



**Handelshögskolan**  
VID GÖTEBORGS UNIVERSITET

# **EN FRÅGA OM KONTROLL – INTÄKTSREDOVISNINGENS NORMGIVNING OCH UTVECKLING**

Kandidatuppsats i företagsekonomi  
Externredovisning  
Vårterminen 2011

Författare:  
Magnus Lind  
David Stenow

Handledare:  
Pernilla Lundqvist

# Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Externredovisning, Kandidatuppsats, VT 11**

**Författare:** Magnus Lind och David Stenow

**Handledare:** Pernilla Lundqvist

**Titel:** *En fråga om kontroll – intäktsredovisningens normgivning och utveckling*

**Nyckelord:** Externredovisning, intäktsredovisning, IFRS, IASB, IT-företag, konvergens, successiv vinstavräkning.

**Bakgrund och problem:** Externredovisningens utveckling sker till stor del på internationell nivå, där organisationerna IASB och FASB genomför ett konvergensprojekt för harmonisering mellan IFRS och US GAAP. För att undersöka vilka effekter föreslagna förändringar i intäktsredovisningen kommer att få söker arbetet svar på hur svenska IT-företag tillämpar dagens rekommendationer och hur deras externredovisning är förberedd på de förändringar som normgivarna har föreslagit.

**Syfte:** Att identifiera vilka förändringar som IASB:s och FASB:s konvergensprojekt kan komma att innebära för intäktsredovisning hos svenska IT-företag. För att skapa en bild av utgångsläget innefattar detta att kartlägga hur svenska IT-företag tillämpar IAS 18.

**Avgränsningar:** Arbetet behandlar de IT-företag som är noterade på NASDAQ OMX Nordics Stockholmslista enligt börsens definition av IT-företag. Den del av arbetet som behandlar de föreslagna förändringarna för intäktsredovisning utgår från utkastet *Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers* som presenterades i juni 2010.

**Metod:** Det empiriska materialet består av en praxisundersökning av noter om intäktsredovisning i årsredovisningarna hos samtliga noterade IT-företag på NASDAQ OMX Nordics Stockholmslista, samt av kvalitativa intervjuer med fyra personer med ansvar för externredovisning på IT-företag och med två redovisningsspecialister från revisionsbyråer.

**Resultat och slutsatser:** Årsredovisningars noter saknar ofta väsentlig information om hur redovisningen av intäkter upprättas. Svenska IT-företag anser IAS 18 vara en god normgivning för intäktsredovisning och ser begränsad nytta av principerna bakom de föreslagna förändringarna. Utkastets förslag innebär att kontrollbegreppet är avgörande för graden av påverkan intäktsredovisningen kommer att påverkas. IT-företag verkar trots många respondenters oro ha goda förutsättningar för att kunna tillämpa metoderna i utkastet på ett korrekt sätt.

**Förslag till fortsatt forskning:** En uppföljande studie om intäktsredovisning i svenska IT-företag när en ny intäktsredovisningsstandard har trätt i kraft, för att identifiera hur intäktsredovisningen kommer att förändras och om IT-företag kommer att lyckas identifiera och separera distinkta åtaganden. En studie om prognosrelevans utifrån årsredovisningarnas noter och till vilken grad de förklarar företagens faktiska principer för externredovisning.

# Innehåll

Sammanfattning .....	2
Innehåll .....	2
Definitioner .....	4
Förkortningar .....	4
Översättningar .....	4
1. Inledning .....	5
1.1. Bakgrund .....	5
1.2. Problemdiskussion .....	6
1.3. Syfte .....	7
1.4. Avgränsningar .....	7
2. Metod.....	8
2.1. Praxisundersökning.....	8
2.2. Intervjuer .....	9
2.3. Metod för analys.....	11
2.4. Reliabilitet .....	11
2.5. Validitet.....	12
3. Teoretisk referensram .....	13
3.1. International Accounting Standards Board .....	13
3.2. Balans- och resultatorienterade synsätt.....	14
3.3. Föreställningsram .....	17
3.4. IAS 18 Intäkter.....	18
3.5. Exposure Draft – Revenue from contracts with customers.....	20
4. Empiri .....	24
4.1. Praxisundersökning.....	24
4.2. Upprättare av finansiella rapporter .....	26
4.3. Granskare av finansiella rapporter .....	30
5. Analys.....	35
5.1. Tillämpningen av IAS 18 .....	35
5.2. Intäktsredovisningens framtid .....	37
6. Slutsats .....	40
6.1. Förslag på vidare forskning .....	41
7. Källförteckning .....	42

# Definitioner

## Förkortningar

IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard
IAS	International Accounting Standard
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IASC	International Accounting Standards Committee
FASB	Financial Accounting Standards Board
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
GICS	Global Industry Classification Standard

## Översättningar

Distinkta åtaganden	Distinct performance obligations
”Betungande” distinkta åtaganden	Onerous performance obligations
Utkast	Exposure draft
Diskussionspapper	Discussion paper

# 1. Inledning

## 1.1. Bakgrund

För att företag skall överleva och växa krävs inflöden av resurser. När ett företag utför prestationer som innebär inflöden av resurser, till exempel inbetalningar från kunder, uppstår två centrala frågeställningar som företaget måste ta ställning till: när, och till vilket belopp, ska intäkten redovisas?<sup>1</sup> Alla företag med en operativ verksamhet strävar efter att ha intäkter. Trots detta är definitionen av en intäkt inte helt okomplicerad. Definitionen av intäkter grundas ofta på val av synsätt på balans- och resultaträkningar. Dessa synsätt kallas resultat- respektive balansorienterade synsätt och baseras på huruvida resultat- eller balansräkningen ges en överordnad ställning. Med det resultatorienterade synsättet ses balansräkningen som en funktion av resultaträkningen, medan ett balansorienterat synsätt ser resultaträkningen som en funktion av förändringar i balansräkningen.<sup>2</sup>

Svenska noterade bolag redovisar intäkter enligt *International Accounting Standard (IAS) 18*. Standarden baseras i vissa avseenden på det resultatorienterade synsättet, till skillnad från föreställningsramen från *International Accounting Standards Board (IASB)* som är baserad på det balansorienterade synsättet.<sup>3</sup> IASB ansvarar för den internationella normgivningen i redovisningsfrågor genom IAS och *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. IAS 18 gör skillnad på intäkter från varor och tjänster, där tjänster redovisas enligt principen om successiv vinstavräkning. Vid successiv vinstavräkning redovisas en del av intäkter från pågående arbeten som baseras på färdigställandegraden. Färdigställandegraden kan enligt IAS 18 bestämmas på tre sätt: på av företaget genomförda undersökningar, utförda arbetstimmar i relation till de som totalt skall utföras eller nedlagda kostnader i relation till förväntade totala kostnader.<sup>4</sup>

I takt med att världsekonomin har blivit allt mer integrerad så har behovet av internationell harmonisering av externredovisningen ökat. I oktober 2002 gjorde företrädare för IASB och deras amerikanska motsvarighet *Financial Accounting Standards Board (FASB)* den överenskommelse som kallas *The Norwalk Agreement* som inledde de båda normgivarnas gemensamma konvergensprojekt mot en verkligt internationell redovisningsstandard.<sup>5</sup> En av de största utmaningarna var hur redovisning av intäkter skulle genomföras, då IFRS i och med IAS 18 innebär en principbaserad och generell standard medan amerikanska *Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)* är en samling branschspecifika normer som var tydligare reglerade och exemplifierade. Konvergensens av intäktsredovisningsnormerna ledde

---

<sup>1</sup> Jan Marton, m.fl., *IFRS - I teori och praktik* (Stockholm, 2010). s. 217

<sup>2</sup> Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, *The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view*, (2010). s. 5

<sup>3</sup> *Ibid.* s. 2

<sup>4</sup> Jan Marton, m.fl., *IFRS - I teori och praktik*. s. 226

<sup>5</sup> IASB, FASB, *Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB - A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP—2006-2008*, (2006).

2008 till ett diskussionpapper (*discussion paper*) och 2010 till ett utkast (*exposure draft*) som för IASB innebär det sista steget inför att anta en IFRS.<sup>6</sup>

Utkastet, *Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers*, innebär stora förändringar gentemot tidigare normgivning i båda regelverken. En markant skillnad från tidigare normgivning är att metoden successiv vinstavräkning inte längre används för att redovisa intäkter från tjänster. Successiv vinstavräkning har genom IAS 18 använts av företag under IFRS för redovisning av kombinationsuppdrag som innefattar både varor och tjänster. Det nya utkastet har utarbetats med större utrymme för företag som levererar både tjänster och varor och bygger på att upprättarna av finansiella rapporter skall identifiera distinkta åtaganden i kontraktet som kan tilldelas en andel av intäkterna och tas upp i resultaträkningen när kontroll av åtagandet övergått från leverantör till köpare.

En bransch där frågor kring intäktsredovisning länge varit föremål för diskussion är IT-branschen, frågor som bland annat tagits upp av Wüstemann och Kierzek.<sup>7</sup> De senaste decenniernas teknologiska utveckling har gett upphov till utvecklandet av ett flertal nya sorters tjänster och produkter där det ibland kan vara svårt att definiera när tjänsten är utförd eller produkten levererad. Dessutom består en produkt inom mjukvarubranschen ofta av kombinationsuppdrag, det vill säga ett uppdrag som levererar en produkt innehållande både varor och tjänster. Detta har lett till att det har uppstått problematik över hur, och framför allt när, intäkter skall redovisas.

De remissvar till utkastet från IT-företag som finns tillgängliga från IASB och FASB kom i huvudsak från amerikanska företag som har en annorlunda utgångspunkt då de redovisar enligt den branschspecifika US GAAP. Däremot riktade representanter för svenska byggbranschen 2010 i ett remissvar till IASB och FASB kritik mot att möjligheten till successiv vinstavräkning försvinner i det nya utkastet.<sup>8</sup> Branschens representanter ansåg att kostnaden för att redovisa enligt utkastet inte skulle vara försvarbar i relation mot den nytta som den tillför, då metoden med att identifiera distinkta åtaganden inte ansågs ge en mer rättvisande bild av byggföretagens ekonomiska verklighet.

## 1.2.Problemdiskussion

Utvecklingen av normer för intäktsredovisning är aktuell för företag inom alla branscher. IT-företagen har dock speciella förutsättningar i och med deras produkters natur, som ofta innebär kombinationsuppdrag bestående av både varor och tjänster. Därför har svenska IT-företag som redovisar enligt IFRS bedömts utgöra ett intressant urval som kan synliggöra många av de utmaningar som normgivningen står inför. Därför kan en undersökning av hur

---

<sup>6</sup> IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers, (2010).

<sup>7</sup> Jens Wüstemann, Sonja Kierzek, "Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences", *Accounting in Europe*, 2 (2005), 69-106.

<sup>8</sup> Claes Magnus Åkesson, m.fl., Letter no 185 Response to ED Revenue from contracts with customers,, (2010).

svenska IT-företag redovisar intäkter, och hur planerade förändringar kan påverka dem, illustrera frågor som är viktiga även utanför just IT-branschen.

Arbetet skall besvara följande frågeställning:

- *Hur redovisar svenska IT-företag intäkter från tjänste- och kombinationsuppdrag enligt IAS 18?*
- *Hur kan de planerade förändringarna i normgivning för intäktsredovisning komma att påverka redovisningen för dessa företag?*

### 1.3.Syfte

Arbetets syfte är att identifiera vilka förändringar som IASB:s och FASB:s konvergensprojekt kan komma att innebära för intäktsredovisning hos svenska IT-företag. För att kunna förstå vilka förändringar som kan komma att ske så krävs det att arbetet tar upp både nuvarande och framtida normgivning för intäktsredovisning, och identifierar relevanta skillnader. En del av syftet är att kartlägga hur svenska IT-företag tolkar IAS 18 i sin redovisning, och om deras redovisningsansvariga anser att standarden avspeglar deras ekonomiska verklighet på ett rättvisande sätt.

### 1.4.Avgränsningar

Arbetet behandlar svenska IT-företag vars redovisning baseras på IFRS. I brist på en exakt definition av IT-företag är urvalet bestämt som alla företag noterade på NASDAQ OMX Nordics Stockholmslista under GICS-sektor 8, informationsteknik. Även om det finns företag med betydande verksamhet som berör informationsteknik i andra sektorer och utanför Stockholmslistan får denna avgränsning anses rimlig då alternativet skulle vara att avgöra huruvida ett företag är ett svenskt IT-företag från fall till fall.

Eftersom arbetet söker svar på frågor kring framtida normgivning för intäktsredovisning och den kommande standarden har vissa antaganden varit nödvändiga. Då IASB och FASB kontinuerligt förändrar sina förslag och remissvar fortsätter inkomma utgår arbetet från utkastet *Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers* som IASB och FASB presenterade i juni 2010. Eventuella förändringar som tillkommit, eller kommer att tillkomma, efter utkastet presenterades bortser det här arbetet från. Att det är detta utkast frågorna utgår från förklaras för samtliga respondenter inför respektive intervju.

## 2. Metod

Arbetet är utformat som en kvalitativ deduktiv fallstudie. Ett deduktivt arbetssätt formar en teoretisk referensram som både datainsamling och analys utgår från. Detta innebär att deduktionen stärker objektiviteten genom att forskningen baseras på befintlig teori.<sup>9</sup> En fallstudie utgår från ett specifikt fall och försöker skapa en så heltäckande bild av det aktuella fallet som är möjligt. Fallstudier är speciellt användbara vid studier av förändringar och processer.<sup>10</sup> Det fall som detta arbete studerar är intäktsredovisning i svenska börsnoterade IT-företag, och vilken påverkan den kontinuerliga utvecklingen av redovisningsnormer har hos dem.

Då arbetet är deduktivt utgår forskningen från den teoretiska referensramen. Denna referensram tas fram för att skapa en tydlig bild av problemdiskussionens bakgrund och frågeställningarnas innebörd. Referensramen utgörs av nuvarande normgivning för intäktsredovisning, samt det förslag som gavs ut av IASB och FASB 2010 för att ersätta nuvarande normgivning. Utöver detta innefattar referensramen teoretiskt material i form av vetenskapligt granskade artiklar som synliggör de bakomliggande principer som dessa källor bygger på. Dessutom studeras vissa praktiska exempel, i form av remissvar till IASB och FASB samt rättsfall, som förklarar vilka effekter dessa principer får.

### 2.1. Praxisundersökning

Arbetets empiriska material inleds med en praxisundersökning baserad på sekundärkällor i form av årsredovisningar från samtliga 46 bolag på NASDAQ OMX Nordics Stockholmslista som faller under GICS-sektor 8, informationsteknik. Årsredovisningarna som används är de senast tillgängliga vid datumet 28:e april 2011, vilket i samtliga fall innebär årsredovisningar för räkenskapsåren 2009 eller 2010. Eftersom inga förändringar i normgivningen för intäktsredovisning som rör arbetets ämne skett mellan verksamhetsåren 2009 och 2010 kan detta inte anses påverka undersökningens kvalitet. Praxisundersökningen studerar enbart noter till den senaste tillgängliga årsredovisningen för respektive bolag och söker huruvida bolaget explicit eller implicit anger att det redovisar intäkter enligt följande kriterier:

- Intäkter från försäljning av varor
- Intäkter från försäljning av tjänster
- Successiv vinstavräkning
- Redovisning av intäkter från licenser, support och garantier
- Linjär redovisning av intäkter från andra källor än licenser, support och garantier
- Färdigställandegrad baserad på nedlagda timmar dividerat med kalkylerat antal timmar för hela uppdraget

---

<sup>9</sup> Runa Patel, Bo Davidson, Forskningsmetodikens grunder - Att jämföra, genomföra och rapportera en undersökning (Lund, 2003). s. 23

<sup>10</sup> Ibid. s. 54



- Färdigställandegrad baserad på nedlagda kostnader dividerat med kalkylerade kostnader för hela uppdraget
- Eventuell information om ytterligare vägledning för intäktsredovisning utöver IAS 18

Eventuella noter om finansiella intäkter bedöms ligga utanför arbetets område och studeras därför ej.

Den insamlade datamängden sammanställs i ett kalkylblad med binär (antingen eller) markering för varje kriterium som uppnås för respektive företag med undantag av kriteriet om ytterligare vägledning som anges i text. I sammanställningen av det empiriska materialet jämförs sedan praxis för de olika kriterierna för att exempelvis avgöra hur stor andel av företag som uppger sig redovisa intäkter för tjänster som säger sig använda successiv vinstavräkning.

## 2.2. Intervjuer

För att besvara den andra frågeställningen genomförs ett urval där respondenter med kunskap om redovisningen i svenska IT-företag intervjuas. Detta urval innefattar upprättare av finansiella rapporter, representerade av ekonomi- och redovisningsansvariga i börsnoterade IT-företag, samt granskare av finansiella rapporter, representerade av revisorer och redovisningsexperter med kunskap om den aktuella normgivningen. I och med att både upprättare och granskare av finansiella rapporter intervjuas insamlas empiriskt material som innefattar skilda perspektiv på externredovisningen.

### 2.2.1. Urval

De upprättare av finansiella rapporter som har intervjuas är tre ekonomichefer och en group controller, alla på noterade IT-företag. En intervju genomförs personligen i Göteborg och de övriga tre genomförs via telefon. De granskare av finansiella rapporter som intervjuas är två redovisningsspecialister vid revisionsbyråer. Den ena intervjun sker personligen i Göteborg och den andre över telefon. För att säkerställa korrekta citat spelas alla intervjuer in. Innan intervjuerna genomförs får samtliga respondenter via e-post en kort genomgång av de ämnen och frågor som skall behandlas i intervjun. Detta syftar till att ge respondenterna möjlighet att sätta sig in i arbetets mer specifika frågor.

Fyra upprättare och två granskare av finansiella rapporter har bedöms ge en tillräcklig bred empiri för att utifrån teorin kunna dra slutsatser som kan anses väl underbyggda. Då undersökningen är av kvalitativ art är målet inte att dra slutsatser baserade på ett statistiskt underlag. Istället inriktar sig fallstudien på en specifik situation eller företeelse,<sup>11</sup> som för detta arbete är intäktsredovisning i svenska noterade IT-företag, och fokuserar på förståelse och tolkningar av empirin grundat på den teoretiska referensramen.

---

<sup>11</sup> Sharan Merriam, Fallstudien som forskningsmetod (Lund, 1994). s.34

Samtliga respondenter erbjuds att vara anonyma. Tre av sex respondenter har valt detta alternativ för både sig själva och sina företag. Samtliga respondenter presenteras avidentifierade under namnen Respondent 1-6. De respondenter som inte valde att vara anonyma är:

Lars Sundqvist, CFO på Sigma AB.

Mats Åström, tillförordnad VD och CFO på Prevas AB.

Magnus Nilsson, auktoriserad revisor, redovisningsspecialist och partner på Grant Thornton.

### **2.2.2. Intervjuformat**

Intervjuerna är upplagda enligt ett delvis strukturerat format, vilket innebär att frågornas formulering och ordningsföljd inte är bestämda i förväg. Istället utgår intervjun från ett antal frågeställningar som kan användas på ett friare sätt för att låta intervjun fortskrida utan att den begränsas av frågornas struktur.<sup>12</sup> Denna intervjumetod används för att den tillåter intervjuerna att formulera sina frågor olika beroende på hur intervjun framskrider, men samtidigt erbjuder en röd tråd att följa under intervjuns gång. Alla intervjuer pågår i cirka trettio minuter. Respondenterna svarar i egenskap av privatpersoner, inte som representanter för sina företag. Åsikter som framförs av respondenterna behöver inte delas av deras arbetsgivare och kollegor. Däremot behandlar många av frågorna det praktiska arbetet på respondentens företag, för att empirin skall kunna besvara frågor om detta.

### **2.2.3. Intervjufrågor**

Intervjufrågeställningarna vid intervjuer med upprättare av finansiella rapporter är:

- Hur tillämpar företaget IAS 18 och successiv vinstavräkning?
- Hur bestäms färdigställandegraden?
- Vilka för- och nackdelar finns med successiv vinstavräkning för ditt företag?
- Är nuvarande riktlinjer tillräckliga eller behövs mer utförlig vägledning?
- Är du bekant med utkastet till en ny standard för intäktsredovisning?
- Vilka för- och nackdelar ser du med utkastet för ditt företag?
- Anser du att förslagen i utkastet kan leda till att redovisningen avspeglar företagets ekonomiska verklighet på ett bättre, eller sämre, sätt?
- Anser du att företaget kommer att kunna identifiera distinkta åtaganden i linje med utkastet?

Eftersom respondenterna inte nödvändigtvis har läst utkastet i sin helhet planeras varje intervju utifrån denna möjlighet. I dessa fall ställs de senare frågorna efter att respondenten har fått en kort förklaring till de föreslagna förändringarna i utkastet.

---

<sup>12</sup> Sharan Merriam, Fallstudien som forskningsmetod (Lund, 1994). s.88

Intervjufrågeställningarna vid intervjuer med granskare av finansiella rapporter är:

- Vilka för- och nackdelar ser du med nuvarande standard för intäktsredovisning?
- Hur ser du på behovet av nya bestämmelser?
- Vilka intressen ser du som huvudsakligen ligger bakom de föreslagna förändringarna?
- Anser du att förslagen i utkastet kan leda till att redovisningen avspeglar företagets verklighet på ett bättre, eller sämre, sätt?
- Vilka möjligheter ser du för IT-företag att separera distinkta åtaganden enligt utkastet?

Intervjuerna sammanställs och återges i separata textstycken. Syftet med detta är att kontexten för intervjuerna är olika och varje respondents svar skall kunna ses i relation till respondentens situation.

### 2.3. Metod för analys

Analysen utgår från den teoretiska referensramen och jämför nuvarande normgivning, i huvudsak IAS 18, med utkastet till framtida normgivning, i form av *Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers*, för att identifiera förändringar och vilka effekter dessa förändringar kan få. Det empiriska materialet genomsöks efter gemensamma teman som grupperas efter de frågor för normgivningen som i teorin bedömts vara viktigast och mest relevanta för ämnet. För varje tema jämförs svar de olika intervjuerna med varandra och med den teoretiska referensramen. De slutsatser som sedan presenteras är de teman där väsentliga likheter eller skillnader har identifierats.

Analysen presenteras under två huvudpunkter som anknyter till den första respektive den andra av arbetets frågeställningar.

### 2.4. Reliabilitet

Reliabilitet, som även kan kallas tillförlitlighet, innebär ett mått på hur väl mätningar i ett urval motsvarar populationen. I en kvalitativ studie får ordet dock en annorlunda mening då mätningsfel inte går att uppskatta på samma sätt som i kvantitativa. I kvalitativa studier berör begreppet hela arbetet snarare än bara mätningen, i synnerhet att metod för hur analys behandlar det empiriska materialet redovisas på ett öppet och tydligt sätt.<sup>13</sup>

Reliabiliteten för praxisundersökningen beror på huruvida en annan person som gjorde samma undersökning skulle ha uppnått samma resultat. Eftersom undersökningen utgår från offentligt material enligt den angivna metoden är det troligt att en andra undersökning skulle ge likvärdiga resultat. Faktumet att praxisundersökningen söker kriterier implicit såväl som explicit innebär att ett visst mått av godtycke har använts vilket försämrar reliabiliteten. Detta har dock bedömts vara acceptabelt då alternativet skulle innebära att resultatet skulle

---

<sup>13</sup> Runa Patel, Bo Davidson, Forskningsmetodikens grunder - Att jämföra, genomföra och rapportera en undersökning. s. 103

ha blivit svåröverskådligt på grund av de skilda benämningarna på flera av de sökta termerna.

Reliabiliteten för intervjuerna säkerställs av att de genomförs enligt ett konsekvent tillvägagångssätt. Då varje intervju dokumenteras både genom anteckningar och genom att de spelas in innebär det att respondenternas svar kan återges korrekt. Respondenternas svar presenteras separat i empirin, vilket innebär att vissa upprepningar kan förekomma. Detta anses dock motiverat för att varje respondents svar skall presenteras i sin kontext och för att läsaren tydligare skall kunna följa analysens resonemang.

## 2.5.Validitet

Validiteten för ett forskningsarbete innebär hur väl mätningen kan sägas mäta just de objekt eller händelser som är tänkta att studeras. Liksom reliabilitetsbegreppet får validitetsbegreppet en vidare betydelse för den kvalitativa studien och omfattar hela forskningsprocessen snarare än i första hand datainsamlingen.<sup>14</sup>

Validiteten för praxisundersökningen ges av att urvalet inte är godtyckligt då definitionen på IT-företag är given av NASDAQ OMX Nordic enligt deras sektorindelning. Urvalet är dessutom brett då det innefattar företag ur samtliga storlekskategorier på Stockholmslistan. Undersökningen är inte komplett då det finns svenska IT-företag noterade på andra börslistor, men då Stockholmslistan är den största i sitt slag i Sverige får urvalet anses vara stort nog för att säkerställa en god validitet.

Validiteten för intervjuerna bör vara god då respondenterna utgör de grupper av individer som har bäst insyn i redovisningen och hur normgivningen tillämpas, eftersom respondenterna antingen upprättar eller granskar finansiella rapporter. För frågeställningen som behandlar effekter av förslagen i utkastet innebär svaren ett visst mått av spekulation, något som inte är möjligt att undvika. Eftersom frågeställningen är spekulativ säkerställs validiteten på att den besvaras av de som är väl lämpade att spekulera i frågan i och med deras yrkesroller.

---

<sup>14</sup> Runa Patel, Bo Davidson, Forskningsmetodikens grunder - Att jämföra, genomföra och rapportera en undersökning. s. 103

## 3. Teoretisk referensram

### 3.1. International Accounting Standards Board

Ett tidigt initiativ till att skapa en internationell normgivning kom när revisorsorganisationer i olika länder grundade *International Accounting Standards Committee* (IASC) 1973.<sup>15</sup> Det här samarbetet utvecklades till att innefatta flera olika grupper från näringslivet utöver revisorer när IASC ombildades till *International Accounting Standards Board* (IASB) 2001. Syftet med den omstruktureringen var att skapa en organisation som hade en mer oberoende, öppnare organisation med bredare representation än tidigare.<sup>16</sup> IASB:s normgivning består av både ett flertal olika *International Accounting Standards* (IAS), som gavs ut av IASC, och de nyare *International Financial Reporting Standards* (IFRS) som IASB ger ut. Från och med 2005 kräver Europeiska Unionen att koncernredovisning för noterade bolag sker enligt IFRS, vilket även innebär att redovisning sker enligt de IAS som ännu är gällande då de inte hunnit ersättas av nya IFRS.<sup>17</sup>

IASB:s ramverk IFRS är principbaserat snarare än regelbaserat. Det här innebär att, istället för att det ska finnas redovisningslösningar för varje unik situation i de olika standarderna, så är de baserade på olika principer som anges i IASB:s föreställningsram.<sup>18</sup> De principer som IASB, och även FASB, utgår ifrån är baserade på det balansorienterade synsättet, vilket medför att nya IFRS som ges ut är även de baserade på det balansorienterade synsättet.

Normgivning av redovisning är ett område där olika parter ofta har skilda intressen, vilket innebär att kritik mot IASB förekommer. I Sverige har en del av den kritiken kommit från företrädare för Ratos AB. I en debattartikel i tidningen *Balans* kritiserar företrädare för Ratos IASB för att ändra standarder som inte behöver ändras och för att krångla till redovisningen och göra den mer svårbegriplig att förstå. En del av den här kritiken riktar sig mot de grundläggande principer som IFRS bygger på, till exempel valet av det balansorienterade synsättet före det resultatorienterade.<sup>19</sup>

Den här kritiken avfärdas av Jan Marton, universitetslektor i redovisning på Handelshögskolan i Göteborg, i det följande numret av *Balans*. Marton påpekar att det krävs en principbaserad grund för att kunna ha globala standarder, helt enkelt för att det finns för många olika unika situationer på en global marknad för att kunna ha ett regelbaserat ramverk. Tillgångar och skulder är lättare att definiera än intäkter och kostnader och därför

---

<sup>15</sup> Jan Marton, m.fl., *IFRS - I teori och praktik*. s. 2

<sup>16</sup> *Ibid.* s. 6

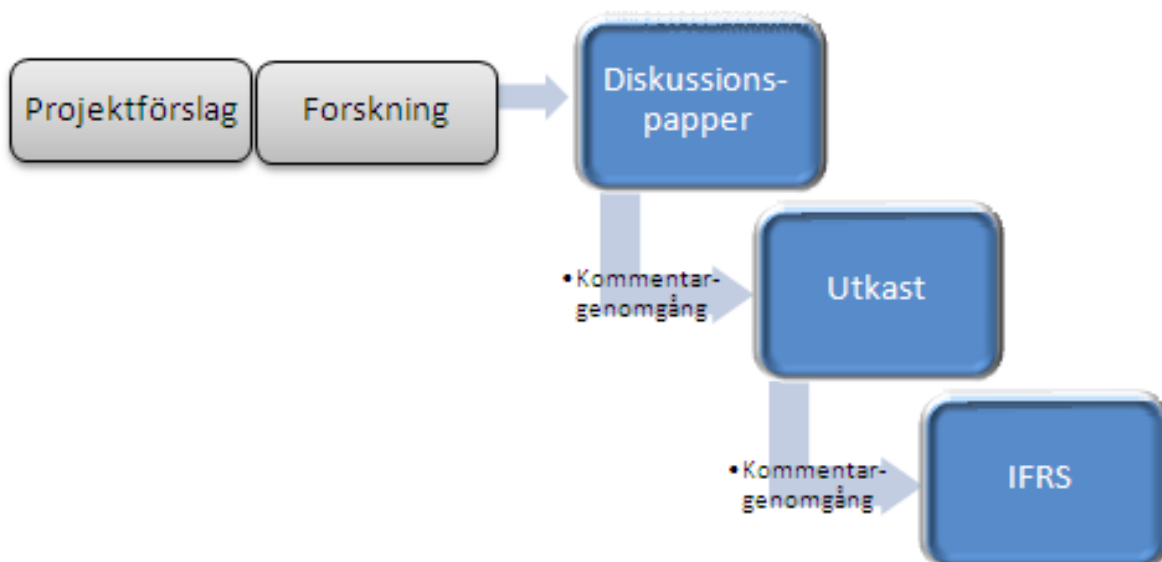
<sup>17</sup> *Ibid.* s. 2

<sup>18</sup> *Ibid.* s. 7

<sup>19</sup> Carina Strid, Ing-Marie Pilebjer-Bosson, "Angrip problemen med IFRS från grunden", *Balans* 4 (2010), 54-55.

har IASB valt att utgå från ett balansorienterat synsätt när de utformar principbaserade IFRS.<sup>20</sup>

Ett pågående projekt för IASB är att ersätta IASC:s standarder med nya uppdaterade IFRS. Detta är en omfattande process då det finns många intressenter som måste visas hänsyn. Processen inleds med att ett projektförslag läggs fram, antingen av IASB:s styrelse eller av någon annan närstående part. Efter att ett projektförslag har lagts fram så krävs det en grundläggande genomgång av frågeställningarna eller någon form av forskning för att sedan lägga fram ett diskussionspapper, discussion paper. Detta diskussionspapper skickas ut till berörda parter som får ge kommentarer. När alla kommentarer har samlats in och utretts så publiceras ett utkast, *exposure draft*. Efter det här utkastet har publicerats ges ytterligare en chans för samtliga intressenter att kommentera utkastet. Utöver den här processen kan förslaget även diskuteras i öppna möten eller implementeras i mindre skala innan den slutgiltiga versionen publiceras som en ny IFRS.<sup>21</sup>



Fritt efter IFRS - I teori och praktik<sup>22</sup>

### 3.2. Balans- och resultatorienterade synsätt

Trots att IASB och FASB uttryckligen har frångått ett resultatorienterat synsätt till förmån för ett balansorienterat sådant så följer en del amerikanska standarder och äldre IAS, som till exempel de som berör intäktsredovisning, fortfarande ett resultatorienterat synsätt.<sup>23</sup> Att de

<sup>20</sup> Jan Marton, "Globala kapitalmarknader kräver global redovisning!", Balans 5 (2010), 50-51.

<sup>21</sup> Jan Marton, m.fl., IFRS - I teori och praktik. s. 8-9

<sup>22</sup> Ibid.

<sup>23</sup> Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, "The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view." 2010 American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting (2010) s. 2.

två stora internationella normgivarna har standarder som bygger på olika synsätt, både ett balansorienterat och ett resultatorienterat, anses vara en anledning till principiella motsägelser och ojämnheter inom den nuvarande normgivningen.<sup>24</sup> En av meningarna med konvergensprojektet är att de här ojämnheterna ska försvinna i takt med att nya gemensamma standarder ges ut baserade på ett balansorienterat synsätt.<sup>25</sup>

Fram till 70-talet dominerade det resultatorienterade synsättet internationell redovisningsnormgivning. Enligt detta synsätt är ett av redovisningens huvudsakliga mål att bestämma regelbunden inkomst som ett mått på ett företags effektivitet. Detta uppnås genom att jämföra inflöde av resurser med utflöde av resurser, vilket genomförs genom att redovisa intäkter när de intjänas eller realiserats genom att matcha dem till de kostnader som bedömts ge upphov till intäkterna.<sup>26</sup> På 70-talet insåg FASB att redovisning under det resultatorienterade synsättet, med sitt fokus på intäkter och kostnader, var för diffust och vinstbegreppet kunde bli föremål för personliga bedömningar. För att begränsa godtyckliga bedömningar och för att få en mer konsekvent intäktsdefinition ansåg FASB att ett synsätt som fokuserade på nettoförändringar i balansräkningens tillgångs- och skuldposter skulle vara ett mer konkret synsätt.<sup>27</sup> Det är det balansorienterade synsättet som ligger till grund för de nya gemensamma standarder som IASB och FASB ger ut i och med konvergensprojektet.<sup>28</sup>

Det balansorienterade synsättet innebär att tillgångar och skulder i balansräkningen är de nyckelbegrepp som utformningen av finansiella rapporter utgår från. Intäkter och kostnader definieras som nettoförändringar i tillgångar och skulder. Nettointäkten, eller vinsten, motsvarar ökningen i nettoresurser, det vill säga tillgångar hos den aktuella enheten under en tidsperiod.<sup>29</sup> En av de större anledningarna till att det balansorienterade synsättet introducerades i redovisningsteori var att posterna i resultaträkningen inte kunde definieras objektivt och det ansågs att det mer konkreta balanskonceptet skulle förhindra allt för godtyckliga bedömningar och på så sätt öka objektiviteten i resultaträkningarna.<sup>30</sup>

Intäktsredovisning med successiv vinstavräkning frångår realisationsprincipen men har ändå setts som en användbar redovisningsmetod då de företag som tillämpar metoden skulle kunna redovisa orimliga och kraftigt fluktuerande resultat utan möjligheten att använda

---

<sup>24</sup> Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, "The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view." (2010).

<sup>25</sup> PwC, US GAAP convergence and IFRS - Revenue recognition, (2011). s. 2

<sup>26</sup> Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, "The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view." s. 1

<sup>27</sup> Ibid. s. 2

<sup>28</sup> Jan Marton, Alfred Wagenhofer, Comment on the IASB Discussion Paper "Preliminary views on Revenue Recognition in Contracts with Customers", (2009). s. 2

<sup>29</sup> Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, "The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view." s. 5

<sup>30</sup> Ibid. s. 6

denna metod.<sup>31</sup> Den här intäktsredovisningsmetoden bygger på det resultatorienterade synsättet i och med att vinsten periodiseras över hela intäktsperioden. Då successiv vinstavräkning tillåter att vinster redovisas utan att det ger upphov till en tillgångsökning strider det mot det balansorienterade synsättet.<sup>32</sup>

### 3.2.1. Synsätten i praktiken

Övergången från ett resultatorienterat till ett balansorienterat synsätt kan leda till att synsätten ställs emot varandra vilket synliggör deras praktiska skillnader. Till exempel hade Skatteverket synpunkter på Tele2:s periodisering av utgifter under 2004 i samband med tecknande av mobiltelefonabonnemang där telefonen ingick avgiftsfritt vid tecknandet av abonnemang med en viss bindningstid.<sup>33</sup> Skatteverket ansåg att Tele2 hade frångått matchningsprincipen och brutit mot god redovisningssed genom att redovisa telefonen som en kostnad direkt vid tecknandet av abonnemanget istället för att kostnadsföra den linjärt över abonnemangstiden.<sup>34</sup> På så sätt ansåg skatteverket att Tele2 pressat ner sitt skattepliktiga resultat och krävde att Tele2 skulle betala ett skattetillägg på över 78 miljoner kronor.<sup>35</sup>

Tele2, som överklagade Skatteverkets beslut till länsrätten hävdade att de hade följt god redovisningssed och hänvisade till en praxisundersökning från 2003 av revisionsbyrå PricewaterhouseCoopers som visade att tolv av sjutton företag inom samma bransch kostnadsförde liknande utgifter på ett likvärdigt sätt. Det bör dock påpekas att undersökningen inte bara gällde svenska aktörer och därmed inte kan sägas vara representativ för praxis för bokföringsskyldiga i Sverige.<sup>36</sup> PricewaterhouseCoopers undersökning har ändå en viss relevans då de företag som deltog i praxisundersökningen redovisade enligt IFRS, precis som Tele2. Tele2 hänvisade även till ett utlåtande av Walter Schuster, professor i redovisning och revision på handelshögskolan i Stockholm, som menar att problematiken ligger i att Skatteverket främst bygger sin argumentation på det resultatorienterade synsättet, och Tele2 bygger sin argumentation på det balansorienterade synsättet. Det resultatorienterade synsättet finns kvar i en del äldre standarder, bland annat IAS 18, medan IASB:s föreställningsram och de nya IFRS som ges ut bygger på det balansorienterade synsättet. Schuster påpekar att Skatteverket ger matchningsbegreppet en särställning som den inte anses ha enligt modern redovisningsteori och den tolkning som görs av IASB:s föreställningsram. Schusters slutsats är att Tele2 redovisade i enlighet med det balansorienterade synsättet och därmed inte kan anses bryta mot god redovisningssed.<sup>37</sup>

---

<sup>31</sup> Ibid. s. 14

<sup>32</sup> Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, "The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view." s. 15

<sup>33</sup> Kammarrätten i Stockholm, Mål nr 1807-07, (2008). s. 1

<sup>34</sup> Ibid. s. 2

<sup>35</sup> Ibid. Bilaga 1

<sup>36</sup> Ibid. s. 3

<sup>37</sup> Ibid. s. 4



Trots detta utlåtande så avslag länsrätten Tele2:s överklagan. Tele2 överklagade länsrättens beslut och fick rätt i först kammarrätten, och även efter att Skatteverket överklagat kammarrättens beslut fick Tele2 slutligen rätt i regeringsrätten.<sup>38</sup> Både Tele2 och Skatteverket hade "rätt" i sin argumentation utifrån de synsätt som de företrädde, avvägningen blev därför baserad på vilket av synsätten som dominerar god redovisningssed.

### 3.3.Föreställningsram

IASB:s föreställningsram behandlar de begrepp och grundläggande principer som ligger bakom utformningen av finansiella rapporter. Föreställningsramen skall förklara de tankegångar som står till grund för innehållet i de IFRS och IAS som har utformats och reviderats av IASB och ska på så sätt även underlätta tolkningar av dessa standarder. Ramen behandlar inte enskilda frågor utan syftet är istället att den skall fungera som ett vägledande ramverk för upprättare och användare av finansiella rapporter.<sup>39</sup>

Förutom förklaringar och definitioner av de olika delarna av en balans- och resultaträkning så beskrivs en del grundläggande antaganden och kvalitativa egenskaper som anses viktiga för att utformandet av finansiella rapporter skall ske på ett tillfredställande sätt. Två av dessa som i vissa fall kan stå i konflikt är relevans och tillförlitlighet.

#### 3.3.1. Relevans

Information måste vara relevant för användarna för att vara av värde. Information i finansiella rapporter bedöms som relevant om den anses kunna underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser och på så sätt påverka beslutsfattandet för användaren.<sup>40</sup>

Då information om ett företags finansiella ställning och tidigare resultat ofta används som bas av intressenter för att bedöma ett företags värde eller prognostisera företaget's framtida finansiella ställning finns det en del information som bör lämnas för att ge prognosleverans. Om uppgifter lämnas om framtida utgifter, ovanliga poster eller om poster som är onormalt stora eller små så kommer användare av den finansiella rapporten ha ett större underlag vilket ökar rapportens prognosvärde.<sup>41</sup>

#### 3.3.2. Tillförlitlighet

Information anses tillförlitlig om den är objektiv och inte innehåller väsentliga felaktigheter. Användarna av finansiella rapporter måste kunna förlita sig på att informationen i dessa är utformad så att den på ett korrekt sätt utvisar vad som görs gällande att den utvisar. Annars kommer inte informationen att vara användbar för intressenter.<sup>42</sup> Om information är

---

<sup>38</sup> Regeringsrätten, "Mål nr 1784-08", (2010). s. 5

<sup>39</sup> IASB, Conceptual framework for financial reporting, (2010). § 1

<sup>40</sup> Ibid. § 26

<sup>41</sup> Ibid. § 27

<sup>42</sup> Ibid. § 31

relevant men anses så osäker att det kan leda till att de finansiella rapporterna kan bli vilseledande om denna information ligger till grund för poster i balans- och resultaträkningen kan det vara bättre att redovisa informationen på andra sätt, exempelvis i redovisningens noter.<sup>43</sup>

### 3.3.3. Avvägning mellan relevans och tillförlitlighet

IASB:s föreställningsram är ett ramverk som fungerar som teoretisk grund för normgivningen och utveckling av IFRS, samt ger vägledning för personer som upprättar eller granskar finansiella rapporter. De kvalitativa egenskaper som beskrivs i ramen är inte alltid helt kompatibla och måste ibland vägas mot varandra. En avvägning som kan orsaka en del problematik är avvägningen mellan relevans och tillförlitlighet. Till exempel vid värdering av tillgångar är värdering till verkligt värde alltid den bästa värderingen då det är det mest korrekta och relevanta värdet. Men det kan vara svårt att identifiera ett marknadsvärde som kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om inte likvärdiga tillgångar handlas på en aktiv marknad med tydlig prissättning. Den tillförlitligaste värderingen däremot är värdering till anskaffningsvärde då historiska anskaffningsvärden kan bevisas, men med tillgångar som fluktuerar i värde kan en värdering till anskaffningspris visa sig sakna relevans.

Föreställningsramen nämner att det i praktiken ofta blir nödvändigt att antingen göra en avvägning eller välja mellan kvalitativa egenskaper för att uppnå rätt balans i redovisningen.<sup>44</sup> Ett exempel som ges är när tidsaspekten gör att information kan förlora relevans om den dröjer för länge. Då kan ledningen behöva överväga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av information som är tillförlitlig.

## 3.4. IAS 18 Intäkter

IAS 18 är den standard som ska tillämpas vid redovisning av intäkter som kommer från försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag eller ränta, royalties eller utdelning som uppstår i samband med annans utnyttjande av företagets tillgångar.<sup>45</sup> Den nuvarande standarden IAS 18 Intäkter fastställdes 1982 utan att större förändringar har genomförts.<sup>46</sup> Inom kort förväntas både IAS 18 och IAS 11 Entreprenadavtal att försvinna och ersättas av en ny gemensam IFRS som beräknas vara klar fjärde kvartalet 2011.<sup>47</sup>

IAS 18 definierar intäkter som ”det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår under företagets ordinarie verksamhet”.<sup>48</sup> Detta innebär att standarden har ett resultatorienterat synsätt i första hand, och i andra hand nämns det att detta flöde ökar företagets egna kapital utöver de ökningarna som består av andra tillskott från aktieägare, som nyemissioner.

---

<sup>43</sup> IASB, Conceptual framework for financial reporting, (2010). § 32

<sup>44</sup> Ibid. § 45

<sup>45</sup> IASB, IAS 18 Revenue, (2009). § 1

<sup>46</sup> Ibid. § 2

<sup>47</sup> IFRS, Work Plans for IFRSs - Revenue Recognition, (2011).

<sup>48</sup> IASB, IAS 18 Revenue. § 7

Den främsta frågeställningen vid intäktsredovisning är att avgöra när intäkten skall bekräftas och därmed tas upp i redovisningen. Intäkter ska periodiseras och hänvisas till de perioder där den ekonomiska prestationen är utförd istället för att fokusera på när inbetalningar sker. Samtidigt kan det vara missvisande att redovisa intäkter för tidigt då det kan råda osäkerhet på hur stort belopp intäkten är på, eller om kunden kommer att betala den överhuvudtaget. Standardens förklaring till när intäkter ska redovisas lämnar ett ganska stort utrymme för läsaren att göra en egen tolkning. Där står att en intäkt skall redovisas först när det är "sannolikt att de ekonomiska fördelarna", det vill säga betalningen kommer företaget tillhanda och att den här ekonomiska fördelen "kan beräknas på ett tillförlitligt sätt".<sup>49</sup> Hur hög sannolikhetsgraden måste vara, eller hur tillförlitligt storleken av ekonomiska fördelar måste kunna beräknas, specificeras inte i standarden.

### 3.4.1. Successiv vinstavräkning

Enligt IAS 18 skall företag använda sig av successiv vinstavräkning vid redovisning för intäkter från tjänster. Detta innebär att intäkter redovisas i takt med att tjänsterna som ger upphov till dem utförs.<sup>50</sup> När ett tjänsteuppdrag som ger upphov till en intäkt är pågående vid balansdagen fastställs den procentuella färdigställandegraden av uppdraget, vilken är den andel av intäkten som tas med i resultaträkningen.<sup>51</sup> Färdigställandegraden kan bestämmas på tre sätt:

- Utförda tjänster på balansdagen dividerat med vad som totalt skall utföras.
- Nedlagda kostnader på balansdagen dividerat med uppskattade totala kostnader.
- Andel av det fullständiga uppdraget som är utfört baserat på undersökningar.<sup>52</sup>

För att en intäkt från ett tjänsteuppdrag skall kunna redovisas krävs det att det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. För att detta skall vara möjligt måste färdigställandegraden vid redovisningsperiodens slut och uppkomna och återstående utgifter kunna beräknas.<sup>53</sup>

### 3.4.2. Ytterligare vägledning

Wüstemann och Kierzek har funnit att företag som tillämpar IAS 18 kan ha problem att finna vägledning och IT-företag i vissa fall för detta vänder sig till andra källor som SOP 97-2, en del av regelverket för intäktsredovisningen för IT-företag under US GAAP<sup>54</sup>. Även Malmheden och Sleth finner att svenska IT-företag ofta uppfattar en brist på vägledning i IAS 18<sup>55</sup>, men

---

<sup>49</sup> IASB, IAS 18 Revenue. "Syfte"

<sup>50</sup> Jan Marton, m.fl., IFRS - I teori och praktik. s. 226

<sup>51</sup> IASB, IAS 18 Revenue. § 21

<sup>52</sup> Jan Marton, m.fl., IFRS - I teori och praktik. s. 226

<sup>53</sup> IASB, IAS 18 Revenue. § 20

<sup>54</sup> Jens Wüstemann, Sonja Kierzek, "Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences"). s. 75

<sup>55</sup> Ulrika Malmheden, Emelie Sleth, Intäktsredovisning vid tillämpning av IAS 18 Intäkter – en studie av fem IT-företag, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg, (2006). s. 29

har inte funnit något som tyder på att företagen skulle använda några alternativa standarder från US GAAP som Wüstemann och Kierzek påstår. Däremot diskuteras en rekommendation för intäktsredovisning i IT-företag utgiven av Stockholmsbörsen i början på 2000-talet som delvis bygger på SOP 97-2. Denna rekommendation verkade dock inte använts i någon märkbar grad, och eftersom den gavs ut innan övergången till de noterade bolagens redovisning enligt IFRS är det svårt att dra några närmre slutsatser om detta.<sup>56</sup>

### 3.5.Exposure Draft – Revenue from contracts with customers

*Exposure Draft: Revenue from contracts with customers*<sup>57</sup> är ett utkast till en gemensam internationell standard som skall gälla både för de länder som följer IFRS och de som följer US GAAP. De båda regelverken anses ha sina tillkortakommanden och förhoppningen är att en ny gemensam standard, inte bara skall åtgärda dessa tillkortakommanden, utan också underlätta för företag då samma regler kommer att gälla för länder som följer respektive regelverk. US GAAP har kritiserats för att genom att ha varit för branschspecifikt ha lett till att likartade transaktioner har redovisats olika beroende på vilken bransch företagen har varit verksamma i. Samtidigt anses IAS 18 och IAS 11, som är IASB:s två huvudsakliga standarder för intäktsredovisning, vara för vaga och svåra att tillämpa när det gäller mer avancerade transaktioner som till exempel intäktsredovisning för kombinationsuppdrag.<sup>58</sup>

Enligt utkastet är målet med den nya standarden att:

- Ta bort ojämnheter och tillkortakommanden i nuvarande intäktsredovisningspraxis och standarder.
- Erbjuder ett robustare ramverk för att adressera intäktsredovisningsfrågor
- Förbättra intäktsredovisningens jämförbarhet mellan enheter, branscher, jurisdiktioner och kapitalmarknader.
- Förenkla utformningen av finansiella rapporter genom att reducera antalet krav som enheterna måste uppfylla.<sup>59</sup>

Enheter förväntas kunna ge användbar information om storleken på transaktionsbelopp, när dessa tillkommer enheten och även den osäkerhet som råder kring intäkter och kassaflöden. Själva kärnprincipen är att enheternas redovisning måste identifiera det förväntade vederlaget men också avspegla den osäkerhet som råder kring transaktionen innan intäkter kan bekräftas.<sup>60</sup>

Den här principen tillämpas genom att fem steg skall följas innan enheten tillåts redovisa intäkten:

---

<sup>56</sup> Ulrika Malmheden, Emelie Sleth, Intäktsredovisning vid tillämpning av IAS 18 Intäkter – en studie av fem IT-företag, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg, (2006). s. 34

<sup>57</sup> IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers.

<sup>58</sup> Ibid. IN5

<sup>59</sup> Ibid. IN2

<sup>60</sup> Ibid. IN8

1. Identifiera de kontrakt som finns med kunden.
2. Identifiera de distinkta åtaganden som finns i kontraktet.
3. Bestäm priset på transaktionen.
4. Allokera transaktionspriset till de distinkta åtaganden som identifierats.
5. Redovisa intäkten för var och en av de distinkta åtagandena när de är uppfyllda.<sup>61</sup>

Utkastet specificerar när ett kontrakt bör delas upp i olika delar som intäktsförs separat eller när flera olika kontrakt bör intäktsföras tillsammans.<sup>62</sup> Till exempel ska en enhet kombinera två kontrakt och räkna dem som ett om storleken på betalningen för varan eller tjänsten på det ena kontraktet beror på storleken på betalningen av varan eller tjänsten på det andra kontraktet. Då anses kontrakten vara ömsesidigt beroende av varandra och bör därför redovisas som ett enskilt kontrakt.<sup>63</sup>

Ett distinkt åtagande (*distinct performance obligation*) beskrivs som ett bindande löfte, antingen tydligt uttryckt eller underförstått, som finns i ett kontrakt med en kund.<sup>64</sup> När det totala transaktionspriset har bestämts måste de distinkta åtaganden som kan identifieras i kontraktet separeras. Därefter allokeras den del av transaktionspriset som hör till de olika distinkta åtagandena. För att en vara eller tjänst ska kunna ses som ett separat distinkt åtagande måste enheten antingen redan sälja, eller ha möjlighet att sälja, en liknande eller identisk tjänst eller vara så att ett fristående pris kan fastställas på ett tillförlitligt sätt.<sup>65</sup>

Om intäkter för ett distinkt åtagande bedöms understiga förväntade kostnader för att slutföra det kallas det ett betungande distinkt åtagande (*onerous performance obligation*).<sup>66</sup> Ett betungande distinkt åtagande skall redovisas som en kostnad och avsättning även om kontraktet det igår i har är vinstinbringande på grund av goda marginaler i övriga distinkta åtaganden. När det betungande distinkta åtagandet är fullföljt skall dess intäkt redovisas som en reduktion av kostnader.<sup>67</sup>

### 3.5.1. Kontroll

Utkastet beskriver att intäkter skall redovisas för de distinkta åtaganden när de anses uppfyllda. Då redovisas den del av transaktionspriset som allokerats till det uppfyllda åtagandet.<sup>68</sup> Nyckelordet i utkastet för när ett distinkt åtagande är uppfyllt är kontroll. Ett åtagande anses uppfyllt först när kontrollen över den specifika varan eller tjänsten helt har övergått till kunden.<sup>69</sup> Kontroll anses vara när kunden har direkt möjlighet att använda varan eller tjänsten, och när de fördelar som uppkommer i samband med varan eller tjänsten

---

<sup>61</sup> IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers. IN9

<sup>62</sup> Ibid. IN11

<sup>63</sup> Ibid. § 13

<sup>64</sup> Ibid. IN12

<sup>65</sup> Ibid. IN14

<sup>66</sup> Ibid. § 55

<sup>67</sup> Ibid. § 56

<sup>68</sup> Ibid. IN22

<sup>69</sup> Ibid. IN20

direkt tillfaller kunden,<sup>70</sup> jämfört med IAS 18 där motsvarande begrepp anses vara uppfyllt då betydande risker och förmåner övergått till kunden.<sup>71</sup>

För att kontrollkriteriet skall anses vara uppfyllt presenteras i utkastet fyra indikatorer. Dessa indikatorer är inte enskilt tillräckliga för att anse att kontroll har överförts, och alla är inte tillämpliga för alla sorts transaktioner.<sup>72</sup> Dessa indikatorer är i utkastet:

- Att kunden har ett oåterkalleligt åtagande att betala för varan eller tjänsten, eftersom detta i allmänhet beror på att kunden har övertagit kontroll över varan eller tjänsten. Ett åtagande att betala definieras som oåterkalleligt när enbart tidens gång kvarstår tills dess att en betalning skall infalla.<sup>73</sup>
- Att den juridiska äganderätten har övergått till kunden när försäljningen gäller en vara, då äganderätt av en vara ofta innebär möjligheten att använda och få de fördelar som är förknippade med den. I vissa fall sammanfaller dock inte den juridiska äganderätten med möjligheten att använda varan, och då bortses från den juridiska äganderätten i enlighet med föreställningsramens princip om innebörd och form.<sup>74</sup>
- Att kunden i de fall då försäljningen gäller en vara fysiskt förfogar över den, då detta ofta innebär att kunden får möjlighet att använda och få de fördelar som är förknippade med den. Även denna indikator behöver inte sammanfalla med möjligheten att använda varan, och den ekonomiska innebörden har företräde.<sup>75</sup>
- Att utförandet av tjänsten eller konstruktionen av varan som försäljningen gäller är kundspecifika. Utkastet definierar kundspecifika utföranden eller konstruktioner som att de saknar alternativ användning på grund av begränsad nytta för andra kunder. Att en kund har möjlighet att påverka till mindre förändringar i utförandet av tjänsten eller konstruktionen av varan innebär inte att de är kundspecifika, men att kunden har möjlighet att påverka till större förändringar i utförandet av tjänsten eller konstruktionen av varan indikerar att den är kundspecifik och att tillgången anses överföras till kunden medan den skapas.<sup>76</sup>

Om kontrollen över varan eller tjänsten överförs löpande till kunden så kan enheten redovisa intäkten löpande på det sätt som bäst anses skildra överföringen av varan eller tjänsten.<sup>77</sup> De metoder som anges i utkastet är antingen baserade på utflöde, inflöde eller den tid som förflutit. Utflödesmetoden baserar intäktsredovisningen på antalet enheter producerade, kontraktsspecifika milstolpar eller hur stor andel av den uppskattade mängden tjänster eller varor som är överförd. Inflödesmodellen fokuserar på vad för prestation

---

<sup>70</sup> IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers. § 26

<sup>71</sup> IASB, IAS 18 Revenue. § 14

<sup>72</sup> IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers. § 31

<sup>73</sup> Ibid. § 30a

<sup>74</sup> Ibid. § 30b

<sup>75</sup> Ibid. § 30c

<sup>76</sup> Ibid. § 30d

<sup>77</sup> Ibid. § 32

enheten har satt in i produktionen, som till exempel arbetstimmar som använts eller de resurser som konsumerats. Den tredje metoden används när tjänster utförs jämnt över en tidsperiod och innebär att intäktsredovisningen sker linjärt över den förväntade kontraktperioden.<sup>78</sup>

Om utkastet antas innebär detta att successiv vinstavräkning enligt IAS 18 inte längre kommer att kunna användas. Snarare måste uppfyllda distinkta åtaganden identifieras för att redovisning av en del av intäkten skall kunna ske innan hela uppdraget är slutfört.

### **3.5.2. Svenska byggföretag om utkastet**

Av de remissvar som inkommit till IASB och FASB med kommentarer på utkastet finns inga svenska IT-företag representerade.<sup>79</sup> De IT-företag som syns är framför allt amerikanska, som då de baserar sin redovisning på US GAAP har en helt annan utgångspunkt i sina åsikter om utkastet. Däremot fanns flera byggföretag representerade. För bygg- och entreprenaduppdrag baseras intäktsredovisningen i första hand på IAS 11. Även om IT-företag inte direkt använder IAS 11 för sin intäktsredovisning kan vägledning hämtas från standarden då den djupare beskriver successiv vinstavräkning för redovisning av intäkter från tjänster. Svenska byggbranschen, representerade av ekonomichefer för JM AB, NCC AB, Peab AB samt Skanska AB, lämnade i ett brev sina kommentarer till IASB och FASB.<sup>80</sup> Brevet var skarpt formulerat mot förslaget som enligt författarna innebar att den i branschen väl förankrade metoden successiv vinstavräkning slopas för en oprövad metod. Kritiken går sammanfattningsvis ut på att IASB och FASB i utkastet utgår från att flertalet kontrakt på ett naturligt sätt kommer att kunna separeras i distinkta åtaganden. Författarna menar att det inte är fallet, utan att ett kontrakt i de flesta fall är ett enda odelbart åtagande. Fortsättningsvis ifrågasätts definitionen på när ett åtagande är distinkt, något som enligt författarna inte klargörs tydligt i utkastet eller påföljande appendix. Speciellt jämförbart med IT-företags situation är även författarnas punkt om att kvalitetsgarantier inte längre skall redovisas som en avsättning utan som uppskjuten intäkt.<sup>81</sup>

---

<sup>78</sup> IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers. § 33

<sup>79</sup> IFRS, Comment letters, (2010).

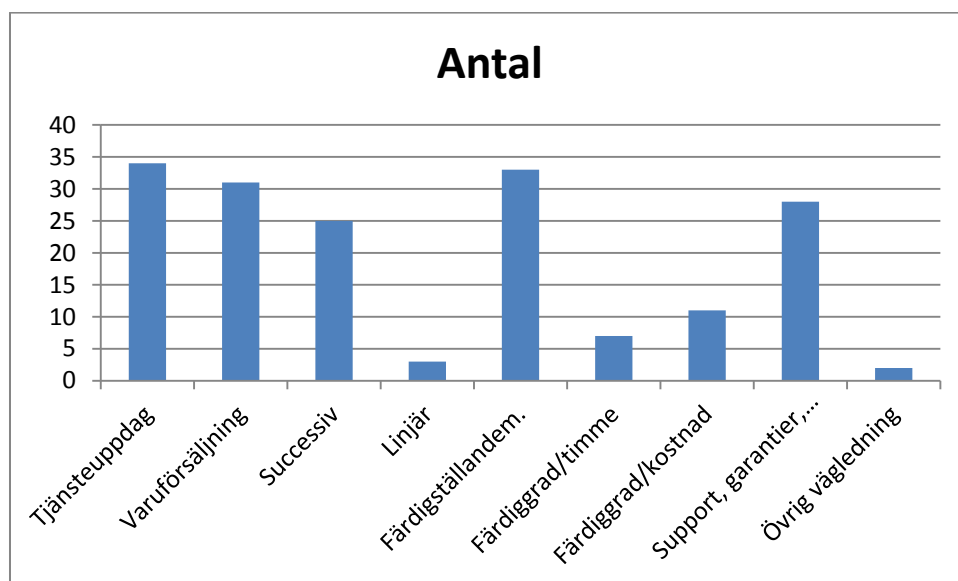
<sup>80</sup> Claes Magnus Åkesson, m.fl., Letter no 185 Response to ED Revenue from contracts with customers,.

<sup>81</sup> Ibid.

## 4. Empiri

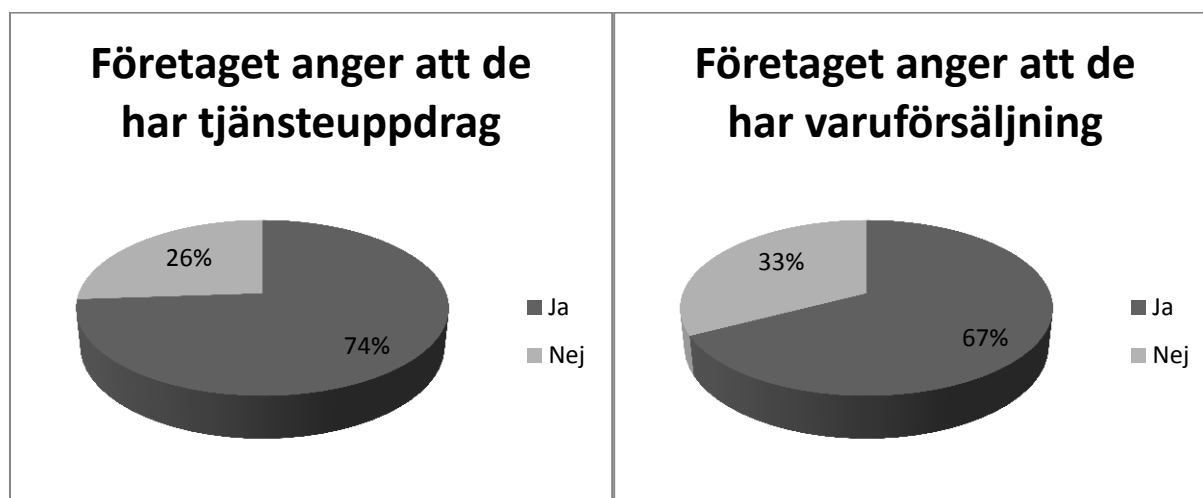
### 4.1. Praxisundersökning

NASDAQ OMX klassificerar noterade bolag enligt den av Standard and Poor's utvecklade sektorindelningen *Global Industry Classification Standard, GICS*<sup>82</sup>, där sektor 8 innebär informationsteknik. Antalet aktier listade på NASDAQ OMX Nordics Stockholmslista som tillhör sektorn informationsteknik är 48, och justerat för att två bolag har A- och B-aktier är antalet listade IT-företag 46. En genomgång av dessa bolags årsredovisningar med fokus på noter om intäktsredovisning visar att:



34 av 46 (74 %) uppger sig redovisa intäkter från tjänster.

31 av 46 (67 %) uppger sig redovisa intäkter från varuförsäljning.



<sup>82</sup> Standard and Poor's, GICS®, (2011).



21 av 46 (46 %) uppger sig redovisa intäkter både från varor och från tjänster. Vid en genomgång av företagens verksamhetsberättelser framstår det som att 20 av dessa företag levererar vad som kan kallas kombinationsuppdrag.



25 av 46 (54 %) uppger sig tillämpa successiv vinstavräkning i intäktsredovisningen. De bolag som uppger sig redovisa intäkter från tjänster som inte uppger sig tillämpa successiv vinstavräkning uppger sig enbart ha intäkter från tjänsteuppdrag på löpande räkning.

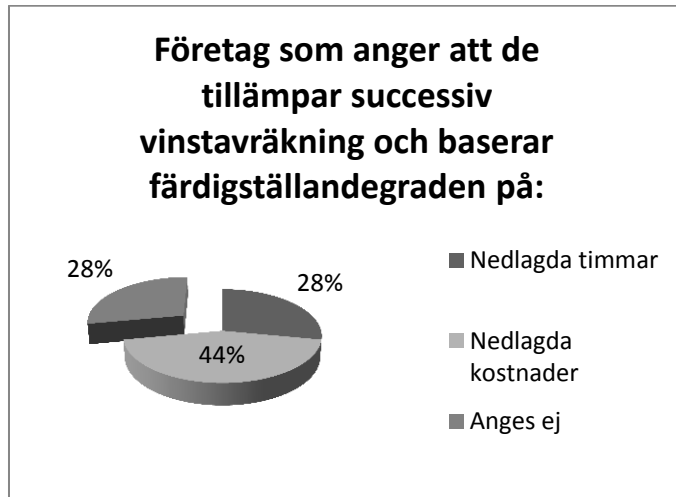


28 av 46 (61 %) uppger sig linjärt redovisa intäkter från support, garantier och licenser.

3 av 46 (7 %) uppger sig tillämpa linjär vinstavräkning för intäkter annat än från garantiavtal, supportavtal och licenser i redovisningen. Ett av dessa företag uppger sig räkna om färdigställandegraden i de fall då speciella omständigheter uppstår som kan förändra den ursprungliga uppskattningen av intäkter, kostnader eller färdigställandegrad.

7 av 46 (15 %) uppger sig fastställa färdigställandegrad av fastprisuppdrag vid successiv vinstavräkning på antal nedlagda timmar dividerat med det beräknade antalet timmar för hela uppdraget.

11 av 46 (24 %) uppger sig fastställa färdigställandegraden av fastprisuppdrag vid successiv vinstavräkning på hittills nedlagda kostnader dividerat med den beräknade kostnaden för hela uppdraget. 7 av de företag som uppger sig tillämpa successiv vinstavräkning anger inte hur de fastställer av färdigställandegraden för uppdrag. Ett av företagen anger att de baserar färdigställandegraden på fullgjorda leveranser eller delmål.



2 av 46 (4 %) uppger sig tillämpa vägledning från andra källor än IAS 18. I båda fallen innebär detta IAS 11.

## 4.2. Upprättare av finansiella rapporter

### 4.2.1. Respondent 1

Respondent 1 är ekonomichef på ett IT-konsultbolag med cirka 1300 anställda och verksamhet i nio länder. Företaget är främst ett konsultbolag och största delen av deras intäkter kommer från tjänsteförsäljning. En mindre del av deras intäkter kommer från varor i form av licenser från tredjepartsleverantörer som till exempel Microsoft.

Respondent 1 berättar att företaget levererar tjänster inom exempelvis IT-logistik, datalagring och drifttjänster. Han uppskattar att andelen uppdrag till fast pris utgör 10 % men att successiv vinstavräkning tillämpas i en något större grad än det. Anledningen till detta är att vissa avtal kan ha en mer komplex struktur när de innehåller vissa åtaganden som kan vinstavräknas löpande och vissa som kan vinstavräknas successivt och därmed behandlas som fastprisuppdrag. Ett exempel på detta kan vara ett avtal med fast ersättning per månad där företagets ersättning kan regleras utifrån vissa kriterier för leverans kvalitet, så kallade *Service Level Agreements*, exempelvis svarstider eller andel ärenden som kan hanteras i första ledet utan att gå till specialist där tjänsten innebär teknisk support.

Respondent 1 förklarar vidare att årsredovisningarnas allmänna definition av färdigställandegrad som nedlagda kostnader genom kalkylerade kostnader är en förenklande bild. Som exempel pekar han på när antal nedlagda timmar används som bas för fastställande av färdigställandegraden vilket kan ge väldigt olika kostnadsbilder beroende på

vilken månad arbetet utförts på, då olika månader har olika många arbetsdagar, men konsulter får ofta lön på månadsbasis. Ett aktuellt exempel är maj månad 2011 som har 19 arbetsdagar, jämfört med 23 arbetsdagar i mars samma år. I företagets affärssystem används kalkylerade löner som räknar in detta och fastställer den faktiska timkostnaden för konsulterna. Detta system behöver inte gälla generellt för tjänstebolag.

Bedömningar om hur ett uppdrag ligger tidsmässigt, det vill säga om färdigställandegraden baseras på en korrekt kalkylerad kostnad, faller enligt Respondent 1 på respektive uppdrags projektansvarig, med vissa undantag för speciellt stora uppdrag. En anledning till att kalkylerade kostnader kan vara felaktiga kan vara när uppdraget drabbats av vad Respondent 1 kallar "positiv sjuka", där delaktiga utför mer arbete än vad som krävs enligt kontrakt. Dessa "bonustimmar" kan inte räknas som intäkt eftersom det skulle ge en indikation på att uppdraget är längre framskridet än det faktiskt är.

Respondent 1 är bekant med utkastet till en ny IFRS för intäktsredovisning, bland annat har han lyssnat på ett seminarium med representanter från IASB och svenska näringslivsföreträdare. Hans åsikter, som han speciellt poängterar är hans personliga och delas inte nödvändigtvis av företaget, om utkastet är klart negativa. Han beskriver förslaget som en "teoretisk katastrof" och "praktiskt ogenomförbart". Enligt Respondent 1 uppfyller förslaget enbart ett antal särintressen, och han uppfattar ingen av förändringarna som något som efterfrågats av varken företagen, analytiker eller investerare. Han beskriver de upplysningar som bolagen ger i sina årsredovisningars noter som floskler som i stort är kopierade från motsvarande IFRS eller IAS. Framför allt menar han att finansiella rapporter nu är fullkomligt oläsliga för privatpersoner som vill placera sina sparpengar i aktier. Särintressen exemplifierar Respondent 1 som aktörer med speciellt intresse av exempelvis löner eller finansiella instrument, snarare än aktörer med intresse av företagets finansiella ställning och prestationer i allmänhet. I synnerhet vänder han sig mot begreppet totalresultat som avslutar resultaträkningar i årsredovisningar upprättade enligt IFRS, där exempelvis förändringar i eget kapital som uppstår av andra orsaker än periodens transaktioner och prestationer, redovisas. Respondent 1 ser det som en rimlig följd av de teoretiska resonemang som ramverket utgår från, men anser inte att det skulle tillföra någon relevant information till de finansiella rapporterna.

Det element av utkastet till en ny IFRS för intäktsredovisning som Respondent 1 ser som mest problematisk är processen att identifiera distinkta åtaganden. Han hyser farhågor om att tjänstesektorn, och i synnerhet IT-bolagen inom den, kommer att ha mycket svårt att identifiera delar inom avtal, utan bli tvungna att redovisa dem i sin helhet då de är helt färdigställda. Lösningen som han ser skulle bli att utforma avtalen på ett sätt som innebär att reglerade delleransers specificeras på ett sätt som ger möjlighet att redovisa dem enligt den nya standarden. Respondent 1 menar att den operativa verksamheten på det sättet skulle bli tvungen att anpassas efter redovisningsnormer, och därmed eventuellt hämma det kreativa affärsmannskapet. Detta uppfattar han som mycket märkligt och främmande alla grundtankar om sund redovisning då säljare och konsulter skulle tvingas att arbeta utifrån

redovisningsnormer utöver sin expertis. Han liknar successiv vinstavräkning med en taxameter som tickar på med en summa för varje meter och sekund som går, och menar att det är ett sunt resonemang som ger en fullgod bild av företagets prestationer.

Slutligen uppfattar Respondent 1 det som att IASB och FASB tvärtemot sina intentioner har producerat ett utkast som ökar skillnaden mellan redovisning och försäljning av tjänster och varor, snarare än att minska den. Speciellt större tjänsteföretag har ofta så väl fungerande systemstöd att det insamlas data för mätning av utförda prestationer dag för dag, vilket innebär att produktion av varor och tjänster i praktiken har närmast sig varandra märkbart. Om utkastets förslag antas och Respondent 1:s farhågor besannas, så att tjänstebolag skulle finna det omöjligt att separera distinkta åtaganden, skulle därmed tillverkande bolag ha jämnare och mer rättvisande resultaträkningar, jämfört med tjänsteföretag som skulle ha mer ojämna resultaträkningar då intäkter redovisas klumpvis i en större utsträckning än i nuläget.

#### **4.2.2. Respondent 2**

Respondent 2 är CFO på ett företag som levererar IT-baserade lösningar för automation till företag i en mängd branscher. Då företaget levererar helhetslösningar för automation kommer deras intäkter från försäljning av både varor och tjänster, och dessutom från licenser från framstående leverantörer av mjukvarusystem.

Företaget som Respondent 2 arbetar på använder enligt honom successiv vinstavräkning för att redovisa intäkter från uppdrag. Färdigställandegraden baseras på nedlagda kostnader i relation till kalkylerade fullständiga kostnader för varje uppdrag. Företaget har dessutom ett utförligt systemstöd för att mäta nedlagda kostnader. Projektledare för varje projekt som uppdragen består av står för avgöranden och bedömningar kring nedlagda och kalkylerade kostnader med hjälp av månadsuppföljningar.

Vid frågan om han känner till utkastet till en ny standard för intäktsredovisning berättar Respondent 2 att han är "bekant med utkastet och har ögnat igenom det". Han uppfattar inte förändringarna som något som kommer att påverka hans företag i någon större grad. Detta baseras på att hans tolkning av utkastet innebär att företagets nuvarande processer för intäktsredovisning kommer att kunna fortsätta i en form som liknar dagens. Företaget har månadsuppföljningar för varje projekt, och dessa projekt uppfattar han som motsvarande de delleranser som utgör distinkta åtaganden i utkastet.

De lösningar företaget som Respondent 2 arbetar på levererar baseras i allmänhet på licensierade system från tredjepartsleverantörer men anpassas till enskilda kunders verksamhet och behov. Respondent 2 menar att de lösningar som levereras sällan skulle ha något direkt värde för andra än just den kund som lösningen är skapad för, vilket innebär att de är kundspecifika.

I allmänhet har Respondent 2 ett mindre positivt intryck av IASB:s arbete och IFRS. Han uppfattar IFRS som detaljstyrda och menar att det är nära att varje större företag snart måste anställa en expert var som enbart arbetar med IFRS-frågor. Han påpekar speciellt att redovisning skall "vara till för investerare, inte för professorer", som han menar dominerar IASB.

#### **4.2.3. Respondent 3**

Respondent 3 är ekonomiansvarig på ett IT-företag som levererar tjänster för utveckling av intelligenta processer och moduler till industriell IT och inbyggda system. Företagets verksamhet är i huvudsak förlagd till den nordiska marknaden. Företagets intäkter kommer enligt Respondent 3 "mer eller mindre till 100 % från tjänster" då de är ett konsultbolag. Respondent 3 berättar att företaget i princip har två typer av fakturering och att intäktsredovisningen avgörs utifrån vilken av dessa som används för uppdraget. Vid uppdrag på löpande räkning faktureras kunden månadsvis vilket innebär att även intäkterna för uppdrag på löpande räkning avräknas månadsvis. Vid uppdrag i projektform, vilket innebär att de är till fastpris, baseras intäktsredovisningen på milestones. Milestones är vissa delmål som måste godkännas från kundens sida innan dessa kan avräknas. Respondent 3 ser detta som ett utmärkt system då det i hans ögon ger en "100-procentig transparens" och han anser att företagets verksamhet återspeglas väl i intäktsredovisningen.

Respondent 3 ser inte att förslaget till en ny normgivning för intäktsredovisning kommer att innebära några större skillnader för företaget då deras projekt inte är av den storleksgraden att de kan komma att påverkas nämnvärt. I de projekt som finns är målet att ha täta delmål i och med de milestones som skall godkännas av företagets kunder, vilket innebär ett jämnare fakturerings- och intäktsflöde. Respondent 3 menar dock att om företagets projekt skulle växa och vissa kunder skulle påverkas till att ha färre och större milestones kan det uppstå en mismatch jämfört med dagens redovisning. Respondent 3 ser inga egentliga större fördelar med förslaget utifrån den information som han tillgjort sig. Denna information kommer i första hand från företagets revisorer och deras genomgång av utvecklingen av normgivningen. Respondent 3 vågar inte uttala sig om huruvida de milestones som används i intäktsredovisningen för företagets projekt kommer att motsvara distinkta åtaganden från utkastet.

Respondent 3 ser en klar fördel i den jämförbarhet som uppnås genom den utveckling av internationella normer för redovisningen som IASB utför. I huvudsak har han inga negativa synpunkter på organisationen i stort, men menar att vissa standarder kräver rapporter som är väldigt utförliga utan att egentligen öka företagets transparens.

#### **4.2.4. Respondent 4**

Respondent 4 är redovisningsansvarig för ett svenskt noterat mjukvaruföretag som levererar lösningar för kommunikation och telekom till företag i hela världen. Respondent 4 berättar att intäkterna uppskattningsvis består till 50 % av mjukvaruförsäljning och 50 % av

konsultverksamhet. Mjukvaruintäkterna består av licenser och royalties från egenutvecklade mjukvarusystem och konsultverksamheten är i huvudsak till samma kunder och består av anpassningar av dessa system. Respondent 4 uppfattar företagets varor och tjänster som mycket kundspecifika då de bygger på standardmodeller som anpassas till just den funktionalitet som kunden efterfrågar. Även utvecklingen av vissa standardmodeller kan vara mycket kundspecifika då företagets största kund har stor påverkan, inte bara på produkterna på produkterna, men även på själva branschen. Företaget som Respondent 4 arbetar på anger i sin årsredovisning att successiv vinstavräkning tillämpas för fastprisuppdrag och Respondent 4 berättar att dessa utgör en mindre del av företagets avtal. På balansdagen fastställs färdigställandegraden baseras på nedlagda arbetstimmar för uppdragen enligt Respondent 4, även om företagets årsredovisning anger att den baseras på nedlagda kostnader. Respondent 4 berättar dock att personalkostnader i princip är deras enda kostnad för sina tjänsteuppdrag.

Respondent 4 anser att IAS 18 och successiv vinstavräkning avspeglar företagets verksamhet på ett utmärkt sätt då företagets kostnader i huvudsak är personalkostnader. "[Successiv vinstavräkning är] den enda vettiga modellen för att räkna av fastprisavtal", menar Respondent 4 som är bekant med utkastet till en ny intäktsredovisning. Den huvudsakliga källan har varit information från revisorer som sammanställer förslag till förändringar i normgivningen av redovisningen. Respondent 4 tror inte att förslagen kommer få någon nämnvärd skillnad i periodiseringar, utan att förslaget ger ett "krångligare sätt för att få fram samma siffror", där bara presentationen kommer att skilja sig från nuvarande. Respondent 4 ser i och med detta inga fördelar över huvud taget i förslagets metod för intäktsredovisning. Vissa osäkerheter finns, och Respondent 4 säger att det inte är säkert att vissa av företagets uppdrag kommer att kunna separeras till distinkta åtaganden. Detta skulle i sådana fall innebära att inga intäkter kan tas upp förrän projektet är helt färdigställt, något som Respondent 4 ser som problematiskt.

### **4.3.Granskare av finansiella rapporter**

#### **4.3.1. Respondent 5**

Respondent 5 är redovisningsspecialist och auktoriserad revisor på en revisionsbyrå. I egenskap av redovisningsspecialist är han väl insatt i frågor som rör IFRS, och därmed både IAS 18 och utkastet till en ny standard för intäktsredovisning.

Respondent 5 menar att både IAS 18 och IASB:s utkast ger tillräcklig vägledning för att redovisa intäkter för de flesta uppdrag som kan tänkas förekomma hos IT-företag. Enligt honom beror eventuella problem med att implementera dylika förändringar på redan existerande problem, då företagen måste förstå hur de faktiskt skapar värde och vilka prestationer som ligger bakom. Respondent 5 säger att nyckeln till att förstå redovisningen ligger i att se hur intäkterna skapas. Företagen måste redan nu avgöra vad de faktiskt har för intäktsslag, till exempel vad det finns för delprodukter, tillägsprodukter och tjänster, och

när prestationerna faktiskt utförts. Bara då kan de ha en intäktsredovisning som är rättvisande och klarar övergången till en ny normgivning för intäktsredovisning. Respondent 5 jämför med byggbranschen, vars synpunkter på utvecklingen av normgivningen för intäktsredovisning enligt honom har varit väl underbyggda.

De utmaningar som kan uppstå i eventuell övergång till en intäktsredovisning liknande den i utkastet blir väldigt tydliga i just byggföretagens fall då deras uppdrag är av en sammanhållen karaktär och omfattande storlek. Respondent 5 använder byggföretagen som exempel i och med vägledningen IFRIC 15 som anger huruvida ett entreprenaduppdrag faller under IAS 11 Entreprenadavtal eller IAS 18. Enligt IFRIC 15 beror distinktionen på om kunden har möjlighet att påverka större förändringar i utförandet av uppdraget när konstruktionen har påbörjats. Detta resonemang återkommer i definitionen av kontroll i det nya utkastet, i och med avgörandet om huruvida ett uppdrag är kundspecifikt. Respondent 5 menar att denna vägledning kan användas som grund för kontrollfrågan även i IT-företagens fall. Då många IT-konsultuppdrag utgår från ett standardpaket som säljs till kunder, för att sen utföra anpassningar kan två vägar vara rimliga. Antingen kan företagen dela upp prestationerna: en prestation blir då säljprocessen, en blir anpassningen, eller så kan hela uppdraget vara en odelbar enhet. Skillnaden blir då att den senare vägen enligt IAS 18 kan redovisas successivt, medan metoden som utkastet anger innebär att det då bara kan redovisas när uppdraget är helt färdigställt. Respondent 5:s bedömning är att branschen kommer att behöva anpassa sig till utvecklingen av redovisningen och behöva börja identifiera olika affärsprocesser i avtalen som nu kan anses vara odelbara. Detta då det enligt hans syn inte framstår som troligt att successiv vinstavräkning kommer att finnas kvar någonstans då "det inte ens är rätt idag".

Respondent 5 menar att den största frågan vid en övergång till en ny intäktsredovisning kan vara frågan om olika vinstmarginaler i olika deluppdrag. Om ett projekt inte bara ses som en redovisningsmässig enhet är det troligt att marginalen för olika delar kommer variera. Ofta kan ett konsultföretag ha väldigt hög vinstmarginal i de tidigare delarna i ett projekt för att ha en lägre marginal i senare delar som drift och underhåll. Respondent 5 menar att detta skapar en rättvisande bild, men medger att det kan innebära att företagen kan uppleva att de tvingas lämna mer information än vad som kanske önskas. Om resonemanget dras till sin spets och företagen redovisade marginaler för varje deluppdrag kunde "arbitragemöjligheter" uppstå där kunderna skulle kunna kontrollera prissättningen för varje delmål i större uppdrag.

Respondent 5 medger att förslagen i utkastet i värsta fall skulle kunna leda till en situation liknande den ett svenskt mjukvaruföretag han tidigare varit i kontakt med hamnade i. Företaget levererade produkter via hyresavtal på 3-5 år och hade en amerikansk minoritetsägare. När den amerikanska ägaren förvärvade en majoritetsandel av företaget krävdes redovisning enligt US GAAP, där SOP 97-2 reglerar intäktsredovisning för IT-företag. Eftersom företaget hade ett åtagande om att leverera kontinuerliga uppdateringar till sina

system, och takten på dessa uppdateringar berodde på förändringar i andra system som företaget inte hade makt över, kunde inte företaget redovisa några intäkter från avtalen alls innan det slutförts. Detta fick allvarliga följder för företaget som fick minska sin personalstyrka på grund av det försämrade resultatet.

Enligt Respondent 5 har revisorer och redovisningsspecialister nu börjat arbeta med frågorna kring utvecklingen av intäktsredovisningen, men många företag har fortfarande långt kvar. Även om en standard antas och träder i kraft 2013 och eventuellt implementeras inom EU så sent som 2015, så måste företagen i noterna till sina årsredovisningar ange vilka standarder som inte trätt i kraft än och vilka effekter de kommer få. Eftersom intäkter är en central del av redovisningen och förändringen av normgivningen för intäktsredovisningen kan bli så omfattande för vissa företag är det enligt Respondent 5 viktigt att anpassningen redan nu påbörjas.

Orsakerna till förslagen till förändringar i intäktsredovisningen tror Respondent 5 vara i huvudsak det officiella svaret om att en allmän översyn behövs. Dock tror han också att normgivare länge har varit kritiska mot intäktsredovisning i stort då händelser där redovisningen har fallerat oftast beror på att företagen har "skruvat på sin intäktsredovisningsmodell". Detta har inneburit att utrymmet för utjämnings av intäkter som inte gett en rättvisande bild har varit för stort. En annan anledning till förändringar i intäktsredovisning är för skall följa en sammanhängande teoretisk modell.

Sammanfattningsvis tycker Respondent 5 att det nya förslaget kan leda till en mer rättvisande intäktsredovisning. Det här förutsätter dock att företagen redan nu ser över vilka intäktsslag de faktiskt har. För en rättvisande intäktsredovisning är det viktigt att förstå när själva prestationen har utförts. Där menar han att utkastet är tydligare än nuvarande normgivning.

#### **4.3.2. Respondent 6**

Respondent 6 är en redovisningsspecialist vid en av de största revisionsbyråerna i Sverige. Han tror att den största fördelen som finns i IAS 18 är att den är väl inarbetad och accepterad bland upprättare av finansiella rapporter efter sex år av redovisning med IFRS. De främsta nackdelarna är att det fortfarande finns en del gråzoner i standarden, i synnerhet i hur standarden anger att kontrakt skall delas upp. Han menar att detta kan vara både en fördel och nackdel för användarna, där somliga användare vill ha mer vägledning än vad som erbjuds och andra vill ha en mer flexibel standard som ger utrymme att beskriva företaget på ett friare sätt. Han uppfattar att många redovisningsansvariga ogillar tanken på att "börja om" med att lära sig ett nytt sätt att tänka på hur intäkter redovisas.

Respondent 6 vill inte uttala sig om huruvida IAS 18 och successiv vinstavräkning är metoder som speglar företags prestationer på ett korrekt sätt, då han menar att det helt beror på synsätt och "filosofi" kring definitionen på intäkter. Utkastets distinkta åtaganden har stora



förtjänster i att de mäter specifika aktiviteter och vilka intäkter de ger upphov till, vilket passar enligt definitionen av intäkter som fullgjorda uppdrag. Han påpekar även att impopulära förslag har en tendens att bli väldigt populära när de väl blivit normer och blivit mer inarbetade hos praktiker och accepterats som praxis.

Bakgrunden till de föreslagna förändringarna kan inte Respondent 6 påstå att han upplevt finnas någonstans i Sverige eller ens Europa. Enligt honom är bakgrunden till förslaget enbart konvergensprojektet och därmed för att amerikanska företag som redovisar enligt US GAAP skall kunna övergå till en principbaserad normgivning. Han tror att vissa svenska intressen skulle kunna vilja se vissa justeringar i intäktsredovisningen men en helt nyskriven standard är något som kommit utifrån.

Respondent 6 håller inte helt med om att möjligheten till successiv vinstavräkning försvinner i och med utkastet förslag till förändringar. Enligt honom ger definitionen av löpande överföring ett tillräckligt stort utrymme för att en stor del av de avtal som under IAS 18 vinstavräknas successivt kunna fortsätta på ett liknande sätt även i framtiden. Han ser inte heller IAS 18 som en helt resultatorienterad standard utan menar att det i huvudsak är successiv vinstavräkning som innebär ett resultatorienterat synsätt.

Kontrollbegreppets aspekt om kundspecifika uppdrag är något som Respondent 6 säger att det är lite tidigt att uttala sig om. Eftersom begreppet är föremål för tolkning är definitionen av vad kundens möjlighet till större respektive mindre förändringar i utförandet något som kommer att fastslås av praxis när förslaget blivit en del av normgivningen. Han påpekar dessutom att kontrollbegreppets kriterier är indikatorer som inte på egen hand kan bestämma huruvida en produkt kan sägas falla under kundens kontroll och därmed vara föremål för löpande överföring. Han menar att eftersom IFRS är principbaserat är inte detta något ovanligt. Gråzoner finns där för att finansiella rapporter skall ha ett större utrymme att beskriva företagens specifika situationer.

Respondent 6 säger att han uppskattar många av tankarna i utkastet. Framför allt tycker han att definitionen på distinkta åtaganden är ett bra sätt att visa vad företagen faktiskt gör. Mer negativa aspekter tycker han är att företagen måste finna vilka distinkta åtaganden som är "betungande". Med detta menas att de går med förlust, även när kontraktet de är en del av ger ett positivt resultat då övriga distinkta åtaganden i kontraktet har goda vinstmarginaler. Respondent 6 ställer sig skeptisk till att företagen på det sättet får möjligheten att styra marginalerna i olika tidsperioder av ett uppdrag då detta kan innebära att resultat kan justeras på otillbörliga sätt.

Just IT-företagen tror Respondent 6 kommer ha förhållandevis lätt att identifiera distinkta åtaganden. Enligt hans erfarenheter har de arbetsprocesser som är väl uppdelade på olika moment och många av dem har redan i den interna styrningen modeller och processer som liknar utkastets förslag om distinkta åtaganden. Han menar att flera redovisningsansvariga i

IT-företag har berättat för honom att de har uppfattat utkastet som ett kvitto på att deras sätt att redovisa faktiskt är ett rättvisande sätt.

Respondent 6 tycker inte att företag skall behöva förändra sin operativa verksamhet för att anpassa sig till förändrade redovisningsnormer. Han anser att då IFRS är principbaserat skall tillvägagångssättet vara att genomföra affärsverksamheten efter dess förutsättningar, och sen anpassa redovisningen för att beskriva den. Även om han är "tämligen övertygad" om att den operativa verksamheten i vissa företag kommer att anpassas till förändringar i redovisningsnormer menar han att det i huvudsak inte är nödvändigt.

De noter om väsentliga redovisningsprinciper som företagen anger i sina årsredovisningar kommenterar Respondent 6 med en viss uppgivenhet. Han ser att en del företag inte fäster någon större vikt vid redovisningens noter och kopierar formuleringar från revisionsbyråerna och andra årsredovisningar. Han berättar att han alltid rekommenderar klienter att skriva sina egna noter till redovisningen och ta chansen att faktiskt berätta hur företaget upprättar sina finansiella rapporter.

## 5. Analys

### 5.1. Tillämpningen av IAS 18

Drygt hälften av de undersökta företagen anger i noterna till sina årsredovisningar att de tillämpar successiv vinstavräkning. De företag som anger hur de fastställer färdigställandegraden när de använder sig av successiv vinstavräkning anger antingen att de fastställer färdigställandegraden baserat på nedlagda kostnader eller timmar i förhållande till det beräknade totala antalet. Endast ett av företagen kan påstås basera fastställandegraden på någon form av undersökningar i verksamheten då de anger att fastställandet utgår från fullgjorda leveranser av delmål.

Inget av företagen i undersökningen använder frasen successiv vinstavräkning för att beskriva hur intäkter från uppdrag på löpande räkning redovisas, utan enbart för fastprisavtal som löper över flera redovisningsperioder. Detta tyder på att successiv vinstavräkning ses som något som enbart gäller periodiseringar av fastprisavtal. Respondent 1 poängterar att successiv vinstavräkning med fastställd färdigställandemetod inte uteslutande används vid fastprisavtal utan även kan användas i avtal med mer dynamiska element, där delleveranser och speciella kriterier för leveransers kvalitet måste räknas in.

Under intervjun med Respondent 3 framkommer det dock att företaget till viss del baserar fastställandet av färdigställandegraden på så kallade milestones, vilket innebär delmål inom ett projekt som måste godkännas av kunden. Detta kan bedömas falla under definitionen av att fastställa färdigställandegraden på bedömningar av "utfört arbete på basis av gjorda undersökningar" enligt IAS 18. Faktumet att företaget inte anger detta i redovisningens noter kan innebära att användandet av milestones och delmål för fastställande av färdigställandegraden kan vara betydligt mer förekommande inom IT-företagen än årsredovisningarnas noter antyder.

De tillfrågade upprättarna av finansiella rapporter ansåg alla att redovisning av intäkter genom successiv vinstavräkning ger en rättvisande bild av respektive företags prestationer. Respondent 1 och till viss del Respondent 2 tror att den huvudsakliga anledningen till att IASB vill förändra normgivningen för intäktsredovisning enbart är att nya IFRS skall vara teoretiskt konsekventa och stämma överens med föreställningsramen. De intervjuade redovisningsspecialisterna är inte helt av samma uppfattning. Respondent 5 menar att IAS 18 och successiv vinstavräkning inte ger en korrekt bild av företagets transaktioner. Han medger att den huvudsakliga anledningen till att möjligheten till successiv vinstavräkning försvinner ur normgivningen är att få en teoretisk konsekvent normgivning, men tror också att IASB vill begränsa företagets möjligheter till att justera redovisningen genom att jämna ut resultat. Respondent 6 tror att den största orsaken till de föreslagna förändringarna är konvergensprojektet med FASB, och de harmoniseringar som krävs för att en standard skall kunna appliceras både som IFRS och i US GAAP.

En av effekterna av resultatorienterade synsätt och matchningsprincipen är att resultaträkningarna utjämnas genom att kostnader och intäkter matchas. Om förslaget betraktas med detta i åtanke framstår företagens ovilja att förlora möjligheten till successiv vinstavräkning som en konsekvens av en intressekonflikt, där upprättare av finansiella rapporter gärna visar jämna resultat. Detta betyder ingalunda att företagen vill bibehålla möjligheten till successiv vinstavräkning med ont uppsåt, även om möjligheten kan missbrukas. Respondent 6 tror att den främsta anledningen till att upprättare av finansiella rapporter uppskattar IAS 18 är att redovisning enligt standarden är väl inarbetad efter sex års tillämpning. Det faktum att det finns en del gråzoner i standarden anser han kan ses som både en för- och en nackdel för upprättare av finansiella rapporter. För de användare av IAS 18 som vill ha en mer flexibel standard erbjuder IAS 18 företagen möjligheten att beskriva sina intäkter på ett friare sätt. Respondent 6

Successiv vinstavräkning frångår realisationsprincipen i och med att intäkter kan redovisas innan de bekräftas. Även om IAS 18 anger att intäkter skall redovisas först när *"det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna"* tillfaller företaget så lämnar det här utrymme till ett visst mått av godtycklighet. Detta innebär att redovisningens tillförlitlighet minskar till förmån för den kvalitativa egenskapen prognosrelevans. Då samtliga respondenter ur gruppen upprättare av finansiella rapporter anger att de anser att successiv vinstavräkning avspeglar deras verksamhet på ett rättvisande sätt så, innebär det att utifrån deras perspektiv är successiv vinstavräkning en redovisningsmetod som ökar relevansen. Föreställningsramen beskriver avvägning mellan relevans och tillförlitlighet som en bedömning mellan kvalitativa egenskaper som måste göras för att få en balanserad redovisning. Successiv vinstavräkning som metod är bara användbar om det går att beräkna färdigställandegraden på ett tillförlitligt sätt. Som intressant kan det vara svårt att följa hur ett företag fastställer färdigställandegraden, framför allt om den information som företagen visar i sina årsredovisningars noter är begränsad.

En förhållandevis stor andel, 28 %, av de företag som i sina årsredovisningar anger att de tillämpar successiv vinstavräkning anger inte vad de baserar färdigställandegraden på. Även i de fall där företagen anger vad färdigställandegraden baseras på finns det anledning till att tro att det inte är helt korrekt. Respondent 1 nämner att bolagens noter för redovisningsprinciper ofta bara är kopierade från motsvarande IFRS eller IAS.

### 5.1.1. Årsredovisningars noter

Wüstemann och Kierzek beskriver i sin artikel *Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences* förekomsten av företag som trots att de tillämpar IFRS använder övrig vägledning på grund av brister i rekommendationerna. Framför allt beskriver de europeiska IT-företag som använder branschrekommendationer från US GAAP som vägledning i intäktsredovisningen. Då praxisundersökningen enbart funnit två exempel på referenser till övrig vägledning i företags årsredovisningar, bägge två hänvisar till IAS 11, finns ingenting som tyder på att så skulle

vara fallet för svenska IT-företag. Dock kan motsatsen inte heller påvisas eftersom det är fullt möjligt att företagen använder övrig vägledning och inte anger det i sina årsredovisningar, eftersom de inte på några sätt har en skyldighet att göra detta.

Enligt Respondent 1 ger inte årsredovisningars noter tillräckliga upplysningar om hur intäkter redovisas av bolagen. Uppdrag som utförs av IT-företag kan vara av en hög komplexitet som inte enkelt kan sammanfattas med kortare formuleringar som de som förekommer i årsredovisningarnas noter. Det framstår som ett rimligt antagande utifrån praxisundersökningen att det är vanligt att utgå från vissa mallar vid framställandet av redovisningsnoter då många formuleringar i årsredovisningarnas noter är mycket likartade.

Om årsredovisningars noter till stor del är baserad på färdiga mallar eller, som Respondent 1 nämner, är kopierade rakt av från tillhörande IFRS ger det flera av respondenterna till viss del rätt i påståendet att årsredovisningar har en stor mängd information som inte tillför någonting kvalitativt om det specifika företaget. Påståendet att detta beror på bestämmelser från IFRS är dock svårare att avgöra sanningshalten i, då det faktiskt är de individer som ansvarar för upprättandet av årsredovisningarna som kritiserar dem. Respondent 6 påpekar att det inte är mallar från revisionsbyråerna utan formuleringar från exempel som revisionsbyråerna ger ut eller kopierade fraser från andra årsredovisningar som ofta leder till snarlika noter om redovisningsprinciper. Det finns rimligtvis inga hinder för dessa individer att ge en mer rik information om företagets redovisningsprinciper än den som baseras på revisionsbyråernas mallar. Dock har externredovisningen en inneboende konflikt där externa intressenter vill ha en så utförlig bild av ett företags finansiella ställning som möjligt samtidigt som företagen kan vilja undvika att redovisa information som kan innebära konkurrensfördelar.

## 5.2. Intäktsredovisningens framtid

Flera av respondenterna ur gruppen upprättare av finansiella rapporter uttrycker negativa åsikter om utvecklingen av IFRS, i synnerhet Respondent 1. Detta får antas färga deras åsikter om arbetet med utkastet till en ny standard för intäktsredovisning, men många av deras synpunkter gäller specifika delar av utkastet. Tre av fyra i den tidigare gruppen respondenter upplever IFRS som för detaljstyrt med krav på information som inte tillför redovisningen någon relevans eller transparens. Detta står i kontrast till Respondent 6 som menar att företagen har större möjligheter att ge relevant information i redovisningens noter om vilka principer som används. Det framstår stundtals som att upprättare av finansiella rapporter inte upplever IFRS som ett principbaserat ramverk utan som en regelbaserat.

Ingen av de intervjuade upprättarna av finansiella rapporter ser några direkta fördelar med utkastets förslag till en ny standard för intäktsredovisning. Utsagorna varierar från det mildare "kommer inte påverka företaget i någon större grad" till "[en] teoretisk katastrof och praktiskt ogenomförbart". Två av fyra respondenter i den tidigare gruppen upplever att

deras företag inte kommer ha några hinder för att identifiera och redovisa distinkta åtaganden då deras interna styrning liknar utkastets förslag. Detta är något som även Respondent 6 berättar att han upplevt från IT-företag han varit i kontakt med.

### **5.2.1. Kontrollbegreppet**

Enligt utkastets förslag beror bedömningen om huruvida företag kan redovisa intäkter under pågående arbete bygger på begreppet kontroll. Utkastet anger fyra kriterier för kontrollbegreppet, där två av dem framför allt verkar syfta på försäljning av fysiska varor. Det fjärde kriteriet som anges framstår som det mest relevanta för IT-företagens tjänste- och kombinationsavtal. Detta kriterium anger att kunden kan anses ha kontroll över den produkt som det distinkta åtagandet innebär om produkten är kundspecifik. Att produkten är kundspecifik innebär att den saknar nämnvärt värde för någon annan part än just den aktuella kunden då den saknar alternativ användning. Utkastet anger att en kund som har möjlighet att specificera större förändringar i utförande av tjänsten eller konstruktionen av varan kan anses ha kontroll över det distinkta åtagandet under tiden det upparbetas, men en kund som har möjlighet att specificera mindre förändringar har det inte.

Samtliga av de intervjuade upprättarna av finansiella rapporter menade att deras tjänster bygger på standardutföranden, antingen egenutvecklade eller på licens från tredjepartsleverantörer, men anpassas specifikt till kundernas önskemål. Respondent 5 menar att vägledning till hur en standard baserad på utkastet kan tolkas finns i IFRIC 15, som anger att entreprenaduppdrag kan anses kundspecifika om kunden har möjlighet att specificera större förändringar även efter att konstruktionen påbörjats. I brist på en tydligare definition på vad större förändringar av ett uppdrag hos IT-företag innebär kan detta anses vara nyckeln till avgörandet om ett uppdrag är kundspecifikt och det därmed kan anses att kontroll av produkten överförs löpande under pågående arbete.

Respondent 6 påpekar att tolkningen av kontrollbegreppets kriterier, och därmed bland annat hur kundspecifik en produkt måste vara, kommer att fastslås av praxis när det slutgiltiga förslaget blivit en del av normgivningen. Det här är en av skillnaderna mellan ett princip- och ett regelbaserat ramverk. Om ett uppdrag kan betraktas som kundspecifikt innebär detta att det kan uppfylla kravet på att kontroll överförs genom att till exempel leverera tjänste- eller kombinationsuppdraget genom någon form av milestones där kunden godkänner delleveranser. Detta är ett upplägg som redan används hos vissa företag i IT-branschen. Som exempel nämnde Respondent 3 ett upplägg liknande milestones som en av deras avräkningsmetoder.

### **5.2.2. Distinkta åtaganden**

Att Respondent 1 tror att företagen inte kommer lyckas separera sina kontrakt i distinkta åtaganden är anmärkningsvärt. Meningen med utkastet är att åtaganden skall vara möjliga att särskilja, men om de personer som upprättar redovisningar har svårt att se hur kontrakt skall separeras och tilldelas andelar av transaktionspriset, kan rekommendationerna behöva

vara mer specifika. Eftersom samma åsikt framförs av svenska byggbranschen i sitt brev till IASB och FASB kan det innebära att det finns en skiljelinje mellan upprättare av finansiella rapporter och normgivare inom området. Det finns dock vissa tecken på att Respondent 1 inte är korrekt i sin bedömning av utrymmet för att separera åtaganden ur ett kontrakt. De delleveranser som han själv beskrev i de kontrakt som beskrevs som löpande avtal med fastpriselement stämmer väl in på utkastets definition på distinkta åtaganden. Detta förutsätter dock att det är möjligt att tilldela en del av transaktionspriset inom ramarna för standarden. Respondent 2 uppfattar dessutom sitt företags uppdelning av uppdrag i projekt som fullgoda distinkta åtaganden i enlighet med utkastet.

Respondent 1 berättar att han känner oro för att kommande normgivning kan komma att påverka den operativa verksamheten. I synnerhet menar han att det skulle vara skadligt om avtal och processer skulle tvingas anpassas för att tillgodose kraven från redovisningsnormer och att detta skulle lägga orimliga krav på säljare och konsulter om att arbeta efter redovisningsnormer. Respondent 5 medger att detta inte är en omöjlighet, men menar att redovisningen ställer krav på intern styrning och detta ingalunda skulle vara något nytt i och med förslaget till en ny standard för intäktsredovisning. Respondent 5 menar att företagen redan under IAS 18 behöver redogöra var i deras verksamhet intäkter uppstår, och att utkastet bara ger en tydligare vägledning för detta.

Respondenterna i gruppen granskare av finansiella rapporter, Respondent 5 och Respondent 6, visar delvis olika åsikter om skilda marginaler för olika distinkta åtaganden inom samma kontrakt. Respondent 5 talar om skilda vinstmarginaler för olika distinkta åtaganden som något som ökar relevansen av redovisningen, men ser vissa risker som illustreras med extremfallet där företag skulle tvingas redovisa marginaler för varje deluppgift de utför. Respondent 6 säger att även om han uppskattar tanken på distinkta åtaganden ogillar han definitionen av betungande distinkta åtaganden. Eftersom ett betungande distinkt åtagande skall redovisas som en kostnad menar han att företagen får allt för stora möjligheter att höja eller sänka sitt resultat när distinkta åtaganden uppfylls i olika redovisningsperioder. Denna fråga visar tydligt effekten av att frångå det resultatorienterade synsättet. Liksom rättsfallet rörande Tele2 som tidigare nämnts innebär övergången till ett balansorienterat synsätt att matchningsprincipen inte längre får en särställning. Då intäkter inte längre matchas till kostnader kan redovisade resultat komma att visa större fluktuationer som motsvarar de specifika prestationer som ökar företagets ekonomiska värde.

## 6. Slutsats

- *Hur redovisar svenska IT-företag intäkter från tjänste- och kombinationsuppdrag enligt IAS 18?*

Utifrån arbetets praxisundersökning av noter om väsentliga principer för intäktsredovisning i svenska IT-företags årsredovisningar har vissa slutsatser kunnat dras. Den huvudsakliga slutsatsen är att svenska IT-företag sällan väljer att utförligt förklara hur de tillämpat IAS 18 för intäktsredovisningen. Successiv vinstavräkning används för att redovisa intäkter för uppdrag till fast pris, och färdigställandegraden på balansdagen baseras på nedlagda kostnader eller nedlagd arbetstid. Enbart ett av företagen kan, utifrån noterna, anses använda möjligheten i IAS 18 som innebär att fastställa färdigställandegraden på genomförda undersökningar, då de bland annat baseras på fullgjorda delleveranser.

IT-företag är ingen grupp som är okomplicerad att definiera, men utav de företag som av NASDAQ OMX Nordic bedöms tillhöra sektorn informationsteknik har 46 % angett att de redovisar intäkter från både varor och tjänster. Detta kan tolkas som att IT-företagen i stor grad saluför det som kan kallas kombinationsuppdrag, innehållande både varu- och tjänstekomponenter.

Studiens respondenter ger en rikare bild av IT-företagens intäktsredovisning som i vissa fall skiljer sig från årsredovisningarnas noter i utförande. Successiv vinstavräkning i någon form är vanligt förekommande hos svenska noterade IT-företag men sättet som färdigställandegraden fastställs på kan variera. Att respondenterna beskriver olika sätt för att fastställa färdigställandegraden är en indikator på att det är vanligt förekommande att företag utvecklar sina egna lösningar för att på bästa sätt beräkna fastställandegraden. Att de som är bäst insatta i affärsverksamheten beräknar fastställandegraden utifrån sina egna modeller gör att relevansen ökar men riskerar att påverka tillförlitligheten på intäktsredovisningen och jämförbarheten mellan företag.

- *Hur kan de planerade förändringarna i normgivning för intäktsredovisning komma att påverka redovisningen för dessa företag?*

I utkastets förslag till en ny normgivning är avgörandet hur intäkter redovisas en fråga om kontroll. Utkastets definition av kontroll, och när kontroll av en produkt övergår från säljare till köpare, har fått en både tydligare och mer generell beskrivning jämfört med motsvarande definition i IAS 18. Analysen visar på att den för IT-företag viktigaste indikatorn för kontrollbegreppet kan bli frågan om dess produkter är kundspecifika. När kontrollbegreppet för ett uppdrag uppfylls kan företagen löpande redovisa intäkter för berörda distinkta åtaganden, vilket leder till att redovisningen liknar successiv vinstavräkning som den beskrivs i IAS 18.



Om löpande överföring av distinkta åtaganden inte kan tillämpas måste företagen redovisa intäkter för distinkta åtaganden när de bedömts vara helt färdigställda. Analysen tyder på att detta inte behöver vara en fullt så allvarlig situation som vissa av respondenterna befarat, och skall i synnerhet inte behöva innebära att uppdrag enbart kan redovisas som intäkt vid kontraktets färdigställande. Snarare finns det anledning att tro att just IT-företagen är speciellt väl lämpade att separera kontrakt genom att identifiera distinkta åtaganden. Detta beror på att flera av respondenterna ger en bild av IT-företagen som organisationer med väl utvecklad intern styrning. Speciellt är metoden med delleveranser, så kallade milestones, som många av företagen tillämpar i kontrakt en indikator att distinkta åtaganden är något som bör kunna identifieras och separeras utan att den operativa verksamheten, försäljning och kontrakt skall behöva anpassas till ändrade redovisningsnormer. Om företag kommer att ändra sin operativa verksamhet och sina affärsmodeller för att anpassa dem till ändrade redovisningsnormer innebär det ett misslyckande. Antingen ligger misslyckandet då i att normgivningen är för strikt eller i att företagen inte tillämpar rekommendationerna på ett korrekt sätt.

Ingen av respondenterna ur gruppen upprättare av finansiella rapporter har uttryckt att de efterfrågat en ny standard för intäktsredovisning. Anledningen antas här vara att IASB vill ha ett ramverk som är teoretiskt sammanhållet. Båda respondenterna ur gruppen granskare av finansiella rapporter håller med om att förändringarna föreslagits för att hjälpa upprättare av finansiella rapporter, och håller till stor del med om att det teoretiska resonemanget är viktigt. Dock menar en av respondenterna att en anledning kan vara att normgivare vill strama upp intäktsredovisningen då allt för många fall av oegentligheter i redovisningen berott på brister i intäktsredovisningens rekommendationer och hur de tillämpas.

### **6.1.Förslag på vidare forskning**

Den kommande intäktsstandard kommer troligtvis att ha förändrats ifrån det nuvarande utkastet som ligger till grund för standarden. Oavsett hur den nya standarden utformas så kommer det att vara relevant att se hur IT-företag kommer att hantera sina mer komplicerade intäkter i framtiden. En studie i hur väl företagen lyckas att identifiera och separera distinkta åtaganden och om den operationella verksamheten har behövt förändras för att dessa åtaganden ska kunna identifieras skulle vara ett bra exempel.

Då analysen finner att årsredovisningarnas noter till stor del innehåller likartade standardformuleringar föreslås en studie om prognosrelevans utifrån årsredovisningarnas noter som analyserar till vilken grad noterna förklarar företagens faktiska principer vid externredovisning.

## 7. Källförteckning

### Artiklar

Carina Strid, Ing-Marie Pilebjer-Bosson. "Angrip problemen med IFRS från grunden", Balans nr. 4 2010, 54-55.

Jan Marton. "Globala kapitalmarknader kräver global redovisning!", Balans nr. 5 2010, 50-51.

Jens Wüstemann, Sonja Kierzek. "Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences", Accounting in Europe, nr. 2 2005, 69-106.

### Böcker

Jan Marton, Marie Lumsden, Anna Karin Pettersson, Gunnar Rimmel, Pernilla Lundqvist. IFRS - I teori och praktik (Bonnier Utbildning, Stockholm, 2010).

Sharan Merriam, Fallstudien som forskningsmetod (Lund, 1994).

Runa Patel, Bo Davidson. Forskningsmetodikens grunder - Att jämföra, genomföra och rapportera en undersökning (Studentlitteratur, Lund, 2003).

### Elektroniska källor

IFRS, Comment letters, (2010).

<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/ed0610/Comment+letters/> Tillgänglig 2011-05-11

IFRS, Work Plans for IFRSs - Revenue Recognition, (2011).

<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/Revenue+Recognition/> Tillgänglig 2011-05-11

Standard and Poor's, GICS®, (2011). <http://www.standardandpoors.com/indices/gics/en/us> Tillgänglig 2011-05-16

### Remissvar

Claes Magnus Åkesson, Ann-Sofie Danielsson, Jesper Göransson, Hans Biörck. Letter no 185 Response to ED Revenue from contracts with customers, (2010).

Jan Marton, Alfred Wagenhofer. Comment on the IASB Discussion Paper "Preliminary views on Revenue Recognition in Contracts with Customers", (2009).

### Publikationer från IASB

IASB, Conceptual framework for financial reporting, (2010).

IASB, FASB, Exposure Draft - Revenue from contracts with customers, (2010).

IASB, IAS 18 Revenue, (2009).

IASB, FASB, Memorandum of Understanding between the FASB and the IASB - A Roadmap for Convergence between IFRSs and US GAAP—2006-2008, (2006).

## Uppsatser

Ulrika Malmheden, Emelie Sleth. Intäktsredovisning vid tillämpning av IAS 18 Intäkter – en studie av fem IT-företag, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Göteborg, (2006).

## Övrigt

Jens Wüstemann, Sonja Wüstemann, "The asset and liability view: What it is and what it is not - Implications for international accounting standard setting from a theoretical point of view", 2010 American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting (2010).

Kammarrätten i Stockholm, Mål nr 1807-07, (2008).

PwC, US GAAP convergence and IFRS What you need to know about the FASB and IASB's joint projects - Revenue recognition, (2011).

Regeringsrätten, "Mål nr 1784-08", (2010).

## Appendix: Praxisundersökning

	Tjänsteuppdrag	Varuförsäljning	Successiv	Linjär	Färdiggrad/timme	Färdiggrad/kostnad	Support, garantier, licenser	Övrig vägledning
Acando B	x		x			x	x	
Addnode B	x	x	x		x		x	
Anoto Group	x	x	x			x		
Aspiro	x			x			x	
Avega Group B	x							
Axis		x					x	
Beijer Elec...	x	x						
Connecta	x		x		x			
Cybercom Group	x		x		x			
Digital Vision		x					x	
DORO		x						
ElektronikG...	x	x						
Enea	x		x			x	x	
Ericsson	x	x	x	x				IAS 11
eWork Scand...	x							
Fingerprint cards		x						
FormPipe So...	x	x	x	x			x	
HiQ Interna...	x	x	x			x	x	
HMS Networks	x	x	x			x		
IFS	x	x	x				x	
Intoi B	x	x	x		x		x	
Jeeves Info...			x			x	x	
Know IT	x		x		x		x	
Lagerorantz...	x	x	x			x	(Ja, ej linjärt)	
Micronic Mj...	x	x					x	
Mobyson		x					x	
MSC Konsult B	x		x					
MultiQ Inte...	x	x					x	
Net Enterta...							x	
Net Insight B	x	x					x	
Nolato B		x						
NOTE	x		x		x			
NOVOTEK B	x		x			x		
Orc Software	x						x	
PartnerTech	x	x	x					
Precise Bio...		x	x				x	
Prevas B	x		x			x	x	
Pricer B		x					x	
Proact IT G...	x	x	x			x	x	
PSI Group	x	x						
ReadSoft B	x	x	x				x	
Sensys Traffic		x						
Sigma B	x	x	x			x	x	
Softronic B	x	x	x		x		x	
Tieto Dsj	x	x	x				x	IAS 11
TradeDoubler		x					x	
Antal	34	31	25	3	7	11	28	2