framkommit på diskussionsunderlaget om intäkter. Det har gjorts för att kunna analysera vad ett nytt synsätt kommer att innebära och hur det kommer uppfattas av dem som tar del av IASB:s normgivning, vilket stärker uppsatsens validitet.

3. Referensram

I kapitlet referensram behandlas inledningsvis nuvarande intäktsredovisning. Därefter behandlas grundläggande värderingar inom IASB:s redovisningssystem för att få en förståelse för normgivningsorganet IASB grundläggande värderingar. Vidare redogörs för grundläggande antaganden inom redovisningen samt redovisningens användbarhet för att förstå bakgrunden till redovisningen. I kapitlet redogörs slutligen för IASB:s nya diskussionsunderlag vid redovisning av intäkter, detta för att kunna jämföra nuvarande respektive ny intäktsredovisning.

3.1 Nuvarande intäktsredovisning - IAS 18

Standarden IAS 18 tillämpas vid redovisning av intäkter och dess tillämpningsområde är försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag samt ränta, royalty och utdelning. Den senast uppdaterade versionen av standarden IAS 18 är från år 1993. Kriterierna för intäktsredovisning i standarden ska tillämpas på varje enskild transaktion. Viktigt är att identifiera varje transaktion separat för att den ekonomiska innebörden av transaktionen ska återspeglas på ett verklighetstroget sätt i redovisningen. Det finns ofta fler komponenter förutom själva produkten som exempelvis en tillhörande försäkring eller ett service och garantiavtal som löper över ett antal år. En produkts försäljningspris ska periodiseras och intäkten ska redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Intäkter ska värderas till sitt verkliga värde av vad som erhållits eller om vad som kommer att erhållas. Verkligt värde är det belopp till vilken en tillgång kan överlåtas till eller en skuld regleras mellan kunniga parter i en affärsmässig transaktion, där båda parter har ett väsentligt intresse av att transaktionen genomförs (IFRS/IAS, 2009). En intäkt definieras i nuvarande standard IAS 18 enligt följande: *"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 ökning som beror på tillskott från aktieägare"*. (IAS 18, pkt 7)

Försäljning av varor

Vid försäljning av varor ska intäkter redovisas i resultaträkningen då samtliga av nedanstående kriterier är infriade.

- a) *Företagen har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande .*
- b) *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.*
- c) *Intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- d) *Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.*
- e) *De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (IAS 18, pkt 14)*

Vid intäktsredovisningen i IAS 18 finns idag allmänt accepterade redovisningsprinciper som grund för när en intäkt ska erkännas och redovisas i resultaträkningen. Realisationsprincipen utgör en central del i ovanstående villkor och styr därmed dagens intäktsredovisning.

Realisationsprincipen

Realisationsprincipen innebär att det är självaste försäljningstillfället som är avgörande för erkännandet av intäkter i redovisningen. När den ekonomiska transaktionen har ägt rum det vill säga försäljningen av varan har skett blir det en konstaterad intäkt i redovisningen (Gröjer, 2002).

Matchningsprincipen

När en intäkt har erkänts i redovisningen ska den matchas mot dess hänförliga kostnader, vilket kallas matchningsprincipen (IFRS/IAS, 2009). Enligt Smith (2006) ”ska intäkterna matchas mot utgifterna för de resurser som används för att skapa intäkterna”. Matchning kan ske över produkter och över tid, vidare för att avgöra vilka resurser som förbrukades för att tillverka och sälja de varor som sålts över en period. För att matcha kostnaderna med dess intäkter på rätt sätt måste noggranna undersökningar göras för att fastställa i vilken period kostnaderna uppstår, vilket ibland kan vara problematiskt då en affärstransaktion består av flera delar. Kostnader som uppkommer efter att varan är levererad exempelvis garantiutgifter måste uppskattas på ett tillförlitligt sätt för att intäkten ska kunna redovisas. Att dela upp kostnader i direkta och indirekta kostnader kan underlätta vid identifiering av att hänföra kostnaderna till intäkten (Riah-Belkaoui, 2004).

Risker och förmåner

Ett av villkoren enligt ovan angivna kriterier är att fastställa när företaget har överfört väsentliga risker och förmåner som är sammankopplade med varans ägande. Det kan vara problematiskt att avgöra när väsentligaste risker och förmåner har övergått från säljare till köpare då det inte finns någon generell angivelse. Det är omständigheter i varje enskild transaktion som måste beaktas då tidpunkten för övergången av varans väsentliga risker kan variera mycket. Vanligtvis är den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet primära utgångspunkter då hänsyn ska beaktas till övergången av varans risker och förmåner. Då det finns fler komponenter förutom själva produkten som exempelvis en bil med tillhörande serviceavtal, har företaget kvar åtagande till kund avseende varans funktion. Då har inte alla risker och förmåner som är förknippade med varan övergått till kunden. Företaget bör då vänta med att redovisa intäkten till dess att åtagandet upphör. Ännu ett exempel när risker och förmåner inte har övergått från säljare till köpare är när intäkten från en försäljning är beroende den intäkt som köparen erhåller från försäljning, som exempelvis är vanligt inom detaljhandeln. Vid försäljning av varor är det vanligt förekommande med försäljning till ”öppet köp”, även vanligt förekommande bland angivna försäljningsvillkor att kunden har rätt att häva köpet. I dessa angivna exempel bör det säljande företaget idag göra en avsättning om sannolika beräkningar på returer kan göras (Marton et al, 2008).

3.2 Utförande av tjänsteuppdrag inklusive IAS 11- Entreprenadavtal

Ett tjänsteuppdrag innebär att ett företag utför ett uppdrag inom en bestämd angiven tidsram åt kund. Som grund mellan företag och kund i ett tjänsteuppdrag finns ett överenskommet avtal. Uppdraget kan löpa under en period eller över ett flertal år, då uppdraget sträcker sig över flera redovisningsperioder. En intäkt redovisas när det ekonomiska utfallet av ett utfört tjänsteuppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Intäkten ska baseras på uppdragets färdigställandegrad på balansdagen. Samtliga

nedanstående villkor ska vara uppfyllda för att utfallet ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt.

- a) *Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- b) *Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.*
- c) *Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.*
- d) *De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (IAS 18, pkt 20).*

3.3 Successiv vinstavräkning

Det finns avtalade tjänsteuppdrag som direkt kan hänföras till ett entreprenadavtal som behandlas i standarden IAS 11, Entreprenadavtal. Ett entreprenadavtal är liksom ett tjänsteuppdrag ett uppdrag där ett överenskommet avtal finns som grund. Uppdraget kan löpa över en eller ett antal perioder. En viktig skillnad mellan tjänsteuppdrag och entreprenadavtal är att ett entreprenadavtal behandlar produktionen av ett fysiskt objekt som exempelvis kan omfatta byggprojekt, vägprojekt och broprojekt. Uppdragen kan även omfatta produktion av flera objekt som är nära sammankopplade gällande exempelvis teknik, funktion och användning. Entreprenadavtal är ett uppdrag som vanligtvis kräver tjänster som är utförda av projektledare och arkitekter (IFRS/IAS, 2009).

Vid intäktsredovisning av uppdrag som baseras på färdigställandegraden på balansdagen används vanligtvis en metod som kallas successiv vinstavräkning. Vid successiv vinstavräkning ska intäkten redovisas i den period som arbetet utförs, alltså ta upp den andel av intäkter som kan hänföras till färdigställandegraden på balansdagen. Det finns olika sätt att fastställa uppdragets färdigställandegrad. En metod som används är utfört arbete baserat på genomförda undersökningar. En annan metod är utförda tjänster på balansdagen i proportion till vad som totalt ska utföras och ytterligare en metod är förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. Företag använder sig av den metod som ger ett mest tillförlitligt resultat vid ett specifikt uppdrag (ibid).

Fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning

Vid tjänsteuppdrag respektive vid entreprenadavtal finns det olika typer av uppdrag samt olika redovisningssätt. Standarden IAS 18 behandlar inte olika typer av tjänsteuppdrag utan hänvisar till IAS 11. Det finns två typer av uppdrag där den ena är fastprisuppdrag och den andra är uppdrag på löpande räkning. Ett fastprisuppdrag är ett uppdrag där ett avtal har slutits mellan parterna om att ett fast pris gäller för hela uppdraget. Ett uppdrag på löpande räkning där ersättning utgår för de utgifter som omfattas av det avtal som slutits baseras oftast på ett procentuellt tillägg på dessa utgifter eller med ett tillägg i form av ett fast belopp (IFRS/IAS, 2009).

Vid uppdrag som sker på löpande räkning redovisas en intäkt allt eftersom en prestation utförs där utgifter som kan hänföras till prestationen ska kostnadsföras, det kan även benämnas successiv vinstavräkning. Vid fastprisuppdrag finns det två stycken alternativa redovisningssätt, successiv vinstavräkning samt vinstavräkning vid färdigställandet. När vinstavräkning vid färdigställandet används redovisas intäkter, kostnader samt resultatet av uppdraget först då projektet slutförs och övergår till

beställaren. Successiv vinstavräkning är den redovisningsmetod som genomgående förespråkas av standarderna IAS 11 och IAS 18 (ibid).

3.4 Grundläggande värderingar inom IASB:s redovisningssystem

Föreställningsramen för utformandet av finansiella rapporter innehåller de grundprinciper som återkommer i varje IFRS/IAS-standard som tar hänsyn till redovisning, värdering och rapportering. IASB:s principbaserade redovisningsstandarder ger ingen vägledning om hur varje enskild redovisningssituation ska behandlas. Istället ska den principbaserade redovisningen baseras på professionella bedömningar och tolkningar med föreställningsramen som grund. Vid utformning av nya standarder har IASB som mål att präglas av konsekventa regler. Föreställningsramens syfte är att ge vägledning vid tolkning av standarder för olika intresserade parter inom redovisningssystemet exempelvis normgivare, revisorer, de som upprättar finansiella rapporter och de användare som tolkar informationen i de finansiella rapporterna (IFRS/IAS, 2009).

Föreställningsramen behandlar även de finansiella rapporternas syfte som är att tillhandahålla information om företags finansiella ställning och resultat samt redogöra för förändringar i den ekonomiska ställningen. Användare som investerare, anställda, långgivare, leverantörer, kunder, statliga myndigheter och samhället i övrigt utgör huvudsakligen de intressenter som finansiella rapporter riktar sig till. De har ett direkt intresse av ett företags finansiella rapporter. Olika intressenter har olika informationsbehov, vilket vidare innebär att olika intressenter använder finansiella rapporter i syfte för att tillgodose sitt informationsbehov. IASB anger i sin föreställningsram att finansiella rapporter primärt är avsedda för externa användare det vill säga investerare som äger eller är intresserad av att äga ett företags aktier. En investerare tillhandahåller riskkapital till företaget och är intresserad av den risk som en investering medför, även intresserad av den avkastning som den ger. Vidare är investeraren den intressent som är i behov av information för att besluta om att köpa alternativt behålla eller att sälja ett företags aktier (ibid).

Föreställningsramens definition på intäkter

”En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.” (Föreställningsramen, pkt 70a)

När skall en intäkt redovisas i resultaträkningen?

”En intäkt skall redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Det innebär att en intäkt uppkommer samtidigt som värdestegring eller värdeminskning på en tillgång respektive skuld redovisas.” (Föreställningsramen, pkt 92)

3.5 Grundläggande antaganden inom redovisningen

Bokföringsmässiga grunder

Redovisningen ska upprättas enligt bokföringsmässiga grunder som innebär att redovisningen upprättas enligt periodiseringsprincipen. En periodiserad redovisning innebär att transaktioner och händelser avspeglas och bokförs i redovisningen då de inträffar samt återspeglas i de finansiella rapporterna för den period i vilken transaktionen eller händelsen hänförs till. Vidare innebär det att ingen hänsyn beaktas när inbetalning eller utbetalning av likvida medel inträffar (Smith, 2006).

Antagande om fortlevnad

Antagandet om fortlevnad är en princip som innebär att redovisningen ska ske utifrån förutsättningen att ett företag löpande förvaltar sin verksamhet och även kommer att fortsätta förvalta denna under en överskådlig tid. De finansiella rapporterna upprättas utifrån förutsättningen att företag inte under några omständigheter beräknas omstrukturera verksamheten på ett negativt sätt, utan utgår ifrån att en fortlöpande verksamhet bedrivs (Riah Belkaoui, 2004).

3.6 Redovisningens användbarhet

Kvalitativa egenskaper är de kriterier som redovisningen måste uppfylla för att utgöra en användbar information för användarna. Framförallt behöver informationen i finansiella rapporter kunna tillgodose intressenterna på bästa sätt med en redovisningsinformation som har kvalitet och som gör den användbar. Enligt IASB utgör begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet de mest väsentliga kriterierna bland de kvalitativa egenskaperna som finns inom redovisningen. En avvägning måste oftast i praktiken ske mellan de olika kvalitativa egenskaperna och en balans mellan de olika egenskaperna är viktig att uppnå. Egenskaperna förklaras nedan utifrån en modell som förespråkas av normgivaren IASB för att vidare förklara egenskaperna utförligare (IFRS/IAS, 2009).

Begriplighet	Relevans	Tillförlitlighet	Jämförbarhet
	Tillbakablickande information	Korrekt bild	Över tid
	Framåtblickande information	Innebörd före form	Mellan företag
	Väsentlighet	Neutralitet	
		Försiktighet	
		Fullständighet	

Figur 1 – Kvalitativa egenskaper
Källa: (Artsberg, 2005)

Begriplighet

Information som lämnas i finansiella rapporter ska vara förstålig och lättbegriplig. Tydligt preciserat och förklarat gör information användarvänlig för dess intressenter. Vissa krav ställs dock på användarnas ekonomiska kunskaper för att kunna använda och nyttja informationen på ett optimalt sätt. Användaren har en skyldighet att inneha erforderlig kunskap om affärsverksamheter, ekonomi och redovisning samt en analytisk förmåga vid studier av ekonomisk information. Information i finansiella rapporter får företag inte avstå att utelämnas även om denna information är av komplicerat slag och därav svår för användarna att förstå. Är informationen relevant för användarna som beslutsunderlag bör den ingå i finansiella rapporter (ibid).

Relevans

Redovisningen ska tillföra relevant information för användaren. Relevant information är sådan information som är av värde för användarna vid ett beslutsfattande. Om informationen underlättar bedömningen och kan påverka användarnas beslut av redan inträffade ekonomiska händelser, aktuella och framtida händelser eller genom att utvärdera samt korrigera tidigare bedömningar är informationen relevant för användaren. Kan informationen i finansiella rapporter minska osäkerheten om kommande utfall har den en hög relevans. Informationen kan både vara av bekräftande eller korrigerande karaktär, vilket innebär att samma information kan antingen bekräfta alternativt korrigerar bedömningen som tidigare gjordes vid en ekonomisk händelse. En framåtriktad information har nära samband med en bakåtblickande information då ofta tidigare resultat och finansiell ställning ligger till grund för en användares framtida bedömning av redovisningsinformation (ibid).

Tillförlitlighet

Tillförlitlighet handlar om att avbilda företagets ekonomiska verklighet. Informationen är endast användbar om den är neutral och mäter det som är avsett att mätas. Information ska inte ge en snedvriden bild eller innehålla väsentliga felaktigheter. Det är beslutsfattaren som i slutändan avgör om vad som är tillförlitlig information. Informationens relevans har stor betydelse för informationens tillförlitlighet. I redovisningen behövs ofta en avvägning mellan relevans och tillförlitlighet ske, då en hög relevans i redovisningsinformationen oftast prioriteras framför en lägre tillförlitlighet (ibid).

Jämförbarhet

Inom redovisningen finns det två stycken aspekter på jämförbarhet som bör eftersträvas. Den ena aspekten är att det i redovisningen ska finnas en jämförbarhet företag emellan. Den andra aspekten handlar om att en jämförbarhet ska finnas för samma företag mellan olika år. Vidare ska alltså en användare kunna jämföra ett företags finansiella resultat och ställning samt dess förändringar både över tid och mellan olika företag för att utgöra ett bra beslutsunderlag för användaren. För att uppnå dessa kriterier är förutsättningen att värderingstekniker och presentationstekniker för likartade transaktioner och händelser redovisas på ett enhetligt sätt. Standardisering inom redovisningsreglering är en nödvändig förutsättning för att uppnå en ökad jämförbarhet, dock får den inte bortse från relevanta omständigheter som finns påtagligt i det enskilda fallet (ibid).

3.7 Bakgrund till intäktsprojektet

Med nuvarande intäktsredovisning redovisar FASB intäkter med utgångspunkt i när intäkten intjänas. FASB har en detaljreglerad redovisning av intäkter där över 100 standarder behandlar olika intäktstransaktioner. Eftersom det inte i någon av standarderna definieras vad intjänande innebär står ofta standarder i konflikt med varandra. Som tidigare nämnts har IASB mer principbaserade standarder då de har två standarder som behandlar redovisningen av intäkter. Då FASB har många detaljreglerade standarder med motstridigt innehåll har det ifrågasatts varför inte IASB:s intäktsrekommendation IAS 18 används som en gemensam standard mellan de båda normgivningsorganen. IASB anger att det finns två skäl för detta. Det första är att IAS 18 är ofullständig i sin vägledning vid intäktstransaktioner som innehåller flera komponenter. Då nästan alla intäktstransaktioner kan delas in i olika komponenter anser IASB att det är en fundamental svaghet med nuvarande intäktsrekommendation IAS 18. Det andra skälet till varför IAS 18 inte antas som en gemensam standard är att principerna i standarden är för inkonsekventa och dåligt definierade för att fungera som intäktsstandard. Exempelvis skiljer definitionen på en intäkt i standarden och definitionen av en intäkt i ramverket. Med bakgrund i ovanstående resonemang ansåg IASB och FASB att en ny gemensam standard för intäkter var nödvändig (IASB, 2009b).

Samarbetet mellan IASB och FASB för att ta fram en ny gemensam intäktsstandard påbörjades år 2002. Normgivningsorganen har sedan dess arbetat med en intäktsmodell som har sin utgångspunkt i värdering av tillgångar och skulder, där intäkter redovisas vid förändring i värdet av tillgångar och skulder. Under projektets gång har IASB identifierat två metoder för värdering av förpliktelser (IASB, 2009c). Den första modellen kallas för *Fair value model* och innebär en värdering till verkligt värde. Definitionen av verkligt värde anges bland annat i standarden IFRS 2 – *Aktierelaterade*

ersättningar där den definieras enligt följande: "Det värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller skuld regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av transaktionen genomförs." (IFRS/IAS, 2009)

Denna modell kritiserades dock av vissa styrelsemedlemmar då det ansågs svårt att beräkna vissa tillhörande förpliktelser till verkligt värde. Av den anledningen utvecklades en alternativ intäktsmodell som kom att kallas *The customer consideration model*, en så kallad kundvärdesmodell som IASB senare benämner *transaktionspris som värderingsmetod*. Enligt denna modell ska tillhörande förpliktelser värderas enligt ett kundvärdesperspektiv, ingen hänsyn tas till förpliktelsens verkliga värde utan istället ska kundens prestationer beaktas och en intäkt uppkommer när varje del av förpliktelsen är uppfylld. De båda intäktsmodellerna utvecklades parallellt fram till maj år 2008 vilket i dagsläget har resulterat i en kontraktsbaserad modell för intäktsredovisning (FASB, 2008b). IASB har dock redan påbörjat ett balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter, då IFRIC 13- *Kundlojalitetsprogram* och IFRIC 15- *Avtal om uppförande av fastighet* givits ut. IFRIC 13 och 15 börjar tillämpas räkenskapsåret som inleds den första januari 2009.

	FVM	CCM
Vad ger upphov till en intäkt?	Ökning av nettotillgångar när företaget ingår ett avtal med kund.	Ökning av nettotillgångar när företaget ingår ett avtal med kund.
Värderingsprincip	Verkligt värde.	Nytta för kunden, dvs. vad prestationen kan säljas för om den säljs separat.
Omvärdering	Ja	Nej
När ska en intäkt redovisas?	När avtalet ingås om nettotillgångar ökar. Därefter när det verkliga värdet ökar respektive när åtaganden upphör.	När åtaganden upphör.
Praktiska konsekvenser	Lönsamheten av olika delar av ett avtal tydliggörs. Företagets effektivitet kan jämföras med marknaden.	Lönsamheten av olika delar av ett avtal tydliggörs. Lönsamheten kommer till uttryck genom en jämförelse med företagets kostnader.

Figur 2 – Värdering av förpliktelse
Källa: Modifierad modell (Rundfelt, 2005)

3.7.1 IFRIC 13 – Kundlojalitetsprogram

Företag använder sig av kundlojalitetsprogram för att ge kunden incitament att köpa företagets varor eller tjänster. Om kunden handlar företagets produkter tilldelas ett antal bonuspoäng som kan omsättas i premier i form av gratis eller rabatterade varor och

tjänster. Problemet vid intäktsredovisning av kundlojalitetsprogram för företag är om företaget ska fördela en del av ersättningen som har erhållits vid försäljningen och skjuta upp redovisningen av en intäkt. Eller om en avsättning ska göras som är baserad på en uppskattning av framtida utgifter för att leverera bonusen. IFRIC 13 anger att ett företag ska redovisa bonuspoäng som en separat identifierbar komponent av den ursprungliga försäljningen. Det verkliga värdet av ersättningen från ursprungsprodukten ska fördelas på bonuspoängen och de andra komponenterna i försäljningen. Det belopp som fördelas på bonuspoängen ska beräknas med hänvisning till dess verkliga värde, det vill säga det belopp de kan säljas separat för. Företaget ska redovisa det verkliga värdet på bonuspoängen som en intäkt när bonuspoängen utnyttjas av kunden och företaget därmed har fullgjort förpliktelsen (IFRS/IAS, 2009).

3.7.2 IFRIC 15 - Avtal om uppförande av fastighet

Bland byggföretag är det vanligt att marknadsföra projekt vid uppförande av lägenheter innan de är färdigställda. I den här typen av kontrakt behöver köparen ofta betala en deposition som endast betalas tillbaka om säljaren misslyckas med att leverera lägenheten. Redovisningen idag är inte konsekvent i den här typen av transaktioner. Vissa redovisar som ett entreprenadavtal med successiv vinstavräkning och andra redovisar endast en intäkt när allt är färdigställt och levererat till kund. IFRIC 15 redogör för när intäkten ska redovisas vid kontrakt mellan kund och företag som sluts innan ett byggprojekt är färdigställt. IFRIC 15 anger att uppförande av en fastighet inte alltid är ett entreprenaduppdrag. IASB menar att byggföretag istället ska resonera i termer av att försäljning av vara eller utförande av tjänst sker och att intäkter därmed ska redovisas enligt IAS 18 (IASB, 2009d).

3.8 IASB:s diskussionsunderlag om intäktsredovisning

I december 2008 utgav IASB och FASB ett gemensamt diskussionsunderlag "Discussion paper" som benämns *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. Diskussionsunderlaget ger förslag till en ny kontraktbaserad intäktsredovisning, där intäkter är kopplade till förändringar i tillgångar och skulder. Diskussionsunderlaget är endast ett förslag till en kommande standard om intäkter. Fram till den 19 juni 2009 finns möjlighet för allmänheten att kommentera diskussionsunderlaget. Det av IASB föreslagna diskussionsunderlaget bygger på att dela upp intäktstransaktionen i ett antal förpliktelser. Allt eftersom förpliktelserna utförs redovisas en intäkt i resultaträkningen. Det är förändringen i tillgångar och skulder som genom detta balansorienterade synsätt blir avgörande för erkännandet av en intäkt (Discussion Paper, 2009). Nedan följer en sammanställning av de mest väsentliga delarna i IASB:s diskussionsunderlag.

3.9 Kontraktbaserad intäktsredovisning

IASB:s föreslagna modell baseras på ett kontrakt mellan företag och kund. Då det är kontraktet dem emellan som avgör om intäkter ska redovisas är det viktigt att definiera ett kontrakt. IASB:s definition på kontrakt är: "Ett kontrakt är en överenskommelse mellan två parter eller mer som skapar ofrivilliga förpliktelser." Alltså både kund och företag har kommit överens om innehållet i kontraktet och har båda förpliktelser. Kontraktet behöver inte vara skriftligt utan kan även vara en muntlig överenskommelse mellan parterna. Ett exempel på ett kontrakt är när ett butiksbiträde säljer varor till kund.

Då sluts en överenskommelse om att kunden ska betala och butiksbiträdet ska leverera varan, då vanligtvis utan att det krävs ett skriftligt kontrakt. Denna transaktion ses i normalfallet inte som ett kontrakt men butiksbiträdet är förpliktigad att leverera varan eller att lämna tillbaka kundens pengar då dessa förpliktelser är ofrivilliga.

3.9.1 Kund

Företag ingår kontrakt med många intressenter såsom leverantörer, ägare eller andra kapitalplacerares. IASB föreslår dock i sin intäktsmodell att fokus ska vara kontraktet mellan företag och kund. Vidare hjälper detta företag att urskilja intäktskontrakt från andra kontrakt som sluts med andra intressenter. IASB:s definition på en kund blir således: *”En kund är en part som har ingått kontrakt med ett företag för att erhålla en tillgång (vara eller tjänst) som innebär ett utflöde av företagets ordinarie verksamhet.”* Redovisning av intäkter beror på en ökning av tillgångar eller en minskning av skulder där en vald intäktsmodell kan specificera tillgången som genererar intäkter. Olika modeller kan utgöra grund för intäktsredovisning, vilket framgår av nedanstående exempel som visar att ett antal tillgångar och skulder uppstår. Vidare anges tre tillhörande lösningsförslag.

Exempel

Ett företag ingår ett kontrakt med en kund där företaget har lovat att leverera en produkt inom tre månader. Företaget tillverkar sina egna produkter där varje produkt tar tre månader att tillverka. Företaget tillverkar på beställning, där kunden betalar vid försäljningstillfället.

- När kunden betalar kan i en modell som endast fokuserar på likvida medel leda till att intäkter redovisas. Denna typ av modell tar ingen hänsyn till huruvida produkten har levererats till kund eller inte.
- Ytterligare en tillgång i ovanstående exempel är produkten som företaget producerar. I en modell som endast fokuserar på om produkten har tillverkats skulle det leda till redovisning av intäkter, alltså en inventarie. Denna typ av modell tar ingen hänsyn till om någon annan tillgång har ökat, exempelvis likvida medel.
- Det finns även en skuld för företaget i form av att leverera en vara. En minskning i denna skuld skulle innebära intäktsredovisning i en modell som endast fokuserar på leverans av varan. Denna typ av modell skulle bortse från om en tillgång har ökat.

En intäktsmodell kan fokusera på någon av ovanstående tillgångar eller skulder. Om IASB väljer mer än en tillgång eller skuld vid erkännandet av intäkter kan det innebära problem då företag redovisar liknande transaktioner olika. Därför föreslår IASB att en modell för redovisning av intäkter endast ska fokusera på En tillgång eller skuld. De har följaktligen beslutat att kontraktet ska vara avgörande vid redovisning av intäkter.

3.9.2 Hur ger ett kontrakt upphov till en tillgång eller skuld?

Nettovärdet av rättigheter och förpliktelser i ett kontrakt innebär en tillgång eller en skuld. Om värdet av de kvarvarande rättigheterna i ett kontrakt överstiger värdet av kvarvarande förpliktelser innebär kontraktet en tillgång. På motsatt vis är ett kontrakt en skuld om värdet av kvarvarande förpliktelser överstiger värdet av kvarvarande rättigheter. Kontrakttillgången eller kontraktsskulden visar företagets nettoposition i kontraktet. När kunden betalar (se ovanstående exempel) har företaget inte längre några rättigheter gentemot kund utan endast en förpliktelse. Vidare blir nettopositionen i kontraktet en skuld. I ovanstående exempel men innan kunden betalar om värdet av företagets kvarvarande rättigheter i kontraktet överstiger de kvarvarande förpliktelserna ska en tillgång redovisas. Det som återspeglas i ett kontrakt är ett företags rättigheter och förpliktelser, inte eventuella framtida kassaflöden på grund av goda relationer med kunden.

3.9.3 Hur ger ett kontrakt upphov till intäkter?

I en kontraktbaserad intäktsmodell finns två specifika förändringar i ett kontrakt som kan leda till redovisning av intäkter.

1. När ett företag inleder ett kontrakt med en kund. För att ett företag ska få redovisa intäkter inledningsvis vid ett kontrakt måste företagets rättigheter överstiga företagets förpliktelser. Eftersom det är en ökning i ett tillgångskontrakt skulle detta leda till intäktsredovisning.
2. När ett företag fullgör en förpliktelse i ett kontrakt leder det till intäktsredovisning.

	Kontrakt netto	Kontrakt Tillgång	Kontrakt Skuld
Kunden betalar (Minskar kvarvarande rättigheter)	MINSKAR	MINSKAR	ÖKAR
Företaget levererar varor och tjänster (Minskar kvarvarande förpliktelser)	ÖKAR	ÖKAR (Företaget redovisar intäkter)	ÖKAR (Företaget redovisar intäkter)

Figur 3 – När uppstår intäkter?
Källa: (Discussion Paper, 2008)

3.10 Förpliktelser

Syftet med att identifiera förpliktelser i ett kontrakt är att visa mönstret av hur varor och tjänster överförs till kund. Vidare alltså på ett så verklighetstroget vis som möjligt återspegla kontraktets nettoposition. IASB definierar en förpliktelse enligt följande: "Ett företags förpliktelse är *åtagande* i ett kontrakt med en kund att leverera en *tillgång (vara och tjänst)* till kund." (Discussion Paper, 2008)

3.10.1 Åtagande

Åtaganden i ett kontrakt specificeras oftast i kontraktet. Vid leverans av varor anges vilka och hur många varor som ska levereras. Åtaganden i ett kontrakt kan också bli aktuella av rådande lagstiftning. Om ett geografiskt område har lagstiftning som kräver att det ska finnas garanti för en viss produkt är även detta en del av förpliktelsen som företaget har att leverera, trots att det inte är angivet i kontraktet.

3.10.2 Tillgång

En tillgång definieras i IASB:s ramverk enligt nedan: *”En tillgång är en resurs över vilken företaget har det bestämmande inflytandet till följd av inträffade händelser och som förväntas innebära ekonomiska fördelar för företaget i framtiden.”* Tillgångar ses ofta som varor och tjänster i ett kontrakt med kund. För att kunna identifiera en förpliktelse i ett kontrakt måste den uppfylla definitionen av en tillgång.

3.10.3 Vara

En vara är en tillgång som därmed innebär en förpliktelse i ett kontrakt. För att en vara ska uppfylla definitionen av en förpliktelse i ett kontrakt krävs det att den kan säljas separat. Ett exempel är ett måleriföretag som har slutit kontrakt med en kund om att måla om. Många inom intäktprojektet anser att det uteslutande är ett tjänsteuppdrag, men det ingår tvätt, målarfärg och tjänsten att måla om. Dessa tre moment är alla tillgångar som kan säljas separat, således finns i detta exempel tre förpliktelser företaget har gentemot kunden. En vara måste alltså inte specificeras i ett kontrakt för att innebära en förpliktelse.

3.10.4 Tjänst

Trots att en tjänst i vanliga fall inte anses vara en tillgång ses det som en tillgång vid utförandet av en förpliktelse i ett kontrakt med en kund. IASB förklarar det genom att tjänster som ska erhållas i framtiden inte uppfyller definitionen på en tillgång, istället är det en tillgång när den erhålls. Denna typ av tillgångar konsumeras oftast direkt.

3.10.5 Identifiering av separata förpliktelser

Följande frågor måste besvaras jakande för att det ska finnas anledning att dela upp kontraktet i separata förpliktelser:

1. Uppfyller det definitionen av en tillgång?
2. Kan tillgången säljas separat?
3. Avlämnas varan tillgången vid olika tillfällen?

Ett företag som exempelvis säljer en dator, som innehåller många olika delar med tillhörande installation till kund. Dessa varor och tjänster är tillgångar som företaget lovar att leverera till kund och som kan säljas separat. Det innebär att företaget kan dela in dem i förpliktelser. IASB anser dock inte att ovanstående exempel om försäljning av datorer bör separeras i olika förpliktelser då det är för komplext och tidskrävande. Det skulle enligt IASB inte heller innebära att investerare fattade annorlunda beslut. Om varorna istället enligt ovanstående exempel hade levererats till kund vid olika tillfällen

hade företaget tvingats dela in kontraktet i olika förpliktelser eftersom det kan påverka investerarnas beslutsfattande.

3.11 När fullgörs förpliktelsen i ett kontrakt?

När en prestation är fullgjord beror på när tillgången är överförd till kund. När kunden erhåller varan har företaget inte längre någon prestation att utföra och därmed är prestationen fullgjord. Enligt definitionen av en tillgång har kunden erhållit varan när den har kontroll över den. Det blir alltså avgörande att bestämma om kunden har kontroll över tillgången eller inte. Kontroll över varan brukar i normalfallet övergå när tillgången fysiskt överlämnas till kund. Att redovisa intäkter när varan överlämnas till kunden existerar redan i nuvarande standarder.

3.11.1 Att jämföra kontroll med risk och ersättning av en tillgång.

För att avgöra om en vara har överförts till kund är det viktigt att skilja mellan att överföra kontroll av en vara och att överföra risk och ersättning av en vara. Kontroll av varan kan överföras till kund vid fysisk leverans av varan, då äger kunden varan och företaget har ingen rätt till varan längre. Fysisk leverans av varan behöver dock inte alltid ske för att varan ska anses överförd till kund. Om ett företag lockar kunder till köp genom att låta kunder prova en vara under ett antal dagar där företaget har full rätt att ta tillbaka varan innan provtiden. Företaget har även rätt till full betalning av varan om den inte lämnas tillbaka i ursprungligt skick. Här har kontroll av varan inte övergått till kund eftersom företaget har möjlighet att ta tillbaka varan i sin besittning.

Om risk och ersättning av en vara istället beaktas har detta inte helt överförts till kund vid leverans av en vara. Vid leverans av en vara har kunden vissa risker med att äga varan, exempelvis kan varan bli stulen eller sluta att fungera. Företaget har vid leverans av en vara till kund även kvar risker och ersättningar med varan. De har kvar risken att kunden lämnar tillbaka varan och att värdet på varan är reducerat. IASB anser att både kund och företag har risker och ersättningar med samma vara vilket gör det till en svår parameter att använda för att bestämma när varan har överlämnats till kunden. Om företag i varje transaktion ska göra en avvägning av hur mycket risk och ersättning som är överförd till kund, tror IASB att det kommer leda till att företag redovisar olika tillgångar och skulder i liknande transaktioner. Av den anledningen anser IASB att ett större fokus på när kontroll av varan är överförd till kund resulterar i en mer konsekvent redovisning och därmed större jämförbarhet mellan transaktioner och företag.

3.12 Mätning av förpliktelsen i ett kontrakt

Som tidigare nämnts innebär ett kontrakt rättigheter och förpliktelser, där rättigheterna innebär betalning från kund och förpliktelsen en skyldighet från företagets sida att leverera en tillgång. För att mäta ett kontrakts nettoposition krävs att både rättigheter och förpliktelser mäts. Att mäta ett företags förpliktelser är i regel mer komplicerat än att mäta rättigheterna eftersom förpliktelserna oftast består i icke monetära tillgångar. Målet med att mäta ett företags förpliktelser är att leverera så bra och verklighetstrogen information som möjligt, så att investerare inte fattar fel beslut. I dagsläget mäts intäkter i hur stor procentandel av kontraktet som är färdigställt. I diskussionsunderlaget anges att företag ska beräkna en tillgång eller skuld av kontraktet som förändras beroende på vad som presteras av företag och vad som betalats av kund. IASB har övervägt två

metoder att mäta förpliktelsen i ett kontrakt, dels verkligt värde som värderingsmetod och dels transaktionspris som värderingsmetod. Respektive metod beskrivs i kommande avsnitt.

3.12.1 Verkligt värde som värderingsmetod

Verkligt värde som värderingsmodell är kostnaden för företaget att överföra en prestation på en tredje oberoende part på transaktionsdagen. Om prestationen mäts oberoende av transaktionspriset mellan kund och företag kommer en tillgång eller skuld att uppstå vid kontraktets början. Att mäta prestationer enligt verkligt värde som värderingsmetod har inte accepterats av IASB, de menar att detta leder till uppskattningar av förpliktelsen och därmed är det en alltför komplex metod. Det finns enligt IASB risk för fel vid användandet av transaktionspris som värderingsmetod. Om ett företag missar att mäta en prestation skulle det innebära att för mycket intäkter redovisas vid kontraktets början. Därmed skulle företagets nettoposition i kontraktet vara felvärderad till det att prestationen är utförd.

3.12.2 Transaktionspris som värderingsmetod

Transaktionspris som värderingsmodell innebär att prestationer mäts till transaktionspris, alltså till den summa som kunden betalar för tillgången. Enligt IASB ska prestationerna mätas med transaktionspris som värderingsmetod, då det vid kontraktets början inte skulle innebära en tillgång eller skuld för företaget. Varken en skuld eller tillgång redovisas vid kontraktets början. Att mäta prestationerna med transaktionspris som värderingsmetod kommer ge en bättre bild av vad företaget har presterat i kontraktet eftersom intäkter endast redovisas när en tillgång överförs till kund. Ytterligare ett argument för transaktionspris som värderingsmetod är enkelheten då inga uppskattningar behöver göras då priset på varan finns från början. Inom IASB har det även framförts negativ kritik om transaktionspris som värderingsmetod. Vissa av IASB:s medlemmar menar att transaktionspriset innehåller en summa som ska täcka företagets kostnader och därmed överskattas företagets prestation. Trots detta anser IASB att transaktionspris som värderingsmetod ska användas då nackdelarna inte är fullt lika negativa som när prestationerna mäts med verkligt värde som värderingsmetod.

3.13 Efterföljande mätning av prestationer i ett kontrakt

Ofta förändras värdet på ett företags prestationer efter det att kontraktet har avtalats. IASB menar att det är självklart att värdet förändras i takt med att företaget utför prestationer, men det finns även andra tillfällen då värdet på prestationen förändras. Priset och mängden varor och tjänster kan förändras i kontraktet och därmed ändras även värdet på prestationen. Därför måste ett företags initiala värdering av förpliktelsen uppdateras för att spegla verkligheten på ett korrekt sätt. Om företag ska redovisa alla förändringar som sker i värdet på förpliktelsen behöver företag genomföra en ny mätning inför varje finansiell rapport för att inte vilseleda användaren. IASB menar dock att en mätning av förpliktelsen vid varje finansiell rapport är för komplext och tidskrävande för de flesta kontrakt med kunder. Den mest signifikanta förändringen i kontraktet är när företaget utför en prestation, därför menar IASB att den förändringen alltid måste regleras. Förändringar i mängden varor och tjänster är i de flesta kontrakt

med kunder inte något som skulle påverka användarnas beslut om de inte redovisades, därför anser inte IASB att det behöver regleras.

3.14 Potentiella effekter av nuvarande redovisning

För standardsättare, normgivningsorgan och revisorer är intäktsredovisningen ett av de största problemen inom redovisning (Kierzek & Würstmann, 2005). Därför har som tidigare beskrivits IASB och FASB beslutat om ett samarbete inom intäkter, och föreslagit en intäktsmodell. De har även presenterat ett antal antaganden om hur den nya intäktsmodellen skulle påverka nuvarande redovisning av intäkter. Intäktsmodellen skulle i många kontrakt med kunder inte alls påverka hur företaget redovisar intäkter. Till exempel i en transaktion där förpliktelser och åtaganden utförs vid försäljningstillfället innebär modellen ingen förändring i jämförelse med dagens redovisning av intäkter. Det finns i dagsläget många IFRS/IAS-standarder som är i linje med IASB:s föreslagna modell, där det redan idag krävs att förpliktelser fullgörs för redovisning av intäkter. Det är dock inte alla standarder som följer IASB:s principbaserade intäktsmodell och de kan därmed komma att påverka vid ett eventuellt införande av intäktsmodellen. Nedan beskrivs ett antal situationer där intäktsmodellen kommer att ha en avgörande betydelse.

A. Redovisning av intäkter till följd av en ökning i värdet på tillgångar

De intäktssituationer som kan komma att påverkas är när intäkter redovisas på grund av en ökning i en tillgång. Till exempel då en intäkt redovisas när likvida medel kommer in i företaget och inte när företaget har slutfört en prestation. Ibland redovisas även intäkter när värdet på en inventarie ökar trots att ett kontrakt med en kund inte existerar. I IASB:s intäktsmodell ska ett företag endast redovisa intäkter om det finns ett kontrakt med en kund. IASB har inte tagit beslut om huruvida dessa transaktioner ska redovisas som intäkter eller som övrigt totalresultat. Ytterligare ett exempel är när intäkter redovisas till följd av att inventarier ökar i ett kontrakt med en kund, då gäller IAS 11-*Entreprenadavtal*. Intäktsmodellen som föreslagits av IASB har fokus på en ökning i kontraktets nettosition istället för en ökning i de tillgångar som kommer att produceras i kontraktet.

B. Identifiering av en prestation

IASB anser att den föreslagna definitionen av en prestation i dagsläget motsvarar definitionen av en dellerans och därmed en komponent i ett kontrakt med kund. Nuvarande intäktsrekommendationer definierar dock inte vad en dellerans eller en komponent är, vilket i dagsläget leder till inkonsekvent redovisning av liknande kontrakt. IASB menar att en tydligare definition av vad en prestation är kommer att leda till mer konsekvent redovisning. IASB har kunnat urskilja tre situationer där definieringen av en prestation i den nya intäktsmodellen kommer att skilja sig från tillämpningen i nuvarande standarder. Den första situationen är när en vara säljs med exempelvis en garanti, där garantin oftast inte säljs separat. I nuvarande standarder redovisas intäkten för både varan och garantin vid försäljningstillfället. I intäktsmodellen menar IASB att garantin är en prestation som företaget fortfarande har kvar att prestera och en intäkt ska redovisas när prestationen är slutförd. Den andra situationen är när företag ingår ett kontrakt med kund genom att exempelvis ge gratis produkter eller kundlojalitetsprogram. Företag redovisar ofta det som

marknadsföringskostnader vid kontraktets början. IASB menar att det istället ska redovisas som en prestation, som resulterar i redovisning av intäkter när prestationen är slutförd. Den sista situationen berör entreprenadavtal. Idag delas den typen av kontrakt in i olika delar beroende på vad som avtalades i förhandlingen med kund. IASB föreslår istället att för varje tillgång som överförs finns det också möjlighet att dela in dessa i prestationer för företaget.

C. Användningen av bedömningar

Om transaktionspriset inte finns tillgängligt behöver bedömningar göras. Att göra en sådan bedömning skulle inte innebära några större förändringar inom IFRS i jämförelse med dagens redovisning. Det skulle däremot innebära en betydligt större förändring i US GAAP.

D. Aktivering av kostnader

Idag aktiverar företag ibland kostnader för att erhålla ett kontrakt, men i den föreslagna intäktsmodellen aktiveras kostnaderna endast om de uppfyller kraven för aktivering enligt andra standarder. Ett exempel är en person som arbetar på provision med att erhålla kontrakt mellan ett företag och en kund. Kostnaden företaget har för provision till den anställde innebär ingen tillgång och därmed ska ingen aktivering ske. Som ett resultat av den nya intäktsmodellen kommer provision redovisas som en kostnad. Det är dock inte säkert att kostnaden och intäkten redovisas i samma period.

3.14 Gapet mellan teori och praktik

Det finns ett observerat gap mellan teori och praktik vilket har motiverat en stor försiktighet vad det gäller införandet av ny teori i praktiken. Enligt Drury (1992) finns det fyra stycken utmärkande förklaringar till gapet mellan teori och praktik. En förklaring är att det i praktiken finns en alltför liten kunskap om teorin. Exempelvis ser företag inte nyttan med att införa nya teorier i verksamheten. En annan förklaring till att det finns ett gap mellan teori och praktik är att teorin inte fångar in den verklighet som upplevs i praktiken. Att forskning har bedrivits utan att praktiker upplever det som ett befintligt problem. Ytterligare en förklaring är att det finns en stor tidsskillnad mellan utveckling av teori och implementering av den i praktiken. Den fjärde förklaringen till att ett gap finns är att det i teorin inte beaktas ett kostnads- och nyttokriterium. Enligt Drury (1992) ska en avvägning ske mellan nyttan med teorin och kostnaden med att införa det i praktiken.

4. Empiri

Kapitlet behandlar inledningsvis en presentation av respondent A, B och C samt deras yrkesverksamma bakgrund. Därefter presenteras den empiriska datan där varje respondent framhåller sin syn baserat på intervjufrågorna och strukturerat efter ämnesområde. Det frågeformulär som använts vid varje intervjutillfälle återfinns i uppsatsen som bilaga A.

4.1 Presentation av respondenter

Respondenterna nedan är alla verksamma på någon av Sveriges främsta revisionsbyråer, där samtliga arbetar aktivt med någon form av intäktsredovisning. Undersökningens frågeformulär har i förhand skickats ut till samtliga respondenter där de inledande frågorna behandlar nuvarande intäktsredovisning. Av frågeformuläret följer även två case där case ett behandlar försäljning av en vara med tillhörande garanti och case två behandlar successiv vinstavräkning. Lösningförslag ges med utgångspunkt i nuvarande intäktsstandard IAS 18 som jämförs med IASB:s diskussionsunderlag för ny redovisning av intäkter. Respondenter med olika yrkesbakgrund har intervjuats med anledning av att respektive synsätt ska framföras inom intäktsprojektet.

Respondent A – Auktoriserad revisor

Respondent A är verksam som revisor på en av Sveriges största revisionsbyråer där han huvudsakligen arbetar med att granska stora noterade bolag. I arbetsuppgifterna ingår även att ge vägledning och råd i specifika intäktsfrågor. Respondent A har varit verksam på byrån sedan i början av 80-talet och har en lång erfarenhet av arbete med IFRS-frågor. Intervjun genomfördes den 28 april 2009.

Respondent B – Auktoriserad revisor

Respondent B arbetar även han som revisor på en av Sveriges största revisionsbyråer, där han har varit verksam som auktoriserad revisor sedan 1990. Respondent B tillhör en avdelning på byrån som också har till uppgift att hålla sig uppdaterad inom redovisningsfrågor. Tiden delas numera mellan att handlägga revisions- och redovisningsfrågor. Intervjun genomfördes den 29 april 2009.

Respondent C- Redovisningsspecialist

Respondent C är verksam som redovisningsspecialist och arbetar främst med IFRS-frågor på en av Sveriges största revisionsbyråer sedan tio år tillbaka. Hans huvudsakliga uppgift är att tolka och ge vägledning i specifika redovisningsfrågor inom concernredovisning. Respondent C har en teoretisk bakgrund då han har doktorerat inom redovisningsområdet och givit ut ett antal böcker samt artiklar inom området. Hans yrkesroll kräver att ständigt vara uppdaterad vid förändringar som sker inom IFRS-området. Intervjun genomfördes den 29 april 2009.

4.2 Nuvarande intäktsstandard IAS 18

Respondent A inleder med att framhålla att fram till mitten av 90-talet var redovisningen relativt enkel för företag, då det endast fanns begränsad vägledning inom området. Det innebär en stor förändring för svenska företag när Redovisningsrådet gav ut Rådets Rekommendationer. Svenska företag var enligt Respondent A väl förberedda när det år 2005 blev obligatoriskt för svenska noterade bolag koncernredovisning att redovisa enligt IFRS/IAS eftersom Rådets Rekommendationer stämde ganska väl överens med IFRS/IAS standarderna. Respondent A och B ser intäktsrekommendationen som ett viktigt redskap i sitt dagliga arbete och de är båda eniga om att intäktsrekommendationen kräver en större teoretisk reflektion än vad som görs idag. Respondent C poängterar att det är viktigt att komma ihåg att det endast är ett fåtal företag som saknar vägledning i IAS 18. Framst är det stora företag men även företag med många sammansatta transaktioner som ska levereras till kund.

Respondent A anser att IAS 18 kodifierar praxis, vilket innebär att det som företag gör i praktiken blev i och med införandet av IAS 18 nedtecknat och därmed hade företag belägg för att redovisa intäkter enligt ett visst sätt. Att standarden IAS 18 bygger på principiella resonemang menar samtliga respondenter kan vara både positivt och negativt i den nuvarande intäktsrekommendationen. Fördelen enligt respondent A är att företag kan redovisa rätt på många olika sätt och ändå finna stöd för sin redovisning i standarden IAS 18. Standarden är avsedd att fungera i olika situationer och miljöer. En principbaserad redovisning som IASB innehar för även med sig negativa aspekter. En aspekt enligt respondent B är att standarden ger uttryck för mycket egna tolkningar och bedömningar vilket leder till sämre jämförbarhet. Exempelvis då företag vill hitta vägledning i en specifik intäktstransaktion finns ingen vägledning i IAS 18 och följaktligen leder detta till egna tolkningar av standarden påpekar respondent B.

Successiv vinstavräkning är enligt respondent A positivt med den nuvarande intäktsrekommendationen då det ger en bättre avbild av det som sker under projektets gång i ett entreprenaduppdrag. Respondent C menar att successiv vinstavräkning kan innebära problem för företag då det är svårt för dem att veta från vilken dag redovisningen för successiv vinstavräkning ska börja. Flertalet företag börjar med att redovisa enligt successiv vinstavräkning från första dagen men i standarden anges ett antal parametrar ska vara uppfyllda för när redovisningen enligt successiv vinstavräkning ska börja. Företag reflekterar inte över intäktsrekommendationens innehåll utan redovisar på rutin och de har även sina egna principer som de följer anser respondent B.

”En viss given verksamhet genererar intäkter av en viss karaktär och sedan har då respektive företag bestämt ett givet redovisningssätt. Reflektion saknas kring om det specifika redovisningssättet verkligen är det bästa...” - (Respondent B)

Respondent B framhåller att det har hänt väldigt mycket inom näringslivet under de senaste tio åren. Sedan standarden IAS 18 infördes har det tillkommit många nya produkter och tjänster på marknaden, framförallt mer komplexa produkter har konstruerats. Inom branscher som exempelvis IT-området och inom media har det konstruerats nya produkter och tjänster som säljs på ett helt annat sätt än tidigare traditionella varor och tjänster har sålts. Respondent B hävdar att det medför att högre krav måste ställas på hur redovisning ska ske av dessa produkter. Nya redovisningsfrågor uppstår som inte tidigare reflekterats kring, exempelvis vid en

kombinerad vara och tjänst. Respondent C ger exempel på en ytterligare problematisk bransch som är telecombranschen, då kunden kan köpa en telefon och sedan får kunden tillhörande ringsignaler samt en tillhörande stereoanläggning på köpet. Det är då svårt att veta vad kunden egentligen betalar för och hur det ska värderas. Utifrån detta perspektiv är den nuvarande intäktsrekommendationen mycket förlegad och ger begränsad vägledning anser respondent C. I dagsläget löser företag problemet genom att hitta en viss linje som de följer och som fungerar. Att olika företag som ändå är likartade och verkar i samma bransch redovisar olika leder till bristande jämförbarhet hävdar Respondent B.

Respondent B framhåller att den nuvarande intäktsstandard IAS 18 inte återspeglar den verklighet som företag befinner sig i. IASB som normgivningsorgan bör analysera nya konsumtions- och handelsmönster som bättre återspeglar verkligheten. Vidare menar respondent B att han önskar mer och tydligare vägledning gällande sammansatta varor och tjänster. Även respondent A instämmer i detta resonemang, då den nuvarande intäktsrekommendationen är en kort standard och inte en så väl utvecklad standard. Vidare ger det uttryck för väldigt mycket bedömningar och vanligtvis medför det även mycket diskussioner i praktiken. Jämförbarheten påverkas i de finansiella rapporterna och därmed är det också på bekostnad av kvalitén. Respondent C påvisar att det saknas alltför mycket information i de finansiella rapporterna. Han skulle vilja ha en mer transparent information och särskild i dessa tider då det är både lågkonjunktur och är finanskris och då det oftast går lite sämre för många företag.

4.3 Risker och förmåner

Den största problematiken gällande intäktsredovisningen är enligt respondent C periodiseringsfrågan det vill säga när i tiden en intäkt uppstår. Viktigt att förstå då är vilka incitament som ligger till grund för företag att göra på det ena alternativt andra sättet. Hur och varför bolaget vill redovisa på ett särskilt vis brukar vara en bra bakgrund för att förstå varför denna intäktfråga har uppstått menar respondent C. Enligt både respondent A och respondent B är det vanligtvis sett inga problem att ta ställning till när i tiden en intäkt ska redovisas, alltså när egentliga risker och förmåner övergår till kund. Respondent A menar dock att använda begreppet kontroll för att avgöra när varan har övergått är mer fördelaktigt men att det fortfarande krävs mer en tydligare definition av vad begreppet kontroll innebär. Respondent B framhåller att vid försäljning av en vara ser företag vanligtvis till leveranstidpunkten, vilket då har en större tyngd än varans leveransvillkor. Vidare tror respondent B inte att det är vanligt att företagen tänker till i denna typ av transaktion utan det är leveransdagen som styr när en produkt säljs och levereras samma dag, vilket ibland är slarvigt tycker han. Respondent A påstår att det fungerar på motsatt vis, då det istället är det köprättsliga kontraktet som är det centrala vid avgörandet när faran för godset har övergått. Det är så det fungerar i verkligheten i svensk praxis och utifrån hur det ska tolkas enligt IAS 18 påvisar respondent A. Respondent C menar även han att det är civilrättsliga regler som avgör, då det i extremfallen alltid handlar om att tolka vad som står i avtalet. Han exemplifierar det genom att framhålla att vem står för risken om en kund har köpt en bil som står kvar på återförsäljarens inhägnade område och det börjar att brinna. Dessa problem kommer alltid att uppstå oavsett vad man inom redovisningen väljer att använda sig av för intäktsrekommendation. Det finns många olika typer av avtal som tolkas på olika sätt därför blir det i extremfallen alltid avgörande hur juristerna tolkar avtalet.

Samtliga respondenter påvisar att det finns en problematik till att komma fram till hur risker och förmåner har övergått. Vid ett väldigt komplicerat avtal ska redovisare försöka hitta ett antal igenkännande kriterier för att bestämma när risker och förmåner har övergått anser respondent C. Vidare anser respondent C att det blir ett problem i redovisningen då inte ekonomer och jurister talar samma språk. Jurister tolkar endast det rent legala och uttalar sig inte i termer om risker och förmåner och på motsatt vis är för ekonomer då de endast intresserar sig för risker och förmåner och inte tar hänsyn till det legala intresset. Som ovan nämnts hanteras igenkännandet av risker och förmåner så att man beaktar ett antal igenkännandekriterier i avtalet för att konkret kunna avgöra när risker och förmåner övergår. Handlar det exempelvis om en försäljning av en tjänst till kund behöver vi veta när tidpunkten för avlämnandet sker och även att alla parter är överens. Skulle det uppstå en tvist i efterhand kan hänvisning därmed ske till dessa bestämda principer menar respondent C.

Samtliga respondenter framhåller att IASB:s principbaserade normgivning skapar utrymme för att alla länder som redovisar enligt IFRS skapar sin egen praxis vid bedömning av när risker och förmåner har övergått. Att se till risker och förmåner beror på vilken bransch en verksamhet befinner sig i samt vilken verksamhet som bedrivs. Perspektivet blir annorlunda vid stora och omfattande transaktioner och långa leveranstider påvisar respondent B. Alla har sina egna kriterier för när risker och förmåner har övergått. Vidare påverkar det jämförbarheten i de finansiella rapporterna menar respondent A. Dock menar respondent A även att det kan vara positivt då den ekonomiska verkligheten bättre avspeglas. Varje land är präglad av sin kultur och sina traditioner vilket har haft en stor inverkan på redovisningen.

4.4 Kontroll

Att använda sig av begreppet kontroll av varan i stället för risker och förmåner är något som respondent B är positivt inställd till. Han menar då att det skulle bli lättare att avgöra när den ekonomiska nyttan övergår. Respondent A påvisar att det finns ett problem i dagsläget då både företag och kund samtidigt kan inneha risker och förmåner. Vidare tror respondent A att det kan bli problematiskt att avgöra vilka parametrar som ska vara väsentliga vid bedömandet av kontroll av varan.

Respondent C menar att om företaget innehar kontroll över en vara så skulle det kunna liknas vid att de innehar både risker och förmåner. Innehar företaget inte kontrollen av varan då är det svårt att tänka sig att det är har en tillgång menar respondent C. Anledningen till varför IASB har bestämt sig för att använda begreppet kontroll tror respondent C beror på för att det kommer att bli lättare att hantera då det bara är ett kriterium i jämförelse med risker och förmåner som är två kriterier att uppnå. Då ett företag innehar kontroll av en vara så kan de själva nyttja den och de kan också bestämma så att ingen annan gör det. Vidare framhåller respondent C att han tror att fler saker kommer att kunna definieras inom ramen för en tillgång i framtiden jämförelsevis med vad ramverket förespråkar idag som en tillgång.

4.5 Förpliktelser

Hur en intäkt ska behandlas och värderas i redovisningen har att göra med hur företag specificerar intäkten. Det är därför väldigt viktigt att företag presenterar hur de arbetar och det är en brist idag i de finansiella rapporterna menar respondent C. Ett exempel på

en vanlig problematik som respondent C påvisar är när ett IT-bolag levererar en implementeringstjänst som ett utbildningsprogram till en kund genom att mjukvaran finns på en CD-skiva. Hur mycket som ska redovisas som en intäkt är då svårt att avgöra. Det finns väldigt mycket kunskap på denna CD-skiva och till vilket belopp denna intäkt ska tas upp i redovisningen är beroende på hur ett företag specificerar denna IT-tjänst. Vid nuvarande intäktsredovisning har företaget inte utfört någon prestation bara för att de har skickat iväg en implementeringstjänst till kund och kan därför inte ta upp någon intäkt alls. Enligt IASB:s diskussionsunderlag för redovisning av intäkter innebär det att leveransen av CD-skivan i sig är en förpliktelse och att denna förpliktelse exempelvis är värd en tredje del av den totala tjänsten som utförs åt kund. Vid detta utfall redovisas då en tredjedel av total försäljningsintäkt och de resterande förpliktelserna är en skuld tills dess att förpliktelserna utförs. Vidare anser respondent C att detta resonemang är ett mer teoretiskt riktigt resonemang. Det har ingen betydelse om all kunskap finns på CD-skivan om hela syftet är att implementera ett utbildningsprogram åt kund som pågår under en lång tid.

”Om det är något som bolagen är väldigt dåliga på så är det att beskriva hur det hanterar intäkter principiellt i årsredovisningen. Generellt ligger fokus mer på kostnaderna i årsredovisningen men intäkterna är minst lika intressanta.” – (Respondent C)

Företag är skickliga på att göra det svårt för oss redovisare, då företag sätter samman väldigt komplexa produkter, allt för att ha de mest unika erbjudanden till sina kunder. Företag tänker endast på sin egen verksamhet då de vill locka till sig nya kunder för att öka sin försäljning. Det finns följaktligen ingen tanke på hur redovisningen ska ske säger respondent C. Exempelvis när en kund köper en videokamera så får den både en tillhörande försäkring samt en cykel på köpet. Alla dessa komponenter är förpliktelser som ska värderas menar respondent C. Frågor som uppstår är var återförsäljaren har fått tag på alla cyklar som man ”ger” till kund och vad värdet på dessa är.

Att dela in en vara respektive tjänst i ett antal tillhörande förpliktelser menar respondent C medför att den då paketerade tjänsten bryts ner i mindre beståndsdelar. Användare av årsredovisningen vill då se alla dessa beståndsdelar som separata intäktsflöden i de finansiella rapporterna. Ur ett historiskt perspektiv påvisar respondent C att företag i de finansiella rapporterna endast har haft varor, tjänster, royalty och utdelning som separata intäktsflöden. Företag kommer inte att vara intresserade att man som läsare kommer att se företagets marginaler, som kommer att bli en effekt vid en ny intäktsstandard som är baserad på förpliktelser. Det är därför företaget som paketerar sina varor enligt ovan nämnda kategorier för att undvika att öppet visa vad de tjänar, alltså vilka varor som genererar mest intäkter. Företag tycker inte att detta är konkurrensneutralt hävdar respondent C. Om ett företag paketerar allt till en enda tjänst och om kunden då får kännedom om vad exempelvis en burk med målarfärg kostar, så kan då kunden anse att den lika gärna kan inhandla färgburken själv.

4.6 Försäljning av vara med tillhörande garanti

IASB:s nya lösningsförslag för försäljning av vara med tillhörande garanti kommer att få företag att tänka om ordentligt framhåller respondent A. Idag finns det i IASB:s rekommendationer reglerat när en vara säljs med tillhörande garanti det vill säga att en avsättning ska göras. Det stora problemet i nuvarande redovisning är svårigheten med

att göra rimliga bedömningar för avsättningar. Det krävs stor kunskap och kännedom om verksamheten och dess produkter. Statistisk data är viktigt och det krävs system som kan systematisera datan på ett trovärdigt sätt. Det finns idag enligt respondent A etablerade modeller för att bedöma avsättningar för garantiåtaganden. Det finns mycket inarbetade rutiner och det kommer krävas mycket arbete för att ställa om till ett annat tänk. Det är ingen förändring som kommer att ske direkt utan respondent A tror att det kommer att ta lång tid. Många redovisare i företag kommer inte att förstå det teoretiska resonemanget bakom utan kommer endast att tycka att en förändring är onödig och tidskrävande. Företag får och kan endast den information som revisorer själva berättar för dem. Företagens praktiker är inte insatta i normgivningsorganet IASB:s arbete och det teoriska resonemang och grundprinciper som ligger bakom en förändring hävdar respondent A.

I lösningen vid den nuvarande intäktsredovisningen blir intäkten högre då man tar upp hela beloppet på 2400 kronor, vilket respondent A tycker visar att återförsäljaren får in mer intäkter än vad som faktiskt är realiserat. Respondent A anser att den nya redovisningslösningen visar en bättre bild till användarna av de finansiella rapporterna och det blir en bra träffbild på det faktiska utfallet eftersom att det är ett tillräckligt stort antal menar respondent A. Vidare anser han att det är den faktiska produkten som man ska fokusera på och som ska trigga intäktsredovisningen, vilket i detta fall är försäljningen av TV:n. Av denna anledning tycker respondent A att endast TV:n ska redovisas direkt eftersom det är den vara som realiserar direkt vid försäljningstillfället. Respondent A tycker att det är svårt att uttala sig om fördelar respektive nackdelar vid uppdelning av en vara med tillhörande garanti i förpliktelser. Respondent A framhäver dock att det viktiga trots allt att redovisningslösningen man följer görs konsekvent och att företag tydligt beskriver vad man gör och varför i sin årsredovisning så att användarna förstår. Så länge läsaren av redovisningen vet vad det går ut på får det en mening och en innebörd påvisar respondent A.

Vid nuvarande intäktsredovisning av en sammansatt vara ger inte IASB någon utförlig vägledning och respondent B anser att IASB bör reglera det bättre för att få en enhetlig tillämpning mellan företag. Oavsett egentligen vad redovisningsreglerna säger så anser respondent B att det är viktigare att tydliga regler finns än att det är ett oreglerat område, just av anledningen till att uppnå en ökad jämförbarhet. Respondent B poängterar att han är väldigt präglad av den nuvarande intäktsredovisningen. Även om återförsäljaren har prestationer kvar att leverera till kund så har de ändå fått in en faktisk intäkt på 2400 kronor. Respondent B anser att det är en kvarstående kostnad till kund än vad det är en intäkt som återförsäljaren ännu inte har fått. Uppfattningen som respondent B har är att det i en enskild transaktion kommer att hamna olika men att ett antal transaktioner som upprepas kommer att bli samma i resultaträkningen. Intäkterna kommer enligt den nya intäktsredovisningslösningen att förskjutas framåt i tiden.

För att avgöra hur en sammansatt transaktion ska värderas tror respondent B att det kommer att behöva krävas ännu mer uppskattningar och bedömningar än tidigare. Det kommer att behöva ske en ständig uppskattning av hur mycket varan respektive den tillhörande garantin är värd. Det kommer även att bli svårt att värdera denna tillhörande garanti eftersom det blir svårt att avgöra varje förpliktelses värde i redovisningen. För att definiera och värdera varje förpliktelse kommer det behöva ställas ökade krav på att företag själva är medvetna om vad de gör påvisar respondent B.

Vid uppdelning av en vara i flera tillhörande förpliktelser kommer det att skapa en mer komplex redovisning, då företaget får mer att hålla reda på menar respondent B. Antalet periodiseringar kommer att bli fler och det krävs att förpliktelserna ständigt uppdateras, vilket kommer att bli mer krävande arbetsmässigt samt ställa högre krav på ett utvecklat datasystem. Den nuvarande intäktsredovisning då det istället ska göras en avsättning är mer logisk menar respondent B. Har företaget sålt en TV-apparat för 2400 kronor så kommer det bli svårt för revisorn att argumentera för att endast 2000 kronor ska synas i resultaträkningen, vilket kommer att väcka många reaktioner hos företag enligt respondent B. Fler moment för företagen kommer in i deras redovisning då de ska dela upp sina sammansatta varor i flera tillhörande förpliktelser. Respondent B tror inte att företag som ska tillämpa detta i praktiken kommer få ut så mycket mer av redovisning, utan att det mest kommer att innebära mer krävande arbete än tidigare.

Respondent C tror att många kommer att anse att det nya synsättet gällande att hantera redovisningen av en vara med tillhörande garanti är att krångla till det i onödan, då det inom redovisningen kommer allt fler regler om hur transaktioner ska hanteras. Respondent C menar ändå att det är i näringslivet där företagen själva verkar som kräver denna reglering då det är de själva som har skapat dessa komplexa transaktioner. Men för företagens egentliga verksamhet har det ingen betydelse i sig. Respondent C framhåller att det finns ett väldigt viktigt teoretiskt mervärde för företagen i det nya synsättet för intäktsredovisning. IFRIC 13 kundlojalitetsprogram har samma balansorienterade utgångspunkt som IASB:s diskussionsunderlag för redovisning av intäkter påvisar respondent C. Kundlojalitetsprogram används av företag för att ge kunder incitament att köpa företagets varor eller tjänster. Om en kund exempelvis köper en resa så tilldelar företaget kunden bonuspoäng och då kan kunden sedan lösa in dessa bonuspoängen mot premier i form av gratis eller rabatterad resa. I det nya synsättet ska man tänka i termer av vad jag betalar för den resa jag gör idag samt för de andelar i en framtida resa. En periodisering kommer att ske av intäkter i stället för av kostnader, vilket gör att företaget kommer att visa en något lägre intäkt men får ändå samma rörelseresultat.

4.7 Successiv vinstavräkning

Generellt anser respondent A att entreprenadavtal är ett komplext område och att det i alla tider har varit omdiskuterat om hur det ska redovisas. Viktigt är att definiera varje begrepp i en intäktfråga. Exempelvis är det viktigt analysera materialkostnader som enligt nuvarande intäktsrekommendation måste beaktas extra mycket. Vad menas med materialkostnader i det specifika projektet och vad speglar graden av materialkostnader är frågor som bör beaktas. Har företag ett uppdrag där material är inblandat kan det komma att bli en framtung kostnadsmassa det vill säga att de har mycket kostnader i början. Viktigt är att se hela kostnadsmassan enligt respondent B. Det kan bli en konstig intäktsredovisning beroende på vad som levereras. Om uppdraget levererar endast i arbetstimmar så uppstår en viss typ av kostnadsmassa medan om det levereras även med material blir det en annan kostnadsmassa. Successiv vinstavräkning kommer i den nya intäktsrekommendationen att hanteras annorlunda. Båda två lösningar gällande hur utförandet av tjänsteuppdrag ska redovisas är två stycken rimliga tekniker enligt respondent A. Fördelen med det nya synsättet en ny intäktsstandard kommer vara i överensstämmelse med ramverkets grundlinje.

Enligt respondent C är skillnaden mellan nuvarande respektive ny intäktsredovisningsförslag vid utförande av tjänsteuppdrag att företag kommer att periodisera på ett annorlunda vis. Ur ett teoretiskt perspektiv så föredrar respondent C det nya förslaget på intäktsredovisning för entreprenadavtal. Den principiella skillnaden är att i den nuvarande intäktsredovisningen då företag använder färdigställandegraden tar de endast upp en procentuell del av vad som totalt är färdigt. Vid det nya lösningsförslaget innebär det då att de endast tar upp en förpliktelse när den är utförd. I den nuvarande intäktsredovisningen spelar det ingen roll om det endast är en liten del av arbetet som kvarstår eftersom det ändå är en procentuell del av färdigställandegraden som tas upp. Vid det nya lösningsförslaget måste prestationer slutföras innan en intäkt kan redovisas. Det medför att ett år får företaget inte ta upp någon intäkt även om prestationen var nästintill helt slutförd. Viktigt vid ny redovisning av utförande av tjänsteuppdrag är att definiera förpliktelser vilket inte behövs i den nuvarande redovisningen.

Respondent B reflekterar över att vid den nya intäktsredovisningen då det uppstår negativa avvikelser eller om utfallet är sämre än vad som var tänkt från början så tror han att det kommer att visa sig först mot slutet av projektet. Det kommer troligtvis att bli svårt att fånga upp på ett tidigt stadium. Att något man har förväntat sig att det blir på ett visst sätt och om det blir då ett överkott mindre så kan det klumpa ihop och kanske till och med blir förlust de sista perioden. Vidare påvisar Respondent C att det kan finnas en problematik vid den nya redovisningen av tjänsteuppdrag då ett företag som vi årets slut inte har uppfyllt sina förpliktelser inte kan redovisa någon intäkt alls. Idag använder sig många företag av successiv vinstavräkning, då exempelvis företag som producerar väldigt dyra produkter som tar ett år att producera. Egentligen ska successiv vinstavräkning bara omfattas av entreprenadavtal eller försäljning av tjänst eller service, men företag använder ibland successiv vinstavräkning vid redovisning av varor för att kunna redovisa vinst vid årets slut. Det är ett problem menar respondent C då många bolag inte är så stora att de har råd att visa ett minusresultat.

Det har även varit ett problem då nya fastigheter uppförs, IFRIC 15- *Avtal om uppförande av fastighet*, och en fråga som tidigare har diskuterats handlar om huruvida successiv vinstavräkning ska finnas eller inte. När ett fastighetsbolag börjar bygga ett stort lägenhetskomples som tar fem år att färdigställa finns det en svårighet vid hur intäkterna ska redovisas. Köparen till lägenheten betalar vid projektets start men tar ingen risk eftersom köparen får pengarna tillbaka om projektet inte har färdigställs. Vanligtvis tas hänsyn till när risker och förmåner övergår men eftersom köparen inte tar någon risk förrän väldigt sent i projektet då denne binder sig enligt kontraktet. Problematiken ligger i att avgöra när fastighetsbolaget ska redovisa denna intäkt. Väntar fastighetsbolaget med att redovisa intäkten i fem års tid visas ett minusresultat under projektets gång och sedan en jättestor vinst. Av denna anledning så har successiv vinstavräkning valts enligt IAS 18. IFRIC 15 påvisar dock att en försäljning av en lägenhet klassificeras som en vara och inte som ett entreprenadavtal och därmed kan ingen ingen successiv vinstavräkning göras. Kan det påvisas i ett stort varuprojekt att risker och förmåner verkligen övergår, det vill säga att jag som ägare står risken att hamna med ett hus som ser ut som ett skellett menar respondent C. I entreprenadavtal kan företag stå med en halvfärdig bro om entreprenören går i konkurs. Som privatperson så har den aldrig den risken på grund av att den är skyddad i olika typer av lagstiftningar, så den kan in i det sista säga att den ångrar sig och då står företaget för risken. Följaktligen kan inte fastighetsbolaget ta upp någon intäkt eftersom de inte har

avlämnat något och därmed inte uppfyllt någon förpliktelse. Oavsett om det tar fem, tolv eller 14 år så uppstår intäkten då projektet är helt färdigställt genom det nya balansorienterade synsättet.

Problemet med dagens redovisning vid stora projekt är att det går mycket på känsla, vilket respondent C exemplifierar då företag ska aktivera utgifter eller från vilken dag successiv vinstavräkning ska ske. IASB måste visa mycket mer utförligare exempel än vad som finns i det nuvarande diskussionsunderlaget. Mer komplexa transaktioner för att användaren ska förstå hur redovisningen ska hanteras, exempelvis vad det får för konsekvenser när man bygger en bro.

4.8 Synen på balansorienterad redovisning

Resultaträkningen har i alla tider varit den mest primära och viktigaste finansiella rapport. Fokus har varit resultaträkningen eftersom företag tänker i termer om av vad vi har "tjänat in" under perioden och det som blir kvar hamnar sedan i balansräkningen påvisar respondent A. Det finns mycket av ett resultatinriktat synsätt som är bra eftersom att respondent A förespråkar att tänka i termer om matchning, realisation och försiktighet. Huvudsakligen använder sig respondent A av resultaträkningen som den primära finansiella rapporten vid analys av ett företags prestationer under en period. Dock anser respondent A att det är svårt värdera vilken av respektive rapport som är mest relevant utifrån en revisors perspektiv men är medveten om att det är viktigt att vara inställd på att vi är på väg emot en förändring gällande en ny syn på intäktsredovisning. Respondent B framhäver att han vanligtvis funderar i dessa vanor om resultatorienterad redovisning respektive balansorienterad redovisning, dock är han en stor anhängare till ett resultatorienterat synsätt. Grunden för detta menar han är att företagen själva tänker i termer om intäkter och kostnader inte i form av tillgångar och skulder. Företagens prestationer mäts i intäkter och kostnader menar han och resultat och försäljning utgör utgångspunkten idag när man studerar ett företag.

Vid ett analytiskt perspektiv på ett företags årsredovisning och i egenskap av revisor vid granskning av räkenskaperna är det i regel lättare att bilda sig en uppfattning om en resultaträkning, särskilt vid jämförandet över tid. En helhetsbild för verksamheten kan skapas utifrån resultaträkningen och det är lättare att förstå vad som bör förväntas för intäkter alternativt kostnader påvisar respondent B. Framst kostnader då det är enklare relatera det till intäkterna eller i relation till exempelvis antalet anställda, förändring i personalkostnader eller vidare då lättare se vad detta i sin tur beror på. Vidare anser respondent B att det kommer att vara svårt att nå förståelse och acceptans för själva redovisningen om en revisor diskuterar utifrån en balansorienterad redovisning.

"Ska man nå förståelse och acceptans i företag för redovisning och dess redovisningsprinciper så är det svårt att komma och diskutera utifrån ett balansperspektiv." – (Respondent B)

Vidare tror respondent B att det kommer att finnas en konflikt vilket han förklarar genom att påvisa att har man en alltför ensidig inriktning och syn på balansräkningen så kommer redovisare och revisorer att avskärma sig lite från företagets synsätt och vidare kommer företag och redovisare inte att prata samma språk. Ett balansorienterat synsätt är ett för mycket teoretiskt resonemang och har för lite koppling till den verklighet som företag lever i anser respondent B.

IASB som normgivningsorgan vill att redovisningen ska bli balansorienterad och att redovisningens intressenter ska ändra synsätt. I den nuvarande intäktsrekommendationen är periodiseringsfrågan explicit och står i fokus och det som blir kvar hamnar i balansräkningen. Vid en ny balansorienterad redovisning kommer utgångspunkten att vara det som sker i balansräkningen, då fokus är att värdera kontraktuella tillgångar och skulder och att förändringen mellan dem löses upp i resultaträkningen menar respondent C. IASB kräver ett nytt sätt att tänka och resultaträkningen kommer att bli mindre värd. Den principiella skillnaden kommer att vara att resultaträkningen blir en utredningsrapport för förändringar i balansräkningen, snarare än att balansräkningen är en residual av alla periodiseringsposter när vi gör resultatet framhåller respondent C.

Respondent C anser att ett balansorienterat synsätt är mer teoretisk korrekt. Vi kommer att behöva sluta att tänka i termer av intjänandeperspektiv och istället kommer vi att tänka på vad vi verkligen har presterat åt kund. Följaktligen använder vi oss då av att värdera förpliktelser vilket han anser är bra. Nu kommer vi börja med att tänka på om en exempelvis en vara eller tjänst uppfyller definitionen för en tillgång eller skuld och därmed kommer själva intäkten i sig bara bli en slaggprodukt. Respondent C exemplifierar sitt resonemang genom att beskriva leasing utifrån ett nytt diskussionsunderlag. När ett företag leasar något så får dem en nyttjanderätt. Den rättigheten är bara deras och alltså så värderas den rättigheten i balansräkningen idag oavsett om de är finansiell leasing eller operationell leasing. Vidare har företaget då både en tillgång och en skuld. Företaget är skyldigt att betala höga leasingavgifter och de har samtidigt även en tillgång. Ingen hänsyn beaktar att alla risker och förmåner som måste ha övergått eftersom att företaget har kontrollen över en rättighet och bestämmer vem som ska utnyttja den och därför ska de redovisas i balansräkningen påvisar respondent C.

Ytterligare en aspekt som respondent C framför är det finns mycket forskning som har gjorts kring vilka faktorer som påverkar svängningar på handeln på en noterad marknad. Enligt respondent C finns det omfattande forskningsresultat som visar att nettoresultatet är en viktig faktor vid beaktning och spekulation om hur det kommer gå på börsen. Vid ett mer balansorienterat synsätt så kommer användarna att behöva ändra sig och därmed kommer det vara balansräkningen som är avgörande menar respondent C.

4.9 Synen på ett införande av en ny intäktsredovisning

Vid en ny intäktsredovisning tror respondent A att jämförbarheten kommer att öka i de finansiella rapporterna. Vi revisorer måste tänka om då det inte är siffrorna i sig som ändras utan att det blir ett annat teoretiskt resonemang som måste föras med företag. Det är positivt att få en stringens mellan intäktsstandard och ramverk hävdar respondent A. Respondent B påvisar att det vid en förändring vid en ny intäktsrekommendation kommer att bli en liten förändring siffermässigt men en betydligt större skillnad i det teoretiska resonemanget.

Respondent C som är inläst på IASB:s diskussionsunderlag tror att IASB kommer att få ihop en ny intäktsrekommendation rent principiellt. Dock tror respondenten att det kommer att uppstå många nya specifika frågeställningar och mycket på grund av att den gamla modellen har använts i 70 år. Många praktiska problem kommer att uppstå i början men det kommer även att bli lättare att resonera och diskutera kring

redovisningsfrågor tror respondent C. I vanligt förekommande intäktstransaktioner kommer det inte att innebära några problem men i större och mer komplexa transaktioner och stora projekt måste IASB ge mer vägledning. Exempelvis kan moderbolag och dotterföretag i olika delar av världen komma att hantera intäktsredovisningen på skilda vis. Företag i olika länder har olika lagar och rekommendationer därför kommer inte alla att redovisa på samma sätt påvisar respondent C. Exempelvis kommer majoriteten av alla företag fortfarande tänka i termer om intjäning. Det kommer att bli problematiskt då ett moderbolag redovisar enligt IFRS medan dotterbolaget inte gör det, då de kontraktuella förpliktelserna inte finns. Respondent C tror att det kommer att bli svårt och mycket omfattande att implementera en ny intäktsrekommendation som dessutom kommer att ta lång tid.

”Det är en sak att diskutera detta teoretiskt och en helt annan att genomföra i det verkligheten”- (Respondent C)

Respondent C liknar den nya intäktsredovisningen vid den problematik som finns kring komponentavskrivningar då det inte står i rekommendationen om hur många komponenter som företag faktiskt ska ha. Inte heller beskriver företagen själva i årsredovisningen hur de har gjort i sina redovisningslösningar. Samma sak tror respondent C kommer att hända vid ny intäktsrekommendation då tillgången ska delas upp i ett antal tillhörande förpliktelser. Många av dem som arbetar med redovisning idag kommer inte att ha möjlighet till att mentalt ställa om. Det är endast de unga nytexaminerade akademikerna som fortfarande är väldigt aktiva och inte har alltför lång erfarenhet från det gamla systemet som kommer att kunna tänka om i nya banor vid implementeringen av det nya sättet att redovisa intäkter. Flertalet kommer att ha svårt att se meningen med det nya sättet att redovisa intäkter. Argumentet som måste framföras då är att IASB menar att denna nya balansorienterade intäktsredovisningen ger en mer rättvisande redovisning.

4.10 Gapet mellan teori och praktik

Respondent C framhåller att IASB:s standarder IFRS/IAS har väldigt mycket tillämpbar teori men att problemet är att det finns ett otroligt stort glapp mellan teori och praktik. Företag har ingen tid att sätta sig in i ett mer teoretiskt resonemang och följaktligen uppstår ett stort glapp. Viktigt att ha åtanke enligt respondent C är att enligt företagen är det dess verksamhet det primära och att göra bra business. Företag blir inte nedvärderat på börsen endast för att de har angivit fel redovisningsprincip i årsredovisningen och vidare blir då incitamentet för att göra helt rätt ganska lågt. Vad samtliga respondenter framför är att företag troligtvis är negativt inställda till en ny intäktsredovisning eftersom har svårt att förstå varför det ska implementeras. Företag tillämpar inte de teoretiska resonemangen såsom en redovisare hade önskat säger respondent C, mycket eftersom att det inte påverkar företagen i någon utsträckning alls så finns det inget inbyggt incitament om att göra rätt. Det enda företag inte tycker om är den negativa massmediala uppmärksamheten som är resultatet av ett felsteg.

”Teori i all ära men ofta när man kommer ut till företagen så gör de inte alls som det står i teorin...” – (Respondent C)

Enligt respondent B kommer företag troligtvis att anse att förändringen bara är till för att förändra. Revisorn kommer att hamna i situationer då det blir svårt att argumentera

för att redovisa enligt ett så teoretisk komplicerat synsätt. Exempelvis blir det svårt att förklara för en icke ekonomiskt kunniga att ändra hanteringen vid redovisningen av entreprenadavtal. Det eftersom det blir en stor skiftning i resultat i jämförelse med dagens redovisning.

5. Analys

I kapitlet nedan jämförs vår empiriska data med vår referensram. Materialet har delats in under respektive ämnesområde för att få en struktur mellan referensram och empiri. Utgångspunkten i vår analys är att jämföra respondenternas åsikter och resonemang i förhållande till referensramen, vilket görs för att urskilja undersökningens slutsatser.

5.1 Nuvarande intäktsstandard IAS 18

Intäkter utgör en väsentlig del av ett företags finansiella rapporter eftersom intäktsposten oftast utgör den största posten i en verksamhets resultaträkning framhåller Würstmann & Kierzek, (2005). Den externa redovisningen har som syfte att återspegla verksamheten på ett sådant verklighetstroget vis som möjligt. Intäktsredovisningen kräver därför en stor och teoretisk reflektion om hur intäkter ska värderas och hur dessa ska redovisas för att nå en sådan rättvis redovisning som möjligt. Både respondent A och B som är yrkesverksamma som revisorer använder den nuvarande intäktsrekommendationen IAS 18 i sitt dagliga arbete och de upplever både positiva och negativa aspekter gällande den nuvarande intäktsrekommendationen.

Den framförallt största problematiken utifrån deras synsätt är att det finns bristande vägledning vad gäller redovisningen av en sammansatt vara. Under de senaste åren har handels- och konsumtionsmönster ändrats vilket har bidragit till att den nuvarande intäktsredovisningen inte ger tillräckligt med utförlig information om hur nya ekonomiska transaktioner ska hanteras menar respondent B. Sedan den nuvarande intäktsrekommendationen infördes har nya produkter och tjänster tillkommit inom många olika branscher påvisar respondent B. Alltför komplexa produkter och tjänster har konstruerats då företag ständigt strävar efter att öka försäljningen. Företag försöker locka kunder genom att erbjuda unika sammansättningar av nya produkter. Nya redovisningsfrågor har uppkommit som inte tidigare behövts reflektera kring. Då det inte ställs några tydliga krav på hur redovisningen av en sammansatt vara ska ske blir jämförbarheten bristande. IASB har dock utformat IFRIC 13- *kundlojalitetsprogram* och IFRIC 15- *Avtal om uppförande av fastighet* i ett första försök att redovisa intäkter utifrån ett mer balansorienterat synsätt. Enligt IASB:s ramverk är jämförbarhet en kvalitativ egenskap som krävs för att redovisningen ska utgöra användbar information för användarna. Vidare får då användarna ett sämre beslutsunderlag eftersom att det inte finns någon tydlig riktlinje i denna situation. I IASB:s diskussionsunderlag för ny redovisning av intäkter framkommer det att IASB håller med om att den nuvarande intäktsrekommendationen är ofullständig i sin vägledning vid intäktstransaktioner som innehåller flera komponenter. Vidare är då både normgivningsorganet IASB och de som tar del av IASB:s normgivning överens om att det finns en nuvarande intäktsrekommendation som är bristfällig.

Respondent A och B är eniga om att den nuvarande intäktsrekommendationen inte återspeglar den verklighet som företaget befinner sig i och respondent C anser att det saknas alltför mycket transparent information i nuvarande intäktsrekommendation. I IASB:s diskussionsunderlag för ny redovisning av intäkter framkommer det att principer i standarden är för inkonsekventa och dåligt definierade. IASB menar att definitionen för intäkter i standarden IAS 18 inte är i överensstämmelse med föreställningsramens definition.

IASB som normgivningsorgan har avsikten att upprätta och utveckla generellt accepterade redovisningsstandarder som ska ge vägledning i noterade bolags koncernredovisning. Dessa standarder är principbaserade vilket enligt våra respondenter är negativt då den ger uttryck för egna subjektiva tolkningar och bedömningar vid tillämpande av intäktsrekommendationen. Enligt IASB ska den principbaserade redovisningen baseras på professionella bedömningar och tolkningar med företällningramen som grund. Vidare är IASB:s ramverk inget som respondent A eller B använder som en fundamental grund i sitt arbete eller reflekterar över. IASB:s avsikt är att en principbaserad redovisning ska fungera i många olika situationer och miljöer vilket även våra respondenter var eniga om. Ett företag kan redovisa rätt på många olika sätt och ändå finna stöd för sin redovisning i intäktsrekommendationen.

5.2 Risker och förmåner / Kontroll

IASB diskuterar i diskussionsunderlaget vilka parametrar som ska användas för att avgöra när en vara har övergått till kund. IASB menar att det är kontroll av en vara som ska vara avgörande för om den anses levererad till kund istället för risker och förmåner. De menar att både kund och företag kan ha risker och förmåner med samma vara, därav blir risker och förmåner en svår parameter att använda. Om risker och förmåner används som parameter tror IASB att det leder till att företag redovisar olika tillgångar och skulder i liknande transaktioner. Respondent B instämmer i IASB:s resonemang om risker och förmåner och menar att det blir enklare att avgöra när den ekonomiska nyttan övergår om kontroll används som parameter. Respondent A poängterar att kontroll av varan är att föredra framför risker och förmåner men att det fortfarande krävs en tydligare definition av vad begreppet kontroll innebär. Respondent C är som beskrivs ovan positiv till att använda kontroll som parameter då han menar om kontroll av varan har övergått så kan det liknas vid att företaget innehar både risker och förmåner. Ytterligare ett argument enligt respondent C till varför kontroll är den mest fördelaktiga parametern är att det endast är ett begrepp som används istället för två som i risker och förmåner. Respondent C poängterar även problematiken med att jurister och ekonomer inte talar samma språk i redovisningsfrågor. Ekonomer tar endast hänsyn till när risker och förmåner övergår till skillnad från jurister som fokuserar på den legala problematiken i ett kontrakt.

5.3 Försäljning av vara med tillhörande garanti

I IASB och FASB:s samarbete om intäkter har diskussioner förts om hur en förpliktelse i ett kontrakt ska värderas. I mötesanteckningar som givits ut av IASB under projektet med att ta fram diskussionsunderlaget har två metoder föreslagits för värdering av förpliktelser, en till verkligt värde och en till transaktionspris. Medlemmar i IASB kritiserade verkligt värde modellen eftersom de ansåg att det skulle leda till uppskattningar av värdet på förpliktelsen och att det därmed var en alltför komplex modell. Av den anledningen utvecklades modellen baserad på transaktionspris som värderingsmetod, där utgångspunkten är vad kunden betalar. IASB menar att detta bättre återspeglar värdet på en förpliktelse eftersom inga uppskattningar behöver göras. Vi menar att IASB genom att besluta om transaktionspris som värderingsmodell gått från att utvecklat ett balansorienterat diskussionspapper till ett där de valt en mer neutral väg och inte fullt så balansorienterat.

En intäktsmodell kan enligt IASB fokusera på ett antal tillgångar och skulder. De menar om fler än en tillgång eller skuld väljs som parameter för redovisning av en intäkt att företag skulle redovisa liknande transaktioner olika. Därför förslår de en modell där endast en tillgång eller skuld är avgörande för redovisning av intäkter. Redovisning av intäkter ska baseras på kontraktet mellan företag och kund. Kontraktet dem emellan ska därefter delas upp i ett antal förpliktelser. IASB:s syfte med att dela upp kontraktet i förpliktelser är att visa mönstret av hur varor och tjänster överförs till kund. Att dela upp ett kontrakt i ett antal förpliktelser anser respondent C i likhet med IASB är en bra modell för att hantera intäkter. Respondent C poängterar dock att användarna av redovisningen kan begära att se alla beståndsdelar som separata intäktsflöden av förpliktelserna och därmed se vad företaget har för marginaler på sina olika förpliktelser. Respondent C menar vidare att detta är en negativ aspekt vid uppdelande av kontrakt i förpliktelser, då det inte är konkurrensneutralt för företagen. Respondent A menar att det kommer få företag att tänka om ordentligt och tror vidare att redovisare på företag har så starkt inarbetade rutiner och att det därmed kommer krävas mycket arbete för att tänka om till ett mer balansorienterat synsätt. Respondent A menar även att många praktiker kommer ha svårt att förstå det teoretiska resonemanget bakom ett mer balansorienterat synsätt.

IASB menar att i en sammansatt transaktion, där kunden betalar vid försäljningstillfället men erhåller tillgångarna vid olika tidpunkter, att företaget har en skuld och en förpliktelse att leverera till kund. Respondent B är inte enig med IASB och har svårt att förlika sig med tanken på att dela upp kontraktet i förpliktelser. Han menar att det är mer rimligt och logiskt att tänka utifrån ett resultatorienterat synsätt. När företaget fått in betalning för alla varor ska även en intäkt redovisas, och menar att det istället ska betraktas som en kvarstående kostnad till kund istället för en skuld. Respondent B menar även att dela upp kontraktet i förpliktelser kommer att leda till mer uppskattningar och bedömningar än tidigare och syftar då främst på vara med tillhörande garanti. Vidare menar han att en förutsättning för att dela in kontraktet i förpliktelser är att företag blir mer medvetna om vad de gör. Respondent A kan inte urskilja några fördelar respektive nackdelar med att redovisa förpliktelser utan påpekar att det viktiga är att det görs konsekvent och att företag tydligt beskriver i årsredovisningen vilka principer som använts. Respondent C menar att det kommer skapa ett teoretiskt mervärde för företagen att redovisa förpliktelser separat enligt den nya intäktsredovisningen. Vi anser i likhet med respondent A att förändringarna från ett resultat till ett mer balansorienterat synsätt är en enorm förändring som kommer kräva mycket engagemang hos företagen och kommer bli mycket tidskrävande att implementera. Vi tror att beroende på företagets storlek och beroende på hur många sammansatta transaktioner som finns så kommer det balansorienterade synsättet att mottas olika. I mindre företag där en vara och likvida medel utbyts vid samma tillfälle kommer troligtvis förändringen av intäktsredovisningen enligt oss att inte spela lika stor roll. Däremot i företag som har många olika transaktioner med olika delleranser kommer den nya intäktsredovisningen enligt oss troligtvis att mottagas med ett större motstånd.

5.4 Successiv vinstavräkning

IASB beskriver i diskussionsunderlaget att även kontraktet mellan kund och företag vid ett entreprenaduppdrag ska delas in i förpliktelser. Respondent C är positivt inställd till att dela in kontraktet i förpliktelser vid redovisning av ett entreprenaduppdrag, han

menar att det ger ett mer strukturerat intryck och att det blir enklare att se hur långt företaget har kommit i projektet. Respondent C påvisar även risken med att dela in entreprenaduppdrag i förpliktelser, om ett företag vid slutet av år ett, i ett projekt som sträcker sig över fem år inte lyckats färdigställa någon förpliktelse så innebär det att inte några intäkter kan redovisas. Detta trots att företaget kanske bara har en mindre del kvar att utföra av förpliktelsen. Respondent C menar vidare att det är i detta avseende som den nya intäktsmodellen brister till förmån för den nuvarande i IAS 11.

5.5 Synen på en balansorienterad redovisning

Enligt IASB:s föreställningsram ska en intäkt redovisas i balansräkningen först när framtida ekonomiska fördelar i form av en ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Vidare innebär det enligt föreställningsramen att en intäkt uppkommer samtidigt som en värdestegring på en tillgång eller värdeminskning på en skuld redovisas. Då IASB innehar ett balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter i föreställningsramen vill IASB även återspegla detta synsätt i en ny intäktsrekommendation. Eftersom resultaträkningen sedan lång tid tillbaka har varit den finansiella rapport som har fått störst genomslagskraft vid analys av ett företags verksamhet är det svårt att ändra synsätt för dem som tar del av IASB:s normgivning påvisar respondent C. Vidare framhåller respondent C att IASB kräver ett nytt sätt att tänka vilket kommer att innebära att resultaträkningen blir mindre värd som finansiell rapport.

Respondent A förespråkar en resultatorienterad redovisning med anledningen av att företag själva tänker i termer av intäkter och kostnader och inte i termer av tillgångar och skulder. Samtliga respondenter är eniga om att ett företag endast tänker i form av ett intjänandeperspektiv, det vill säga att en verksamhets prestationer beräknas utifrån försäljning och intjäningsförmåga. Enligt vår mening är detta ett affärsperspektiv och det är det som driver ett företag framåt, inte redovisningen i sig i ett företag. Att istället vid en ny intäktsrekommendation ha utgångspunkten i balansräkningen, då fokus är att värdera kontraktuella tillgångar och skulder kommer det att innebära en stor förändring. De som tar del av IASB:s normgivning främst företag kommer att behöva sluta tänka i termer av intjänandeperspektiv och istället tänka på vad verksamheten verkligen har presterat åt kund och värdera de förpliktelser som finns framhåller respondent C. Inställningen till en tydligare balansorienterad redovisning är positiv enligt respondent C då definitionen för en tillgång respektive skuld kommer att bli mer central.

Inställningen till en tydligare balansorienterad redovisning bland respondenterna har sin grund i väl inarbetade vanor och beteenden enligt oss. Då respondent A och B är yrkesverksamma som revisorer och dagligen arbetar med ett visst redovisningsresonemang blir det svårt att tänka i termer av ett nytt synsätt, även om de är överens om att en ny intäktsrekommendation krävs. Enligt referensramen karakteriseras dagens intäktsredovisning av matchningsprincipen och realisationsprincipen, vilket även våra respondenter framhäver. Redovisningen är därmed präglad av ett visst inarbetat resonemang som även indirekt påverkar företagets syn på redovisningen. Rundfelt (2005) beskriver i referensramen IASB:s intäktsmodeller i ett tidigt stadium av intäktsprojektet. Vi vill dock framhäva att då Rundfelt (2005) beskriver tidigare förslag på intäktsmodeller och då värdering av förpliktelser till verkligt värde är det ett ännu mer tydligare balansorienterad redovisning än vad som nu har föreslagits i diskussionsunderlaget. Enligt de tidigare

mötesanteckningar blev redovisningen väldigt komplex då diskussioner fördes kring verkligt värde förändringar i varje enskild förpliktelse. Exempelvis om ett företag har ett kontrakt som har ett värde på en miljon kronor och någon är beredd att köpa detta kontrakt för en miljon etthundratusen så blir det en vinst på etthundratusen kronor. Enligt vår mening är det föreslagna diskussionsunderlaget mer ”urvattnat” i jämförelse med tidigare mötesanteckningar.

5.6 Synen på ett införande av en ny intäktsredovisning

IASB beskriver i diskussionsunderlaget hur de tror att den nya intäktsmodellen kommer att påverka nuvarande redovisning av intäkter, de anger ett antal transaktioner som skulle påverkas vid ett eventuellt införande av diskussionsunderlaget. IASB understryker dock att i det stora flertalet intäktstransaktioner kommer det balansorienterade synsättet inte innebära några förändringar. Respondent A instämmer med IASB om att det endast är ett fåtal transaktioner som kommer påverkas, men menar att i de transaktioner som påverkas kommer jämförbarheten mellan företag att förbättras. Vidare lyfter respondent A fram att den största förändringen inte består i utslaget av siffrorna utan snarare de resonemang som måste föras med företagen för att börja redovisa intäkter utifrån ett balansperspektiv. Respondent A påvisar även vikten av stringens mellan ramverk och standard som är ett av syftet med diskussionsunderlaget. Respondent C är i likhet med respondent A osäker på det mottagande diskussionsunderlaget kommer få bland företag. Företag har redovisat intäkter på liknande vis i 70 år och därför tror respondent C att många nya praktiska frågeställningar kommer att uppstå inledningsvis, men påpekar även att det förmodligen kommer att bli enklare att skapa en diskussion kring redovisningsfrågor. Respondent C visar diskussionsunderlagets problematik genom ett exempel där moderbolaget redovisar enligt IFRS och dotterbolaget inte gör det och vilka ställningstaganden och problem som kan tänkas uppstå i den typen av situation. Vi anser oss ha uppfattat att det bland företag inte funnits någon direkt vilja till förändring av IAS 18 och tror av den anledningen att det kommer finnas ett direkt motstånd till en ny standard om intäkter. I likhet med respondent C:s resonemang om att företag tänker i termer av intjänande när intäkter ska redovisas tror även vi att det blir svårt att införa ett balansorienterat synsätt. Vi anser att det i grunden kommer att finnas ett motstånd bland praktiker till förändring när det från början inte uttryckts en vilja att förändra.

5.7 Gapet mellan teori och praktik

Ett tydligare balansorienterat synsätt som kommer att präglas i ny intäktsrekommendation är enligt respondent B för mycket av ett teoretiskt resonemang och har endast en liten koppling till den verklighet som företag verkar i. En konflikt kommer att uppstå då revisorer och företag inte talar samma språk. Ett nytt synsätt kommer att innebära en svårighet för revisorer då de ska förmedla detta nya synsätt till företagen menar respondent B. En alltför ensidig inriktning och syn på balansräkningen kommer enligt respondent B medföra att redovisare och revisorer avskärmar sig från företagens synsätt. Vi anser det viktigt att ta hänsyn till företagen som också tar del i utvecklingen av IASB:s normgivning. Vi anser att det är viktigt som revisor att bli respekterad och få en acceptans av företag vid införandet av ett nytt synsätt, därför måste argument framföras på ett grundligt sätt. Enligt respondent C påverkas inte handeln på en noterad marknadsplats endast på grund av att företag har angivit fel

redovisningsprinciper i årsredovisningen. Incitamentet att redovisa rätt för företag blir därför väldigt låg.

Vår empiriska data bekräftar liksom referensramen att det finns en stor skillnad när det gäller ett teoretiskt resonemang kring en ny intäktsredovisning och hur revisorer och företag ser på det i praktiken. Enligt Drury (1992) finns det fyra stycken förklaringar till gapet mellan teori och praktik. Förklaringar som exempelvis att det i praktiken finns alltför liten kunskap om teorin och att teorin inte fångar in den verklighet som finns i praktiken. Respondent C påvisar att det inte finns någon tid för företag att sätta sig in i ett mer teoretiskt resonemang kring intäkter och därmed kan en tillämplig teori inte appliceras på ett bra sätt. Även argument som respondent B och C påvisar är att företag kommer att ha svårt att förstå syftet med att implementera ett sådant teoretiskt komplicerat synsätt för en person som inte är insatt i redovisning. Enligt Dury (1992) beaktas inte kostnads- och nyttokriteriet i tillräckligt stor utsträckning. Vi anser att vi ändå bör förlita oss på att nyttoaspekten, det vill säga en att en ny intäktsrekommendation bidrar till ökad jämförbarhet samt att en bättre kvalitet i de finansiella rapporterna överstiger kostnaderna för företagen. Vidare anser vi att det är viktigt för alla som tar del av IASB:s normgivning att ständigt ifrågasätta och kommentera IASB:s arbete vid utvecklandet av nya redovisningsstandarder, då det enligt oss är viktigt att komma ihåg att IASB som normgivningsorgan inte skapar teori utan också är en uttolkare av teorin.

6. Slutsatser och avslutande diskussion

Av ovanstående analys har vi dragit nedanstående slutsatser, där vår problemformulering har besvarats. Avslutningsvis diskuteras även förslag till vidare forskning dels inom nuvarande intäktsredovisning och dels inom den nya balansorienterade intäktsredovisningen.

6.1 Slutsatser

Uppsatsens studie visar att de som tar del av IASB:s normgivning har skilda synsätt om hur redovisningen av intäkter ska betraktas. Att redovisa enligt ett nytt balansorienterat synsätt återspeglar i många avseenden verkligheten på ett bättre vis än nuvarande intäktsrekommendation men den empiriska undersökningen belyser även negativa aspekter vid ett balansorienterat synsätt. Undersökningen avser att besvara vad ett nytt balansorienterat synsätt vid redovisning av intäkter kommer att innebära och hur det nya synsättet uppfattas av dem som tar del av IASB:s normgivning. Nedan följer uppsatsens slutsatser som besvarar studiens problemformulering.

- **Ett nytt synsätt vid redovisning av intäkter uppfattas av dem som tar del av IASB:s normgivning som att verkligheten återspeglas på ett mer rättvisande vis och ger en ökad transparens i de finansiella rapporterna.**

Vad som tydligt framkom under arbetet med vår studie var att nuvarande intäktsredovisning inte återspeglar den verklighet som företaget befinner sig i. Principerna i nuvarande intäktsrekommendation är inkonsekventa med ramverkets definition av intäkter, därmed får användarna ett sämre beslutsunderlag då ingen tydlig regelring finns. IASB:s avsikt är att vara mer tydlig i sin reglering, då framförallt i sammansatta transaktioner. Därmed uppnås en bättre användbarhet i de finansiella rapporterna, där jämförbarhet som kvalitativ egenskap är viktig för att uppnå rapporternas syfte.

- **Ett nytt synsätt vid redovisning av intäkter kommer innebära att de som tar del av IASB:s normgivning tvingas tänka i mer teoretiska resonemang om intäkter.**

En ny intäktsredovisning kommer enligt vår studie att kräva en större teoretisk reflektion än tidigare i hur intäkter ska värderas och redovisas. De som tar del av IASB:s normgivning kommer behöva använda definitionen för tillgång och skuld som utgångspunkt vid redovisning av intäkter. Balansräkningen blir därmed mer central än resultaträkningen vid intäktsredovisning. Tidigare har företag använt en transaktionsinriktad redovisning, då intäkter matchas mot kostnader. Företag har tidigare inte reflekterat och resonerat i ett teoretiskt resonemang över när och hur intäkter ska redovisas. Det har varit självklart att redovisa en intäkt utifrån ett intjänandeperspektiv, där ett fokus är att driva en lönsam verksamhet med hög omsättning. Vid införande av en ny intäktsrekommendation behöver de som tar del av IASB:s normgivning analysera intäkter med bakgrund i en balansorienterad

redovisning. Vi har genom vår studie uppfattat att ett visst motstånd kommer att finnas vid införandet av en ny intäktsstandard. Vi anser det därmed viktigt att användbara argument för ett balansorienterat synsätt framförs till företag så att syftet framgår på ett tydligt vis.

- **Kontraktet blir avgörande för redovisningen av intäkter och innebär en ökad juridisk tyngd vid avgörande om kontroll av varan har övergått.**

I vår studie kan vi påvisa att meningsskiljaktigheter finns för när risker och förmåner anses ha övergått till kund. I nuvarande redovisning kan både företag och kund inneha risker och förmåner av samma vara. Inga tydliga riktlinjer finns för att avgöra när risker och förmåner för varan övergår. IASB har därför föreslagit att begreppet kontroll ska användas för att på ett enklare vis avgöra när varan har övergått till kund. Enligt vår mening är begreppet kontroll ett enklare begrepp att använda då det endast är ett kriterium för att avgöra när risken för varan har övergått. Vi anser dock att IASB behöver utveckla innebörden av begreppet kontroll mer än vad som gjorts i det föreslagna diskussionsunderlaget för redovisning av intäkter. I dagsläget vid tvister mellan företag och kund för att avgöra huruvida varan har övergått eller ej så är det till sist alltid tolkning av avtal som blir väsentliga. Därmed får den ekonomiska innebörden av kontraktet stå tillbaka till förmån för avtalsrättsliga regler i kontraktet.

- **När ett kontrakt delas in i förpliktelser kommer det innebära att marginalerna av varje vara i en sammansatt transaktion syns i de finansiella rapporterna, därmed blir företag mindre konkurrenskraftiga.**

För varje enskild tillgång i en sammansatt transaktion som säljs av ett företag ser såväl användare som konkurrenter vilka marginaler varje tillgång har. Att konkurrenter till företaget kommer se vilka marginaler olika tillgångar har medför att företaget blir mindre konkurrenskraftigt. Alltså om ett företag ska utföra ett tjänsteuppdrag åt en kund kommer kunden se vilka förpliktelser som är färdigställda, därmed kommer de även se marginalen på förpliktelsen. Kunden har då möjlighet att välja en konkurrent till företaget som kan erbjuda varan eller tjänsten till ett bättre pris. Det innebär att företaget kan komma att förlora kunder på grund av att marginalerna visas.

- **Ett uppdelande av kontrakt i förpliktelser innebär att intäkter inte kan redovisas förrän förpliktelsen är helt uppfylld.**

I diskussionsunderlaget om redovisning av intäkter menar IASB att det vid kontrakt mellan kund och företag i ett entreprenadavtal ska delas in i förpliktelser. Att dela in ett kontrakt i ett antal förpliktelser kan medföra att företag inte kan redovisa någon intäkt alls ett specifikt år, då en förpliktelse måste vara helt färdigställd för att uppfylla definitionen av en tillgång. Företag med ett projekt som pågår i ett antal år har ingen

möjlighet att redovisa intäkter är ett om inte de förpliktelser som är avsedda att vara färdigställda är ett är uppfyllda. Det trots att företaget har utfört prestationer i kontraktet men inte tillräckligt för att förpliktelsen ska vara uppfylld. Vi menar därmed att ett uppdelande av kontrakt i ett antal förpliktelser kan leda till att redovisningen i detta avseende inte återspeglar verkligheten.

- **Ett balansorienterat synsätt kommer innebära att fokus förflyttas från ett intjänandeperspektiv i redovisningen till fokus på vad företaget presterat åt kund.**

Vanor och beteenden bland dem som tar del av IASB:s normgivning har under lång tid påverkat intäktsredovisningen, där utgångspunkten har varit matchning och realisation. För företag är idag resultaträkningen den primära finansiella rapporten eftersom intjänandeperspektivet är i fokus. Det innebär att försäljning och resultat är viktiga faktorer som beaktas vid analys av ett företag då investerare ska fatta beslut. IASB:s förslag vid ny redovisning av intäkter innebär däremot att ett balansorienterat synsätt måste antas av företag. Istället blir utgångspunkten för företag tillgångar och skulder, där en skuld minskar i takt med att prestationer utförs åt kund. Vi menar att fokus kommer att förflyttas från ett intjänande perspektiv i redovisningen till ett perspektiv där det väsentliga är vad företaget har presterat åt kund. Vi anser dock inte att ett synsätt är att föredra framför det andra. Det beror på vilket perspektiv IASB som normgivningsorgan har valt att anta, därmed tvingas användarna av redovisningen att ta beslut baserat på den rapport som IASB anser ska stå i fokus. Det är därför viktigt enligt oss att en debatt skapas om hur normgivningsorganet IASB hanterar och utvecklar en redovisning. Vår studie belyser vikten av att argumentation och reflektion över redovisning som finns för dess utveckling.

- **Att teoretiker vill ha en bättre stringens mellan ramverk och standard innebär att de ser nyttan med diskussionspappret till skillnad från praktikerna som har svårt att se nyttan med att förändra IAS 18.**

Vår empiriska studie visar att det finns ett stort gap mellan teori och praktik inom redovisning. Det är inte praktiker inom redovisning som har påtalat problematiken med nuvarande intäktsrekommendationer IAS 18 och IAS 11. Det är teoretiker som vill ha en stringens mellan ramverk och redovisningsstandarder för att bland annat uppnå en bättre jämförbarhet. Vår studie har påvisat att kunskap bland praktiker är bristfällig om IASB:s syfte med redovisning. Det är därför svårt för praktiker att inse nyttan med ett införande av ett balansorienterat synsätt. Radikala förändringar som diskussionsunderlaget om redovisning av intäkter ökar enligt oss gapet mellan teori och praktik ytterligare, vilket minskar förståelsen för varandra.

6.2 Förslag till vidare forskning

Under vår uppsatsprocess som avser att analysera redovisning av intäkter utifrån ett nytt tanke- och synsätt för dem som tar del av IASB:s normgivning har många intressanta aspekter framkommit. Ett förslag till vidare studier inom ämnet är att undersöka vad en slutgiltig och redan implementerad intäktsrekommendation innebär och hur det uppfattas för dem som tar del av IASB:s normgivning. Vi anser det även vara av intresse att undersöka vad företag och faktiska redovisare anser inom ovan nämnda förslag. Ytterligare en aspekt som kan bidra till utveckling inom redovisning är att undersöka vilka verkliga effekter ett införande av ett nytt balansorienterat synsätt gav. Vår studie visar att det finns ett stort gap mellan teori och praktik därför finner vi det vara intressant att studera vilka resurser som krävs för att minska gapet mellan teori och praktik vid införandet av ett nytt synsätt.

7. Litteraturförteckning

Metod

Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997). *Forskningsmetodik: om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Andra upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Jacobsen, Dag Ingvar (2002). *Vad, hur och varför?* Lund: Studentlitteratur.

Johanessen, Asbjörn & Tuft, Per Arne (2002). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod*. Upplaga 1:2. Malmö: Liber AB.

Johansson, Lindfors (2003). *Att utveckla kunskap*. Lund: Studentlitteratur.

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

Patel, Runa & Davidsson, Bo (2003). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Starrin & Svensson (1994). *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*. Lund: Studentlitteratur

Teori

Artsberg, Kristina (2005). *Redovisningsteori: policy och praxis*. Andra upplagan. Malmö: Liber Ekonomi.

Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. av International Accounting Standards Board (December 2008). London, Storbritannien.

Drury C (1992). *Management and Cost Accounting*, Chapman & Hall, London.

Europaparlamentets och rådets förordning (2002). *Tillämpning av internationella redovisningsstandarder*. (EG) nr 1606/2002.

FAR, Internationell redovisningsstandard i Sverige – IAS/IFRS. Upplaga 2009.

Gröjer, Jan-Erik (2002). *Grundläggande redovisningsteori*. Femte upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Hendriksen & Van Breda (1992). *Accounting Theory*. 5th edition. Boston: R. R. Donnelly & Sons Company.

Marton, Falkman, Lumsden, Pettersson, Rimmel (2008). *IFRS – i teori och praktik*. Syndbyberg: Bonniers.

Paton W. A. & Littleton A. C (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. USA: American Accounting Association

Pounder, Bruce (2009) A Fresh look at Revenue Recognition:

Riahi-Belkaoui, Ahmed (2004). *Accounting theory*. 5th edition. London: Thomson Learning.

Rundfelt, Rolf (2005). *Ändrad intäktsredovisning på gång*. Balans, Nr 11

Smith, Dag (2006). *Redovisningens språk*. Tredje upplagan. Lund: Studentlitteratur.

Würstmann, Jens & Kierzek, Sonja (2005). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting in Europe*, Vol. 2. ss.69 – 106.

Elektroniska källor

(FASB, 2009a) (2009-04-01) Tillgänglig:
<http://www.fasb.org/facts/facts_about_fasb.pdf>

(FASB, 2009b) (2009-04-05) Tillgänglig:
<http://www.fasb.org/project/revenue_recognition_more_information.shtml>

(FASB, 2008c) (2009-04-02) Tillgänglig:
<<http://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>>

(IASB, 2009a) (2009-04-01) Tillgänglig:
<<http://www.iasb.org/About+Us/About+IASB/About++the+IASB.htm>>

(IASB, 2009b) (2009-05-04) Tillgänglig:
<<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/F74CC656-323F-47A7-9AF6-7CC6E2E27E63/0/RR0711b04bobs.pdf>>

(IASB, 2009c) (2009-05-04) Tillgänglig:
<<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/33BA7000-D8E2-49CE-B555-6CD1D7325246/0/RR0610obj07.pdf>>

(IASB, 2009d) (2009-05-02) Tillgänglig:
<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/0560F852-5454-4CF2-BADA-F8A0E3CB4009/0/IFRIC15_PR_0708.pdf>

Bilaga 1- Intervjufrågor

Följande frågeformulär inleds med frågor om nuvarande intäktsstandard IAS 18, därefter följer två case. Case ett behandlar försäljning av en vara med tillhörande garanti och case två behandlar successiv vinstavräkning. Lösningförslag ges med utgångspunkt i nuvarande intäktsstandard IAS 18 som jämförs med IASB:s diskussionsunderlag för ny redovisning av intäkter. Avslutningsvis ställs en övrig fråga som sammanfattar generella åsikter om IASB:s eventuella införande av en ny intäktsstandard. Frågeformuläret är avsett att öppna för diskussion och reflektion kring intäktsredovisning mellan respondent och författare.

Nuvarande intäktsredovisning

1. Namn, yrke och arbetslivserfarenhet?
2. Hur kommer du i kontakt med intäktsredovisning i ditt dagliga arbete?
3. Vad har du för positiva respektive negativa tankar om nuvarande intäktsstandard IAS 18? Besvara frågan utifrån ditt dagliga arbete som revisor samt ur ett redovisningsperspektiv?
4. Upplever du det svårt att veta när i tiden och till vilket belopp en intäkt ska redovisas vid försäljning av en vara i nuvarande intäktsstandard IAS 18? Om ja, exemplifiera i vilka transaktioner där detta uppstår.
5. Hur fastställer ni tidpunkten för när risker och förmåner har övergått till kund och vilka faktorer beaktas vid försäljning av en vara respektive tjänst? IASB anger i diskussionsunderlaget om intäkter att det istället hade varit bättre att tänka i termer av när kontroll av varan övergår, vad tror du?
6. Vilka förändringar tycker du behövs i den nuvarande standarden IAS 18 för att redovisningen ska återspegla ”verkligheten” på bästa sätt? Saknas information i nuvarande standard och vilka eventuella brister finns?
7. Normgivningsorganet IASB förespråkar ett balansorienterat synsätt i sina redovisningsstandarder. IAS 18 innehåller idag inslag av både balans och resultatorienterad redovisning. Hur är din syn på ett resultatorienterat synsätt respektive en balansorienterad redovisning av intäkter? Vad föredrar du?

Case 1 - Försäljning av vara med tillhörande garanti

En återförsäljare av elektronikprodukter säljer den 31 december 20X0 en TV till en kund. Kunden betalar även en tillhörande garanti som löper över tre år. Vanligtvis säljer elektronikföretaget TV:n och den tillhörande garantin som två separata produkter, där TV:n kostar 2000 kr. och försäkringen kostar 400 kr. Kunden kan utnyttja garantin då TV:n går sönder, och återförsäljaren reparerar TV:n eller ersätter kunden med en ny. Återförsäljaren uppskattar att av det totala antalet sålda TV-apparater kommer garantin utnyttjas av kunderna till 5% år ett, 5% år två och 10% år tre.

Lösningförslag i nuvarande intäktsredovisning

Vid försäljningstillfället den 31 december 20X0 redovisar återförsäljaren en intäkt på hela beloppet, på 2400 kr (vara och garanti). En avsättning redovisas för framtida utnyttjande av garantier. Dessa baseras på tidigare års utnyttjande av garantier.

Lösningförslag i ny intäktsredovisning

Vid försäljningstillfället den 31 december 20X0 redovisar återförsäljaren en intäkt för försäljningen av TV:n på 2000 kr. En skuld redovisas för att företaget fortfarande har förpliktelser kvar att prestera åt kund. Till skillnad från nuvarande intäktsredovisning delas försäljningen av TV:n med den tillhörande garantin upp i två förpliktelser. Allt eftersom återförsäljaren utför förpliktelsen, i detta fall i form av en garanti, försvinner skulden.

Frågor Case 1- Försäljning av vara med tillhörande garanti

- I IASB:s diskussionsunderlag om intäkter anges att nuvarande standarder om intäkter brister i sin vägledning när mer än en vara/tjänst levereras. Hur resonerar du i ovanstående case då nuvarande IAS 18 inte ger någon utförlig vägledning i denna typ av transaktion? Vad anser du, krävs det mer vägledning?
- IASB anger vidare i diskussionsunderlaget om intäkter att nuvarande standarder även brister i sin vägledning om hur varor/ tjänster i en sammansatt transaktion ska mätas, de menar att liknande transaktioner mäts på olika vis. Anser du att detta är ett problem med nuvarande standarder?
- Hur ser du på att dela upp denna typ av transaktion i ett antal förpliktelser? Fördelar och nackdelar med detta synsätt?
- Vilket av ovanstående förslag anser du avspegla den ekonomiska verkligheten på ett så korrekt sätt som möjligt?

Case 2 - Utförande av tjänsteuppdrag

En entreprenör ingår ett avtal med en kund den 31 mars 20X0, där entreprenören ska renovera kundens kontorsbyggnad. Projektet förväntas löpa under mer än nio månader. Renoveringen kommer att ske i två olika omgångar, så att kunden har möjlighet att alltid få tillgång till en av våningarna under ombyggnaden. Priset för renovering av plan ett är 600 000 kr och försäljningspriset för plan 2 är 400 000 kr

Den 30:e juni har entreprenören delvis färdigställt plan ett, och den 30:e september har plan ett helt färdigställts. Renoveringen av plan två startar den 1 oktober och är färdigställd den 31 december. Entreprenören har inte efter den 31 december några prestationer kvar att utföra till kunden. Summan av renoveringen på 1 000 000 kr betalades vid projektets start och inkluderar materialkostnader samt kostnader för antalet arbetstimmar.

Förväntade kostnader vid projektets start samt faktiska kostnader är följande:

	<i>Förväntade kostnader</i>	<i>Faktiska kostnader</i>
<i>Plan 1</i>	<i>500 000 kr</i>	<i>550 000 kr</i>
<i>Plan 2</i>	<i>300 000 kr</i>	<i>300 000 kr</i>

Lösningsförslag i nuvarande intäktsredovisning

	31-mar	30-jun	30-sep	31-dec	Totalt
Intäkter	0	352 941	294 118	352 941	1 000 000
Kostnader	0	300 000	250 000	300 000	850 000
Marginal	0	52 941	44 118	52 941	140 000

Vid ett tjänsteuppdrag till fast pris ska enligt IAS 18 successiv vinstavräkning användas, vilket innebär att intäkter redovisas i takt med färdigställandegraden. I IAS 18 anges att färdigställandegraden kan beräknas olika beroende på typ av tjänsteuppdrag. Exempelvis utförda tjänster på balansdagen i proportion till vad som totalt ska utföras eller förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter. I exemplet ovan har andelen av totala utgifter använts för att bestämma färdigställandegraden och därmed hur mycket intäkter som ska redovisas.

Lösningförslag i ny intäktsredovisning

	31-mar	30-jun	30-sep	31-dec	Totalt
Intäkter	0	300 000	300 000	400 000	1 000 000
Kostnader	0	300 000	250 000	300 000	850 000
Marginal	0	0	50 000	100 000	150 000
Kontrakt skuld	1 000 000	700 000	400 000	0	0

I exemplet ovan överförs tillgångar löpande till kunden. Entreprenörens förpliktelse till kund består i att överföra tjänster och material under en period av 9 månader. Av praktiska skäl delar entreprenören in kontraktet i två förpliktelser, där den första förpliktelsen är att renovera plan 1 och den andra att renovera plan 2. Vid projektets start har entreprenören erhållit betalning från kund på 1 000 000 kr. Detta redovisas som en skuld hos entreprenören eftersom inga förpliktelser i kontraktet har utförts och därmed kan intäkter ännu inte redovisas. Entreprenören måste uppskatta värdet av de varor och tjänster som har överförts till kund den 30 juni, vilket görs i proportion till det värdet av de varor och tjänster som ska levereras till hela plan ett. Entreprenören uppskattar att plan ett är till hälften färdigställt den 30 juni, vilket innebär att en intäkt redovisas på 300 000 kr som är hälften av de totala intäkterna av plan ett. De kvarvarande förpliktelserna blir således det återstående arbetet på plan ett (300 000) och hela plan två (400 000), därmed utgör kvarvarande förpliktelser en total skuld på 700 000 kr. Den 30:e september är plan ett helt färdigställt och ytterligare 300 000 kr. kan redovisas som intäkt. Det innebär att entreprenörens återstående skuld är 400 000 kr. Den 31:e december färdigställs renoveringen av plan två och därmed är båda förpliktelserna färdigställda och ytterligare 400 000 kr redovisas som en intäkt. Vidare är entreprenörens förpliktelser till kund slutförda och kontraktnettot är noll.

Frågor case 2- Utförande av tjänsteuppdrag

- I nuvarande intäktsstandard IAS 18 används successiv vinstavräkning vid redovisning av tjänsteuppdrag, vilka nackdelar kan du se med detta sätt att redovisa intäkter?
- Vilket av ovanstående förslag anser du avspeglar den ekonomiska verkligheten på ett så korrekt sätt som möjligt?

Övriga frågor

- Hur tror du att förändringen av ett nytt synsätt vid intäktsredovisning kommer att mottas när det finns en djupt rotad syn på vad en intäkt är och hur den ska redovisas?