



Magisteruppsats
Juni 2004

Intäktsredovisning

- Hur är efterlevnaden bland IT-företag?

Författare

Rebecka Jillehed
Marie Persson
Marie Stridbeck

Handledare

Kristina Artsberg

Sammanfattning

- Uppsatsens titel:** Intäktsredovisning – hur är efterlevnaden bland IT-företag?
- Seminariedatum:** 11 Juni 2004
- Ämne/kurs:** FEK 591 Magisterseminarium, 10 poäng
- Författare:** Rebecka Jillehed
Marie Persson
Marie Stridbeck
- Handledare:** Kristina Artsberg, Ekonomie doktor
- Fem nyckelord:** Intäktsredovisning, RR 11 Intäkter, RR 10
Entreprenader och liknande uppdrag, IT-företag och
Stockholmsbörsens vägledning; Redovisning av
intäkter i IT-företag.
- Syfte:** Syftet är att granska hur gällande normering och vägledning på intäktsområdet efterlevs av IT-företag, samt att undersöka hur vägledningen upplevs av de företag den främst riktar sig till.
- Metod:** Vi har undersökt 56 IT-företag som samtliga finns listade på A- respektive O-listan. Vi har jämfört deras årsredovisningar med RR 10 och RR 11 samt Stockholmsbörsens vägledning för intäktsredovisning i IT-företag, för att se hur efterlevnaden är. För att undersöka hur de företag som vägledningen främst riktar sig mot upplever denna, har vi genomfört intervjuer via e-post med redovisningsansvariga på företagen. Intervjuerna har varit standardiserade, då vi på förhand bestämt samtliga frågor och då samma frågor har ställts till samtliga respondenter.
- Teoretiska perspektiv:** Vår teori har sin utgångspunkt i den normgivning och den vägledning som finns på området intäktsredovisning.
- Empiri:** Vår empiriska data består av en granskning av IT-företagens årsredovisningar för 2003, samt intervjuer genomförda med programvaruföretagens nyckelpersoner inom intäktsredovisningsområdet.
- Slutsatser:** Vi har funnit att de flesta IT-företagen följer RR 10 och RR 11 då de redovisar sina intäkter. Många av

företagen har utförlig information i sina årsredovisningar om vilka redovisningsprinciper de använder. IT-företagens efterlevnad av normgivningen är således god. Vi har även funnit att vägledningen inte verkar tillämpas av företagen i så stor utsträckning. Företagen verkar heller inte uppleva vägledningen som en hjälp vid sin intäktsredovisning, utan snarare som ännu en uppfylld prestation att visa sina intressenter.

Abstract

- Title:** Revenue recognition – how is the observance among IT-companies?
- Authors:** Rebecka Jillehed
Marie Persson
Marie Stridbeck
- Advisors:** PhD Kristina Artsberg
- Course:** Master thesis in business administration, 10 Swedish Credits (15 ECTS)
- Date:** 11 June 2004
- Key words:** Revenue recognition, RR 11 Revenues, RR 10 Contracts and similar commissions, IT-companies, Stockholm Stock Exchange Guidance concerning revenue recognition in IT-companies.
- Purpose:** The purpose of this thesis is to investigate how the observance of standards and guidance in revenue recognition are in IT-companies and to investigate the attitude towards the guidance among the companies that it turns to.
- Methodology:** We have conducted a case study in which we have studied 56 different companies' annual reports. We have compared these with the standards and guidance within revenue recognition. To understand the attitude within software companies concerning the guidance from the Stockholm Stock Exchange, we conducted interviews, through e-mail, with key persons at the companies. We have chosen a quantitative method to get a comparative picture of the phenomenon.
- Theoretical perspectives:** Our theoretical perspective is based on the standards and guidance within revenue recognition. It also includes a description of the revenue area.
- Empirical foundation:** The empirical data consists of the annual reports of the studied companies, combined with results gathered from interviews made with key persons at the companies in the category software.
- Conclusions:** We have found that most IT-companies do follow RR 10 and RR 11 in their revenue recognition. Many

companies have detailed information in their annual reports, concerning their principles for revenue recognition. Therefore we have come to the conclusion that IT-companies have a good observance of the standards. We have also found that companies do not make an extensive use of the guidance. They do also not seem to think of the guidance as a tool to make revenue recognition easier. They rather see it as another standard to fulfill, and to show off to their stakeholders.

Innehållsförteckning

| | |
|--|-----------|
| FÖRKORTNINGAR | 8 |
| 1. INLEDNING | 9 |
| 1.1 BAKGRUND..... | 9 |
| 1.2 PROBLEMDISKUSSION..... | 11 |
| 1.3 SYFTE | 12 |
| 1.4 AVGRÄNSNINGAR | 12 |
| 1.5 DISPOSITION | 12 |
| 2. METOD | 14 |
| 2.1 VAL AV ÄMNE..... | 14 |
| 2.2 FORSKNINGSANSATS | 15 |
| 2.3 METODANSATS..... | 16 |
| 2.4 VAL AV STUDIEOBJEKT..... | 16 |
| 2.5 DATAINSAMLING | 17 |
| 2.5.1 Litteratur..... | 18 |
| 2.5.2 Empiri | 18 |
| 2.5.2.1 Granskning av årsredovisningar | 19 |
| 2.5.2.2 Urval av intervjupersoner | 19 |
| 2.5.2.3 Genomförandet av intervjuer..... | 20 |
| 3. INTÄKTSREDOVISNING | 22 |
| 3.1 REDOVISNINGENS SYFTE | 22 |
| 3.2 INTÄKTSBEGREPPET..... | 23 |
| 3.3 REDOVISNINGSPRINCIPER | 25 |
| 3.3.1 Begreppen god redovisningssed och rättvisande bild..... | 26 |
| 3.3.2 Realisationsprincipen..... | 27 |
| 3.3.3 Matchningsprincipen..... | 29 |
| 3.4 NORMER FÖR INTÄKTSREDOVISNING I IT-FÖRETAG..... | 29 |
| 3.4.1 Intäktsredovisning enligt RR 11 Intäkter..... | 30 |
| 3.4.1.1 Varuförsäljning..... | 31 |
| 3.4.1.2 Tjänsteuppdrag | 32 |
| 3.4.2 Intäktsredovisning enligt RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag..... | 34 |
| 3.4.3 Redovisning av intäkter i IT-företag, vägledning från Stockholmsbörsen | 36 |
| 3.4.3.1 Bindande avtal..... | 37 |
| 3.4.3.2 Leverans | 37 |
| 3.4.3.3 Försäljningspris | 38 |
| 3.4.3.4 Betalning | 39 |
| 3.5 TEORINS VIDARE TILLÄMPNING | 39 |
| 4. EMPIRI & ANALYS | 40 |
| 4.1 FÖRETAGSPRESENTATION..... | 40 |
| 4.1.1 Internetrelaterad programvara och tjänster..... | 40 |
| 4.1.2 IT-konsulter..... | 41 |
| 4.1.3 Programvara..... | 42 |
| 4.1.4 Kommunikationsutrustning | 42 |
| 4.1.5 Datorer och tillbehör | 42 |
| 4.1.6 Elektronisk utrustning och instrument | 43 |
| 4.1.7 Kontorsutrustning | 43 |
| 4.2 UPPLYSNINGAR | 43 |
| 4.2.1 Internetrelaterad programvara och tjänster..... | 44 |
| 4.2.2 IT-konsulter..... | 45 |
| 4.2.3 Programvara..... | 45 |
| 4.2.4 Kommunikationsutrustning | 46 |
| 4.2.5 Datorer och tillbehör | 47 |
| 4.2.6 Elektronisk utrustning och instrument | 47 |
| 4.2.7 Kontorsutrustning | 48 |

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 4.2.8 | Analys av upplysningar..... | 48 |
| 4.3 | VARUFÖRSÄLJNING | 54 |
| 4.3.1 | Internetrelaterad programvara och tjänster | 54 |
| 4.3.2 | IT-konsulter..... | 54 |
| 4.3.3 | Programvara..... | 55 |
| 4.3.4 | Kommunikationsutrustning | 55 |
| 4.3.5 | Datorer och tillbehör | 55 |
| 4.3.6 | Elektronisk utrustning och instrument | 55 |
| 4.3.7 | Kontorsutrustning | 56 |
| 4.3.8 | Analys av varuförsäljning | 56 |
| 4.4 | TJÄNSTEUPPDRAG TILL FAST PRIS..... | 60 |
| 4.4.1 | Internetrelaterad programvara och tjänster | 60 |
| 4.4.2 | IT-konsulter..... | 60 |
| 4.4.3 | Programvara..... | 61 |
| 4.4.4 | Kommunikationsutrustning | 62 |
| 4.4.5 | Datorer och tillbehör | 62 |
| 4.4.6 | Elektronisk utrustning och instrument | 62 |
| 4.4.7 | Kontorsutrustning | 63 |
| 4.4.8 | Analys av tjänsteuppdrag till fast pris..... | 63 |
| 4.5 | TJÄNSTEUPPDRAG PÅ LÖPANDE RÄKNING..... | 69 |
| 4.5.1 | Internetrelaterad programvara och tjänster | 69 |
| 4.5.2 | IT-konsulter..... | 69 |
| 4.5.3 | Programvara..... | 69 |
| 4.5.4 | Kommunikationsutrustning | 70 |
| 4.5.5 | Datorer och tillbehör | 70 |
| 4.5.6 | Elektronisk utrustning och instrument | 70 |
| 4.5.7 | Kontorsutrustning | 70 |
| 4.5.8 | Analys av tjänsteuppdrag på löpande räkning..... | 70 |
| 4.6 | SAMMANFATTANDE ANALYS AV NORMGIVNINGEN..... | 74 |
| 4.7 | STOCKHOLMSBÖRSSENS VÄGLEDNING OM INTÄKTSREDOVISNING I IT-FÖRETAG | 74 |
| 4.7.1 | Presentation av enkätsvaren | 75 |
| 4.7.2 | Analys av enkätsvaren..... | 78 |
| 5. | AVSLUTNING | 81 |
| 5.1 | SLUTSATS | 81 |
| 5.2 | FÖRSLAG TILL VIDARE STUDIER..... | 82 |
| | KÄLLFÖRTECKNING..... | 83 |
| | BILAGA 1: FÖRETAGEN OCH DESS KLASSIFICERINGAR..... | 88 |
| | BILAGA 2: FRÅGEFORMULÄR..... | 89 |

Förkortningar

| | |
|-------|---|
| AICPA | American Association of Certified Public Accountants |
| BFL | Bokföringslagen |
| BFN | Bokföringsnämnden |
| FASB | Financial Accounting Standards Board |
| FI | Finansinspektionen |
| IAS | International Accounting Standard |
| IASB | International Accounting Standards Board |
| PCS | Post Customer Support |
| SAB | Staff Accounting Bulletin |
| SEC | Securities Exchange Committee |
| SFAC | Statement of Financial Accounting Concepts |
| SOP | Statement of Position |
| RR | Redovisningsrådet eller Redovisningsrådets Rekommendationer |
| VSOE | Vendor-Specific Objective Evidence |
| ÅRL | Årsredovisningslagen |

1. Inledning

I detta kapitel redogörs för bakgrunden till ämnet intäktsredovisning samt problematiken kring det. Vidare följer en problemdiskussion som kommer att mynna ut i en problemformulering samt en framställning av uppsatsens syfte. Information kommer även att ges om de avgränsningar till syftet som gjorts. Avslutningsvis presenteras uppsatsens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

När uppkommer en inkomst? När förvandlas inkomsten till en intäkt och när ska intäkten redovisas i resultaträkningen? Frågorna kan tyckas enkla men svaren är desto mer komplicerade och ofta föremål för debatt inom ämnet intäktsredovisning. På senare tid har redovisningsskandalerna avlöst varandra och det har i media allt som oftast rapporterats om företag som använt sig av redovisningsmetoder som visat sig ligga precis på gränsen mellan vad som kan anses vara såväl lagenligt som moraliskt riktigt. Många av redovisningsskandalerna bottnar i att företagen har en felaktig intäktsredovisning. Ett företag som för närvarande befinner sig i blåsvädret är kontorsvarujätten Xerox. Det avslöjades nämligen att företaget konsekvent överdrivit sina intäkter genom att framtida intäkter från uthyrning och leasing redovisats i förväg. Genom användandet av otillåtna redovisningsprinciper lyckades ledningen blåsa upp företagets intäkter med sammanlagt tre miljarder dollar. Förehavandena har dock avslöjats av en före detta anställd med påföljden att aktiekursen har rasat.¹ Enligt redovisningschefen för den amerikanska organisationen Securities Exchange Committee (SEC), som är en motsvarighet till svenska Finansinspektionen (FI), var år 1999 femtio procent av de redovisningsbedrägerier som SEC var inkopplade i på ett eller annat sätt förbundna med en felaktig intäktsredovisning². SEC har även genomfört en studie av ett antal amerikanska företag och där funnit att flertalet av de fel som begåtts i företagens redovisning antingen har varit att intäkter tagits upp för tidigt eller att intäkter som inte existerar har tagits upp³.

¹ Ljung, Bengt, Exit Xerox, *Veckans Affärer*, Nr 16 2004, s. 12

² Yoo, Sonya, G, Auditing Revenue Recognition, *Internal Auditing*, 1:2003, s. 21

³ Bloom, Robert & Schirm, David, SEC Staff Accounting Bulletin No. 101 – Revenue in Financial Statements, *Ohio CPA Journal*, 4:2001, s. 43

Dagens företag befinner sig ofta under stort tryck från utomstående intressenter och analytiker. Trycket torde vara extra stort i slutet av redovisningsperioderna och därför förekommer det ofta att intäkter som egentligen är hänförliga till nästkommande period istället tas upp i den innevarande perioden. Exempelvis finns en risk för ett sådant beteende då företaget gått ut med ett vinstmål som det sedan mot slutet av kvartalet visar sig bli svårt att uppnå. Intressenterna förväntar sig att detta vinstmål ska uppnås, varför det kan vara frestande att öka på den innevarande periodens vinst, genom att ta upp intäkter som egentligen inte kan anses vara realiserade förrän nästkommande period. Det föreligger alltså ofta starka incitament att manipulera med intäkterna i de perioder då företagen inte kommer att uppnå sina uppsatta mål.

Det kan även finnas ett tryck inifrån företaget som leder till manipulation med intäkter, speciellt i de fall då bonusprogram samt andra former av belöningsystem är kopplade till intäktsnivån⁴. Utifrån detta och även ovan förda resonemang framgår det otvetydigt att intäktsredovisning är ett känsligt ämne och att det kan få stora effekter på det resultat som företag presenterar. Det främsta syftet med redovisningen är att tillhandahålla information som är användbar vid ekonomiskt beslutsfattande⁵. Meningen är således att förse kapitalmarknaden och övriga intressenter med bl a tillförlitlig och relevant information, varför det är av yttersta vikt att reglerna kring intäktsredovisningen är klara och tydliga samt att efterlevnaden av dem noga kontrolleras.

Svensk redovisningstradition har länge varit starkt präglad av försiktighetsprincipen, vilket innebär att företag i sin redovisning ska försöka undvika att överskatta sitt resultat och sin finansiella ställning. Detta innebär att tillgångar bör värderas försiktigt och att endast vinster som är realiserade på balansdagen ska beaktas.⁶ Generellt tillämpas den sk realisationsprincipen vid bedömningen om när en intäkt är realiserad eller realiserbar. Principen innebär i korthet att en inkomst ska redovisas som en intäkt när en ekonomisk transaktion har ägt rum, d v s vanligtvis vid det tillfälle då fakturan skrivs ut.⁷

I Sverige finns lagstadgat att intäkter ska redovisas den period de tillhör.⁸ Vidare vägledning finner företag i Redovisningsrådets rekommendationer nr 10 Entreprenader och liknande uppdrag, nr 11 Intäkter samt i Bokföringsnämndens uttalanden. Dessa rekommendationer riktar sig till företag inom flera olika

⁴ Yoo, Sonya, G, Auditing Revenue Recognition, *Internal Auditing*, 1:2003, s. 22

⁵ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare – En nationell och internationell översikt* (2000), s. 17

⁶ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare – En nationell och internationell översikt* (2000), s. 34

⁷ Gröjer, Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s. 96

⁸ ÅRL 2 Kap 4 § 3p

branscher och kan således anses vara mera allmänt hållna. I branscher där komplicerade intäktsströmmar existerar och där företag har svårt att avgöra när en intäkt är realiserad eller realiserbar, skulle det vara önskvärt med ytterligare vägledning avseende intäkter. Även företagens intressenter borde vara angelägna om att tydligare och mer konkreta riktlinjer på området införs, så att företagen verkligen ger en korrekt bild av sin verksamhet.

Trenden att införa tydligare och mer konkreta riktlinjer på intäktsområdet finns även i USA. Där har det sedan en tid uppmärksammats att det finns svårigheter med intäktsredovisning i IT-företag. För att tydliggöra när dessa företag ska redovisa sina intäkter publicerades regelverket SOP 97-2, som direkt riktar sig till IT-företag med programvaruhandel. I detta regelverk har fyra tydliga krav ställts upp som måste vara uppfyllda innan en intäkt får redovisas. Dessa fyra krav har i USA fått ytterligare framgång, då även SEC har anammat dem och givit ut en bulletin, SAB 101 (senare omgjord till SAB 104), där även andra företag än IT-företag uppmanas att tillämpa dessa fyra kriterier för sin intäktsredovisning. Då även IT-företag i Sverige har haft problem med sin intäktsredovisning har Stockholmsbörsen valt att ge ut en vägledning; Redovisning av intäkter i IT-företag, som bygger på både RR 11 och SOP 97-2. I denna vägledning ges förslag på hur IT-företag, som vill tillämpa internationellt accepterade redovisningsregler för vissa transaktioner där svenska regler saknas, kan hantera sin intäktsredovisning.

1.2 Problemdiskussion

Många redovisningsskandaler bottnar som tidigare nämnts i felaktig intäktsredovisning. Det har därför blivit av allt större vikt att företagen på ett tydligt sätt anger vilka redovisningsprinciper de använt sig av för att fastställa när en intäkt är realiserad eller realiserbar. I USA ser vi redan denna trend, där SEC uppmanar företag som är registrerade på amerikansk börs, att på ett bättre sätt ange och kommentera sina viktigaste redovisningsprinciper. SEC påtalar vikten av att företag noggrant redogör för principer där graden av subjektivitet är stor, liksom för de principer som anses vara särskilt känsliga för påverkan från företagets omgivning. Intäktsredovisningen är just ett sådant område där beskrivningen av vad som ska ingå fortfarande anses vara ofullständig och något osäker.⁹

Då även Stockholmsbörsen har givit ut en vägledning om hur intäkter bör redovisas i IT-företagen och då främst i programvaruföretag, bekräftas vårt tidigare resonemang kring att striktare riktlinjer behövs. Detta gör det också än mer intressant att studera denna typ av företag. Vilka principer använder IT-

⁹ Rundfeldt, Rolf, SEC granskar årsredovisningar för S&P 500, *Balans*, 5:2003, s. 46

företag när de ska bestämma om en intäkt ska tas upp i resultaträkningen? Stämmer dessa principer överens med RR 10 och RR 11? Tillämpas den frivilliga vägledning som Stockholmbörsen har givit ut, eller uppfattas vägledningen mera som en börda, som det kostar företagen både tid och pengar att följa? Utifrån ovanstående diskussion vill vi fokusera på följande frågeställningar:

- Hur är efterlevnaden av gällande normering och vägledning på intäktsområdet avseende IT-företag?
- Hur upplevs vägledningen av de IT-företag som den främst riktar sig till?

1.3 Syfte

Syftet är att granska hur gällande normering och vägledning på intäktsområdet efterlevs av IT-företag, samt att undersöka hur vägledningen upplevs av de företag den främst riktar sig till.

1.4 Avgränsningar

Den normering som är aktuell för intäktsredovisningen är bl a RR 11. I denna rekommendation från Redovisningsrådet anges hur intäkter från varuförsäljning, tjänsteuppdrag samt räntor, royalty och utdelning ska redovisas. Vi har valt att fokusera på varuförsäljning och tjänsteuppdrag, eftersom inget av de företag vi undersökt har betydande intäkter hänförliga till räntor, royalty eller utdelningar. Endast några få företag har angett redovisningsmetod för räntor och endast ett företag har royalty. Då dessa intäktslag således är av underordnad betydelse för de företag vi tänker undersöka, har vi således valt att avgränsa oss till att inte granska hur efterlevnaden av normgivningen är vad gäller ränta, royalty och utdelning.

1.5 Disposition

För att göra uppsatsen lättöverskådlig för läsaren, följer här en sammanställning över det fortsatta upplägget.

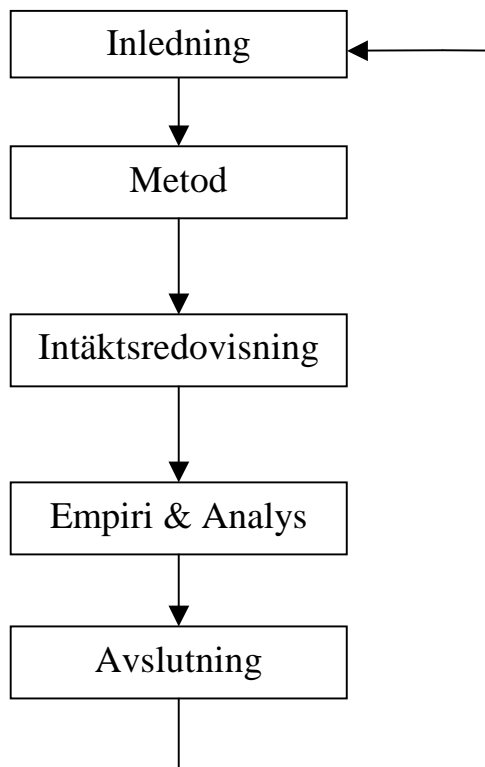
I *andra kapitlet* anges vilka metoder vi använt oss av för att besvara våra frågeställningar och det syfte som ställts upp. Vi beskriver varför vi valt detta ämne, hur urval av företag samt intervjupersoner har gjorts samt redogör för våra datainsamlingsmetoder. Beskrivningarna varvas med kritik mot våra valda metoder och urval, där både fördelar och nackdelar diskuteras.

I *kapitel tre* presenteras redovisningsteori kopplat till ämnet intäktsredovisning. För att ge läsaren en grundläggande förståelse inleder vi med en presentation av

redovisningens syfte, intäktsbegreppet samt de redovisningsprinciper som är väsentliga för intäktsredovisning. Vidare förklaras den specifika problematik som uppstår vid redovisning av intäkter i IT-företag. Därefter kommer vi att redogöra för den normering som är relevant för IT-företag vid intäktsredovisning, d v s RR 11, RR 10 samt Stockholmsbörsens vägledning för intäktsredovisning i IT-företag.

I det *fjärde kapitlet* presenteras både studiens empiri och vår analys. Med utgångspunkt i den teori som vi redogjort för i kapitel tre, kommer vi att beskriva hur företagen redovisar sina intäkter. Företagen klassificeras i sju undergrupper och den empiriska studien kommer att presenteras i dessa undergrupper för att läsaren lättare ska kunna hålla isär företagen. Efter den empiriska presentationen kommer vi att analysera hur denna redovisning stämmer överens med gällande normgivning respektive vägledning, för att bedöma hur efterlevnaden av normgivningen är bland IT-företag.

Avslutningsvis presenterar vi i *kapitel fem* de slutsatser vi har kommit fram till samt ger förslag till vidare studier. Här återknyts också till problemdiskussionen i första kapitlet.



Figur 1.1. Översikt av uppsatsens disposition

2. Metod

I detta kapitel anges vårt tillvägagångssätt för att besvara våra frågeställningar och uppfylla syftet. Inledningsvis går vårt ämnesval igenom för att därefter redogöra för vår forsknings- respektive metodansats. Efter detta beskrivs tillvägagångssättet vid insamlandet av såväl litteratur som empiri samt hur urvalet av företag och intervjupersoner har gått till. Även ett tydliggörande av vald intervju teknik kommer att presenteras. Genomgående i hela kapitlet diskuteras såväl fördelar som eventuella nackdelar med våra valda metoder.

2.1 Val av ämne

Efter ett tips från en av våra föreläsare på magisterkursen i redovisning fastnade vi för ämnet intäktsredovisning. På ett tidigt stadium förstod vi att det var ett brett ämne och att det fanns en mängd olika aspekter som kunde vara intressanta att studera. Efter att ha sökt i olika databaser efter dokument som behandlar intäktsredovisning, bestämde vi oss för att försöka hitta en problemställning med internationell anknytning.

Efter en sökning på den amerikanska motsvarigheten till Finansinspektionen, Securities Exchange Committees (SEC) hemsida fann vi en vägledning som ställde upp fyra konkreta villkor för när en intäkt ska tas upp och redovisas i resultaträkningen. När vi studerat vårt insamlade material förstod vi att det var vanligt förekommande att företag redovisade sina intäkter på ett felaktigt sätt. Vår ursprungliga tanke var således att undersöka huruvida den amerikanska mer detaljerade vägledningen innebar att intäktsredovisningen underlättades och följaktligen blev mer tillförlitlig.

En sökning på Stockholmsbörsens hemsida resulterade emellertid i att vi där hittade en svensk vägledning för redovisning av intäkter i IT-företag, som i sin tur byggde på den amerikanska regleringen och de fyra villkoren. Denna svenska vägledning medförde att vi började diskutera om det kunde vara intressant att koncentrera ämnet till Sverige och då till de företag som vägledningen riktade sig mot. Efter ett flertal diskussioner bestämde vi oss slutligen för att undersöka hur väl IT-företag i Sverige följer gällande normer på området för intäktsredovisning. Vi ville även undersöka om Stockholmsbörsens vägledning för redovisning av

intäkter i IT-företag används av företagen och hur den upplevs av de företag som den främst riktar sig till.

2.2 Forskningsansats

Det finns tre olika tillvägagångssätt vid forskning, deduktion, induktion och abduktion. Den förstnämnda kan kallas för bevisföringens väg och teorin är utgångspunkten för de empiriska observationerna.¹⁰ Vid en deduktiv ansats används således teorins implikationer för att ställa upp en hypotes om ett samband varefter detta samband testas på ett empiriskt material. Verkligheten jämförs sedan med teorin för att se om det råder överensstämmelse. En induktiv ansats kan istället kallas för upptäckens väg och metoden har sin utgångspunkt i empirin som sedan ger generell kunskap om teorin.¹¹ Med andra ord innebär ett induktivt tillvägagångssätt att forskaren utgår från empirin och försöker skapa teori, koncept och modeller. Den tredje metoden vid forskning, s k abduktion, innebär istället att forskaren vid studier av empirin använder sitt "teoretiska bagage". Under forskningsprocessen sker en alternering mellan teori och empiri, varefter båda omtolkas i ljuset av varandra.¹²

Vår avsikt är inte att skapa någon ny teori utan vi har valt att utgå från de teorier som finns om intäktsredovisning och därefter studera verkligheten. Denna studie innebär en jämförelse mellan företags årsredovisningar och de teorier, normer samt den vägledning som finns på området. Vårt tillvägagångssätt för att nå kunskap är därmed deduktivt. Valet av en deduktiv ansats anser vi har medfört att vi på ett bättre sätt har kunnat genomföra vår empiriska studie, då vi i förväg varit pålästa och haft goda teoretiska kunskaper kring intäktsredovisning. En induktiv ansats kunde eventuellt ha inneburit en del fördelar eftersom vi då inte hade varit styrda av teorin vid utformandet av våra intervjufrågor. Vi upplever emellertid att den deduktiva ansatsen var ett bättre val då vi ansåg att viss grundkunskap inom det aktuella teoriområdet var en förutsättning för att vi skulle kunna genomföra en tillfredställande empirisk undersökning.

De normer vi studerar är lagstadgade och måste således användas av företagen. Företagens redovisningar bör således vara utformade enligt dessa. När det gäller vägledningen är denna inte lagstadgad, utan får tillämpas på frivillig basis av företagen. Vi har valt att undersöka hur förhållandet mellan verkligheten och teorin verkligen är. Vår forskningsansats kan utifrån detta sägas vara deduktiv

¹⁰ Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod* (1989), s. 15

¹¹ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 40

¹² Alvesson, Mats & Sköldberg, Kaj, *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod* (1994), s. 41ff.

med deskriptiv inriktning, d v s en undersökning om hur något är till skillnad mot den normativa inriktningen som beskriver hur något bör vara.¹³

2.3 Metodansats

Vid införskaffandet av information finns det två metoder att följa, kvantitativ respektive kvalitativ. En kvantitativ metod skapar möjligheter till orsaksförklaringar med hjälp av statistiska undersökningar och karaktäriseras av att den kan förklara olika företeelser samt att undersökningarna oftast går på bredden istället för på djupet. Denna metod används vid mätning, ofta på ett stort antal objekt, och resultatet uttrycks vanligen i siffror.¹⁴

Den kvalitativa metoden används när studiens syfte är att undersöka, förstå och tolka ett fenomen. Den kvalitativa metoden går in på djupet och inriktningen sker på ett fåtal enheter med ett större antal faktorer. Denna metod strävar efter att ge en helhetsbild av det undersökta objektet och graden av strukturering är betydligt lägre än vid den kvantitativa metoden.¹⁵

Vid avgörandet av vilken metod som använts kan det vara svårt att klassificera om den är kvantitativ eller kvalitativ. I vår undersökning har vi främst granskat företagens årsredovisningar och därefter kompletterat empiriinsamlingen med att intervjua utvalda företagsrepresentanter (dessa båda metoder diskuteras utförligare i avsnitt 2.5.2). För att uppnå vårt syfte och ta reda på hur efterlevnaden av gällande normering och vägledning på intäktsområdet är vad gäller IT-företag, finner vi det lämpligt att studera ett större antal objekt. Vår undersökning kan således klassificeras som kvantitativ. Genom att välja många företag hoppas vi kunna se mer generella trender, än vad som varit möjligt om endast ett fåtal företag hade valts (för vidare diskussion kring urvalet, se nedan avsnitt 2.4).

2.4 Val av studieobjekt

För att uppnå syftet att undersöka hur efterlevnaden av gällande normering och vägledning på intäktsområdet är bland IT-företag, har vi som ovan nämnts valt att studera ett större antal IT-företag. Frågan är då vilka företag som egentligen ska räknas som IT-företag? Vi insåg att vi saknade tillräckligt med kunskap inom informationsteknik för att kunna ställa upp lämpliga kriterier för vad som kännetecknar ett IT-företag. Vi valde därför att istället använda oss av den

¹³ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003), s. 31.

¹⁴ Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder* (1997), s. 76ff.

¹⁵ Halvorsen, Knut, *Samhällsvetenskaplig metod* (1989), s. 81f.

klassificering som tidskriften "Veckans Affärer" har gjort i sin börsguide¹⁶. I denna guide finns en klassificering av vilka företag som bedriver verksamhet inom informationsteknologi. De har även gjort en indelning i sju olika undergrupper; Internetrelaterad programvara och tjänster, IT-konsulter, programvara, kommunikationsutrustning, datorer och tillbehör, elektronisk utrustning och instrument samt kontorsutrustning. I vår studie har vi i ett första urval valt att utgå från de företag som Veckans Affärer klassificerar som informationstekniska företag. Vi har även använt oss av den undergruppering som företagen delats in i.

För att begränsa urvalet ytterligare bestämde vi oss för att endast undersöka företag som finns listade på Stockholmsbörsens A- och O-lista. Vi matchade därför de företag vi erhållit från Veckans Affärers klassificering av IT-företag, med de företag som finns med på A- respektive O-listan, och fick på så vis fram de 56 börsnoterade företag¹⁷ som vår studie omfattar. Att vi valt företag från A- och O-listan beror på att det är här de största bolagen finns registrerade, samt att vi finner det troligt att dessa företag har den mest genomarbetade och sofistikerade redovisningen. Vi menar även att det är sannolikt att företagen på A- och O-listan är måna om att förse aktieägarna med relevant och tillförlitlig information. Detta då börsnoterade företag i stor utsträckning är beroende av aktiemarknaden för kapitaltillskott och därför måste säkerställa att de i största möjliga mån håller sig på god fot med företagets aktieägare och övriga intressenter.

När det gäller studieobjekt till vår andra frågeställning, d v s hur vägledningen upplevs av de företag som den främst riktar sig mot, har vi valt att koncentrera oss på undergruppen programvaruföretag, vilket resulterade i elva företag. Detta då vägledningen uttryckligen skriver att de främst riktar sig mot just programvaruföretag. Vägledningen uppmanar visserligen även andra IT-företag att tillämpa den, men då den främst riktar sig till programvaruföretag anser vi att det för att uppfylla syftet, är av störst intresse och nytta att undersöka dessa företag. Troligtvis är även antalet användare av vägledningen fler i denna undergrupp än i de övriga. De företag som vi har intervjuat är således de som Veckans Affärer klassificerar som programvaruföretag och som finns listade på Stockholmsbörsens A- eller O-lista.

2.5 Datainsamling

För att samla in data till vår studie har vi gått tillväga på olika sätt. Dels har vi samlat in litteratur för att kunna färdigställa referensramen, dels har vi samlat in

¹⁶ Veckans Affärer nr 10, 1/3 2004, s. 65

¹⁷ Se bilaga 1 för namngivna företag

vårt empiriska material genom granskning av årsredovisningar samt genom intervjuer. Insamlingsprocessen har således sett olika ut beroende på vilken typ av data det har varit fråga om. Nedan presenteras våra olika tillvägagångssätt.

2.5.1 Litteratur

För att få insikt i ämnet intäktsredovisning började vi med att söka information i de databaser som finns tillgängliga vid Ekonomihögskolans bibliotek. I dessa databaser, främst Lovisa, Libris och Elin, har vi sökt på orden intäktsredovisning, intäkter, RR 11, RR 10, vägledning samt de engelska orden software, revenue och revenue recognition. Vi har även sökt efter lämpliga artiklar i tidskriften Balans. Andra Internetbaserade sökmotorer såsom Google och AltaVista har även varit till stor hjälp vid datainsamlingen. Vårt sökande har resulterat i ett antal tryckta källor som vi haft nytta av i vårt skrivande. Vi har även använt oss av olika hemsidor på Internet, såsom FASB, Stockholmsbörsen samt de företag som är föremål för vår undersökning.

Under vår litteratursökning finns det en risk för att vi kan ha missat relevant material. Vi menar dock att våra sökord täcker in ämnet på ett tillförlitligt sätt, och att vi har använt oss av tillräckligt många sökmotorer och källor för att vår referensram ska visa en korrekt bild av det aktuella området inom redovisningsteorin. För att uppfylla kravet om aktualitet i vår information har vi strävat efter att samla in så tidsenlig information som möjligt. När det gäller nya normer och tolkningar av intäktsredovisning har vi försökt att använda oss av erkända organisationers hemsidor som regelbundet uppdateras och förnyas samt tillförlitliga tidskrifter. De svenska normerna på området har under de senare åren inte förändrats så mycket, vilket gör att vi anser att även lite äldre information kan vara relevant i dessa fall. För att undvika partiskt och vinklat material har vi även försökt att förhålla oss kritiska till våra källor. Detta har vi gjort genom att objektivt värdera den information som författaren ger och att tydligt återge vems åsikt det handlar om, i de fall materialet har använts. En svårighet som dock uppkommer när det gäller att kritiskt granska material, är vår bristande kunskap i förhållande till sakkunniga, samt vår brist på arbetslivserfarenhet och personlig erfarenhet på området intäktsredovisning.

2.5.2 Empiri

Den största delen av vårt empiriska material har vi samlat in genom företagens årsredovisningar. För att kunna svara på frågan hur Stockholmsbörsens vägledning för redovisning av intäkter i IT-företag upplevs av de företag som den främst riktar sig till, d v s programvaruföretagen, kompletterade vi denna granskning med intervjuer.

2.5.2.1 Granskning av årsredovisningar

För att få insyn i hur företagen redovisar sina intäkter samt huruvida detta överensstämmer med normgivningen på området har vi noggrant granskat samtliga börsnoterade (A- och O-listan) IT-företags årsredovisningar för 2003. Årsredovisningarna har vi fått tillgång till genom företagens egna hemsidor. Vid granskning av årsredovisningar är det viktigt att vara medvetna om att materialet är författat och sammanställt av företagen själva. Det är då troligt att företagen vill framhålla en så positiv bild som möjligt av företaget, vilket medför att det finns en risk för att informationen delvis är subjektiv. Vi tror dock att då årsredovisningen har utsatts för granskning av företagens revisorer, ökar detta tillförlitligheten i materialet. För att söka svar på vår första frågeställning har vi enbart använt oss av företagens årsredovisningar. Genom att begränsa oss till denna informationskälla kan vi ha gått miste om information som företaget utelämnat i sin årsredovisning. Företaget kan således använda sig av ytterligare principer för intäktsredovisning som de inte har informerat om i sin årsredovisning. Detta kan resultera i att vi gör en felaktig bedömning av företaget. Då normgivningen kräver att samtliga redovisningsprinciper ska anges, bör företagen emellertid ha uppgett varje använd metod i sin årsredovisning. Om de inte har gjort detta uppfyller de inte de krav som återfinns i normgivningen angående upplysningar.

2.5.2.2 Urval av intervjupersoner

Efter att ha bestämt oss för att intervjua representanter från de elva programvaruföretagen, var vår avsikt att komma i kontakt med en redovisningskunnig person inom respektive företag, för att få svar på våra frågor. Då vi inte hade någon djupare insikt i vem denna person kunde tänkas vara, ansåg vi att vi behövde företagets hjälp med att lokalisera en lämplig intervjuperson. Vårt mål har hela tiden varit att komma i kontakt med en person på företaget som har inblick i de principer som företaget använder vid sin intäktsredovisning. Efter ett samtal med respektive företags växelreceptionist, där vi förklarade vilka vi var, vårt syfte samt vem vi skulle vilja få kontakt med, har växelreceptionisten kopplat oss till den person som ansågs uppfylla våra kriterier. Urvalet av intervjupersoner har således skett i samarbete med det aktuella företaget. När vi väl fått kontakt med denne medarbetare, har vi åter förklarade vårt syfte med samtalet och frågat om de ville ställa upp på vår intervju, som skulle bestå av skriftliga intervjufrågor översända via e-post. Först efter att ha säkerställt att de accepterar att medverka i intervjun har intervjufrågorna skickats ut till intervjupersonen.

2.5.2.3 Genomförandet av intervjuer

Samtliga intervjuer genomfördes ett par veckor in i uppsatsarbetet. Detta för att vi innan intervjun skulle ha tid att förbereda oss både vad gäller inläsning av teorin på intäktsområdet och att noggrant ha studerat företagets årsredovisningar. Vi valde att använda oss av e-postintervjuer. Dessa intervjuer kan karakteriseras som standardiserade, då vi på förhand bestämt samtliga frågor och då samma frågor sänts ut till samtliga respondenter via e-post.¹⁸ Anledningen till att vi valde standardiserade intervjuer var att dessa skapar möjlighet till jämförelse då alla företagsrepresentanter har svarat på samma frågor. Efter varje fråga fick respondenterna dock möjlighet att fritt formulera sina svar. Vi hade således inte ställt upp bestämda svarsalternativ att välja mellan. Respondenterna ombads att svara direkt i frågeformuläret för att sedan returnera det via e-post.

Vid insamling av data via intervjuer är det viktigt att ta hänsyn till en del saker. Det är av vikt att frågorna som ställs inte är ledande, utan att respondenten får möjlighet att utan påverkan från intervjuaren formulera sina egna svar och åsikter. Hur vi ställer frågorna är således avgörande för de svar vi erhåller. Fördelen med att intervjun sker skriftligt är att respondenten har tid på sig att fundera igenom frågorna och ge ett genomtänkt svar. Nackdelen är dock att när intervjuaren inte är i samma rum som respondenten går man miste om den sinnesstämning som råder då frågorna ställs. Intervjuaren har därför ingen möjlighet att notera respondentens reaktion på frågor som kanske ogärna besvaras.

Det finns alltid en risk för att genomförda intervjuer kan innehålla felaktigheter. Reliabiliteten anger hur pålitlig informationen är som vi har fått från genomförda intervjuer. Hög reliabilitet förekommer om flera oberoende mätningar av ett och samma fenomen ger samma resultat.¹⁹ Att personerna vi intervjuade medvetet försåg oss med felaktig information tror vi inte har förekommit, men självklart påverkas intervjupersonerna av sina ideologiska uppfattningar när de tolkar och förmedlar information. Det finns också en risk att respondenterna hållit inne med information som dessa inte vill dela med sig av. Intäktsredovisning är ett känsligt område och det kan vara så att vissa företagsrepresentanter inte vill svara för utförligt på våra frågor då de kan vara rädda att deras konkurrenter kan få nys om företagsintern information. Med ämnets känslighet i åtanke har vi försökt formulera allmänt hållna frågor. Det faktum att frågorna inte varit alltför detaljinriktade tror vi också kan öka svarsfrekvensen.

¹⁸ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per- Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 115

¹⁹ Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn, *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder* (1997), s. 163ff.

Hög validitet innebär att den information vi fått fram vid intervjuerna inte innehåller några systematiska mätfel. Det är således viktigt att den intervju vi genomför, verkligen mäter det vi avser att mäta.²⁰ Av de elva företag vi har kontaktat, har vi kommit i kontakt med redovisningsansvariga på samtliga företag. Ett företag avstod direkt från att besvara vår intervju, medan resterande tio godkände att vi sände över vårt frågeformulär. Av dessa tio har vi erhållit sju svar, vilket innebär en svarsfrekvens på 64 procent (7/11). Vårt syfte med intervjuerna är att få en uppfattning om hur de företag som vägledningen främst riktar sig mot upplever denna. Vi anser att trots fyra uteblivna svar, kan vi ändå använda oss av den information vi erhållit, för att kunna diskutera hur företagen upplever vägledningen. Självklart är det alltid undersökarens önskan att inte ha några svarsbortfall, men då verkligheten ofta ser annorlunda ut anser vi att sju av elva svar ändå är ett tillräckligt bra utfall för att undersökningen ska kunna anses tillförlitlig bland de undersökande objekten. Vi är dock medvetna om att de svar som uteblivit kunde ha bidragit med intressant information till vår studie.

²⁰ Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer* (1999), s. 150

3. Intäktsredovisning

I detta kapitel redogörs för den teori som ligger till grund för uppsatsen. Inledningsvis beskrivs redovisningens syfte, definitionen på intäkter samt de redovisningsprinciper som är relevanta för intäktsredovisning. Därefter redogörs för den intäktsnormering som ligger till grund för den empiriska studie som kommer att göras. Först går RR 11 Intäkter igenom, följt av RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag och avslutningsvis tas den vägledning som Stockholmbörsen givit ut för redovisning av intäkter i IT-företag upp.

3.1 Redovisningens syfte

Efter första världskriget fanns det, ur ett redovisningsperspektiv, intresse av att skydda företagen och dess verksamhet istället för att skydda företagens intressenter. Stor fokus lades på ledningens behov och företagets redovisningsansvariga accepterade alltför stor flexibilitet i de finansiella rapporterna.²¹ Människor som handlat med aktier i företagen, ofta med lånat kapital, förlorade sina investerade pengar och kände sig lurade. Missnöjet växte och år 1929 var börskraschen på Wall Street ett faktum. Förtroendet för det kapitalistiska systemet i USA var i gungning och alla insåg att ett krafttag var nödvändigt. Även i Sverige hade vi problem med förtroendet för det kapitalistiska systemet efter att finansfurstens Kreuger orsakat en ekonomisk krasch i början på 1930-talet. I denna krasch förlorade många privata sparare, banker och företag sina investerade pengar. Detta ledde även i Sverige till ökade krav på företagets externredovisning.²² Krascherna utgjorde således startskottet till en modern reglering av redovisningen, från att tidigare baseras på frivillighet och en relation mellan företag och investerare, till att nu regleras genom både lagstiftning och normgivande organ.²³

Den externa redovisningens syfte kom inte att diskuteras i litteraturen förrän på 1960-talet och många olika förklaringar har givits till vad syftet med redovisningen är.²⁴ Smith anser bl a att syftet är att kommunicera företagets ekonomiska ställning till olika intressenter såsom ägare, investerare, långivare,

²¹ Schroeder, Richard G et al., *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s.5

²² Gröjer, Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s.18-19

²³ Falkman, Pär, *Teori för redovisning* (2000), s.20

²⁴ Falkman, Pär, *Teori för redovisning* (2000), s.58

kunder, leverantörer och anställda m fl.²⁵ Gröjer går längre i sin förklaring som delas in i tre delar, där syftet med redovisningen är; (1) att redovisningen behövs för att öka tilliten mellan olika parter vid företagsaffärer, (2) att börsnoterade företag är i behov av en fungerande och fri kapitalmarknad där förtroende finns för det kapitalistiska systemet och där investerarna får den information de kräver, samt (3) att redovisningen behövs för att ägarna utifrån ska kunna bedöma organisationens existensberättigande och dess effektivitet.²⁶ Falkman diskuterar de två syften som den amerikanska normgivaren Financial Accounting Standards Board (FASB) anser vara viktigast, nämligen att möjliggöra rationellt beslutsfattande för ekonomikunniga samt att genom bra informationsunderlag underlätta att eliminera osäkerhet när det gäller framtiden.²⁷ Gemensamt för alla författare är att syftet med externredovisning präglas mycket av aktieägarna och andra intressenter till företaget. Både den internationella normgivaren International Accounting Standards Board (IASB) och den amerikanska normgivaren FASB har antagit ett aktieägarsynsätt vid utvecklandet av normer. De framhäver båda att målet med finansiell rapportering är att bistå med användbar information till så många av företagets intressenter som möjligt för att underlätta deras beslutsfattande. Vidare ska informationen som ges innehålla de kvalitativa egenskaper som båda organisationerna förespråkar, nämligen relevans, tillförlitlighet, jämförbarhet och begriplighet.²⁸

3.2 Intäktsbegreppet

Det finns flera olika svar på vad en inkomst egentligen är. Det kan exempelvis talas om såväl fysisk, real som monetär inkomst. Fysisk inkomst åsyftar i vilken grad tillfredställelsen av mänskliga behov uppfylls, real inkomst innebär en ökning av en individs eller ett företags förmögenhet och en monetär inkomst utgörs av en ökning av tillgångars monetära värde. Det har visat sig vara svårt att på ett tillförlitligt sätt mäta såväl fysisk som monetär inkomst och det har därför blivit naturligt att ekonomer har koncentrerat sig på real inkomst. Den välkände ekonomen J.R. Hicks har formulerat en klassisk inkomstdefinition som innebär att för den enskilde, ses inkomst som ett mått på de resurser som under en veckas tid har intjänats och som kan användas för konsumtion utan att inkomsttagarens förmögenhet minskar.²⁹

En av de mest grundläggande frågorna inom redovisningen är när en inkomst ska tas upp och redovisas som en intäkt i ett företags resultaträkning. Vid vilken tidpunkt detta ska ske har under lång tid varit föremål för debatt bland ekonomer

²⁵ Smith, Dag, *Redovisningens språk del 1. teori* (1995), s.4

²⁶ Gröjer, Jan-Erik, *Grundläggande redovisningsteori* (1997), s. 19

²⁷ Falkman, Pär, *Teori för redovisning* (2000), s. 59

²⁸ Schroeder, Richard G et al., *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s. 27

²⁹ Schroeder, Richard G et al., *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s. 63f.

världen över. För att närmare kunna utreda när en inkomst bör rapporteras och tas upp som en intäkt är det av yttersta vikt att först försöka fastslå vad en intäkt är enligt gällande rätt på området.

Vad är då en intäkt och finns det egentligen någon enhetlig definition? Av stor betydelse för svensk redovisningsteori är den referensram som IASB har utgivit. Denna referensram översattes 1995 av Redovisningsrådet (RR), en svensk normgivande organisation, och fick namnet ”Föreställningsram för utformning av finansiella rapporter”.³⁰ Denna referensram är bl a tänkt att fungera som en utgångspunkt för normgivaren, vara till hjälp vid tolkningen av standards, fungera som vägledning på områden som ännu inte har standardiserats samt hjälpa användaren av redovisningen vid tolkning³¹. Ramen består av flera olika delar, men vi har endast för avsikt att koncentrera oss på definitionen av intäkter. Enligt referensramen är en intäkt direkt kopplad till företagets tillgångar och skulder och definitionen lyder³²:

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

IASB använder således ett relativt brett intäktsbegrepp som inkluderar alla öknings i nettotillgångarna under en viss period. Definitionen av en intäkt utgår, som nämnts ovan, från företagets tillgångar, d v s från balansräkningen. Detta får till följd att det inte enbart är inbetalningar från en utomstående part som ger upphov till en intäkt, utan att även en mer allmän värdeökning på företagets tillgångar utgör en intäkt. Till skillnad från IASB intar den amerikanska organisationen FASB en något stramare hållning³³:

”Revenues are inflows or other enhancements of assets of an entity or settlements of its liabilities (or a combination of both) from delivering or producing goods, rendering services, or other activities that constitute the entity’s ongoing major or central operations”.

Definitionen är något mer försiktig än den IASB tillämpar i och med att FASB inte inkluderar alla tillgångsslag, utan istället har valt att inskränka intäktsbegreppet till att enbart omfatta inflöden som härstammar från företagets

³⁰ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis* (2003), s. 137

³¹ RRs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter

³² RRs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter

³³ Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No. 6 § 78

huvudsakliga operationella verksamhet. FASBs intäktsdefinition har dock vissa likheter med IASBs, nämligen att intäktsbegreppet utgår från ett inflöde, alltså en ökning av tillgångar alternativt en minskning av skulder. Det faktum att posterna i balansräkningen har fått en ökad betydelse för intäktsdefinitionen innebär en förändring av den tidigare dominerande åsikten inom redovisningsteorin, då en ökad koncentration var förlagd på själva resultaträkningen och de ekonomiska flödena.³⁴

Den syn på intäkter som både FASB och IASB har är påverkad av den anglosaxiska redovisningstraditionen, som till viss del skiljer sig från den kontinentala tradition som Sverige och stora delar av övriga Västeuropa tillhör. Utmärkande för den anglosaxiska traditionen är redovisningens uttalade informationssyfte, medan syftet med den kontinentala redovisningen istället är att skydda borgenärerna.³⁵ Trots att IASB är påverkad av en annan redovisningstradition än den som gäller i Sverige har detta inte medfört några problem vid framtagandet av den svenska rekommendationen om intäkter, RR 11 Intäkter. Istället har denna i allt väsentligt sin motsvarighet i den av IASB utfärdade standarden IAS 18, Revenue. RR 11 definierar intäkter enligt följande³⁶:

”Intäkt är det bruttoinflöde av ekonomiska fördelar som uppstår i ett företag under en redovisningsperiod, och som ökar företagets egna kapital, med undantag av ökningsar som beror på tillskott från aktieägarna och innehavare av aktierelaterade instrument.”

Det framgår tydligt att Redovisningsrådet vid framtagandet av denna definition har sneglat på den definition som IASB presenterar i sitt ramverk. Även i RR 11 är således intäktsbegreppet kopplat till ökningsar av tillgångars värde, dock med undantag för sådana ökningsar som orsakas genom tillskott från ägarna (mer om RR 11 i avsnitt 3.4.1).

3.3 Redovisningsprinciper

Inom redovisningen finns det grundläggande redovisningsprinciper som ska tillämpas vid redovisning av intäkter. Företagen ska vara konsekventa vid val av redovisningsprincip och tillämpa samma princip varje år så att jämförbarhet är möjlig. De får inte heller kvitta intäkter mot kostnader och intäkter ska bokföras i det räkenskapsår de tillhör. De redovisningsprinciper vi vill belysa är god redovisningssed och rättvisande bild då dessa principer ligger till grund för hur redovisningen ska utföras samt utformas. Vi kommer även att fördjupa oss i

³⁴ Schroeder, Richard G et al., *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s. 94

³⁵ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori –policy och –praxis* (2003), s. 88, 134f.

³⁶ RR 11 p. 7

matchningsprincipen och realisationsprincipen, då båda har stor betydelse för intäktsredovisningen.

3.3.1 Begreppen god redovisningssed och rättvisande bild

I Sverige är redovisningslagstiftningen utformad som ett ramverk, där bokföringslagen (BFL) och årsredovisningslagen (ÅRL) innehåller allmänna principer för rapportering och dokumentation av räkenskapsinformation. Dessa lagar måste sedan kompletteras av normer som mera i detalj anger hur redovisningen ska gå till. Att ta hänsyn till och redovisa enligt såväl ramlagarna som dessa kompletterande normer är att redovisa enligt termen god redovisningssed. Enligt förarbetena beskrivs termen som ”en faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets av bokföringsskyldiga”.³⁷ De normgivande organ som måste följas är Bokföringsnämnden (BFN), Redovisningsrådet (RR) och för de finansiella företagen även Finansinspektionen (FI).³⁸ Företag måste tillämpa god redovisningssed då det är stadgat i lag. I bokföringslagen (BFL) 4 kap 2 § står t ex att bokföringsskyldigheten ska fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed och i ÅRL 2 kap 2 § står skrivet att årsredovisningen ska upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed. För redovisning av intäkter innebär detta att förutom ramlagarna ska RR 11 Intäkter tillämpas. Det finns även andra rekommendationer och uttalanden från de normgivande organen som behandlar specifika typer av intäkter såsom RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag. Stockholmsbörsen har givit ut en vägledning; Redovisning av intäkter i IT-företag som vi ska gå närmare in på nedan (se avsnitt 3.4.3). Då Stockholmsbörsen inte är ett normgivande organ är det inte obligatoriskt för företagen att använda denna vägledning. Stockholmsbörsen kan å andra sidan tvinga företag som är börsregistrerade att använda vägledningen. Detta har de emellertid inte gjort, varför tillämpningen av den utgivna vägledningen är frivillig.

Begreppet rättvisande bild kommer ursprungligen från Storbritannien och har där namnet ”a true and fair view”.³⁹ EU har sedermera börjat använda begreppet och gjort det till en rättslig standard inom hela unionen. Svenska lagstiftare har inte velat ersätta det inom svensk redovisningstradition förhärskande begreppet god redovisningssed med rättvisande bild, då man ansett att innebörden av begreppet varit alltför oklar. Istället har man valt att behålla den äldre termen god redovisningssed, samtidigt som det nya begreppet införts.⁴⁰ Begreppet rättvisande

³⁷ Prop. 1975:104 s.148

³⁸ FAR, *Vägledning – Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden* (2002), s.385

³⁹ Artsberg, Kristina *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003), s.155f.

⁴⁰ Thorell, Per, *ÅRL, Årsredovisningslagen lagkommentarer* (1996), s.67

bild innebär att företag i sin årsredovisning ska presentera en så korrekt bild som möjligt inför intressenterna. Rättvisande bild finns lagstadgat i ÅRL 2 kap 3 §, där det står att balansräkning, resultaträkning och noter ska upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Stellan Nilsson skriver att somliga har ansett att rättvisande bild är synonymt med god redovisningssed⁴¹, medan andra (Artsberg och Nilsson) menar att det finns skillnader mellan de båda begreppen. Att begreppen intagits var för sig i lagen borde innebära att de inte setts som synonyma av lagstiftaren.⁴² God redovisningssed anses också vara mer företagsinriktad och metodisk och säger hur redovisning ska ske, medan rättvisande bild är mer fokuserad på användaren och att helheten i informationen inte ska vara vilseledande.⁴³

Principen om rättvisande bild gäller gemensamt för balansräkning, resultaträkning och noter. I normalfallet förutsätts att den information som lämnas med tillämpning av god redovisningssed också ger rättvisande bild. I speciella fall kan det krävas att företaget ger tilläggsupplysningar som förtydligar. I undantagsfall kan det även innebära att företag måste göra avsteg från råd och rekommendationer för att kunna ge en rättvisande bild, i så fall måste detta framgå i upplysningar.⁴⁴

I årsredovisningen är intäkterna företagets viktigaste post. Att avgöra när intäkter ska tas med i redovisningen kräver många bedömningar från företagets sida, och då intressenterna har svårt att kontrollera detta måste de förlita sig på att företagets redovisningsansvariga gör en korrekt bedömning. När det gäller intäktsredovisning är det därför av stor vikt att intressenterna ges en så rättvisande bild som möjligt.

3.3.2 Realisationsprincipen

Intäktsredovisningens huvudfråga är när en inkomst ska tas upp som en intäkt i redovisningen. Realisationsprincipen är den metod som på ett konkret sätt löser problematiken kring periodisering av intäkter.⁴⁵ För att en intäkt ska få tas upp i redovisningen och således leda till en vinst, måste den vara dels intjänad, dels realiserad eller realiserbar.⁴⁶ Detta innebär att de risker och förmåner som är förknippade med varan eller tjänsten ska ha övergått till köparen. Vid försäljning av varor kan denna tidpunkt vara då köparen står för eventuella värdeförluster samt har förfoganderätt över varan och därmed kan sälja den vidare. Detta

⁴¹ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 15

⁴² Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 16

⁴³ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003), s.157

⁴⁴ FAR, *Vägledning – Om årsredovisning i aktiebolag* (2002), s. 975

⁴⁵ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 32

⁴⁶ Hendriksen, Eldon S & van Breda, Michael F (1992), *Accounting Theory*, s. 359

inträffar vanligtvis redan när säljaren lämnat över varan till ett självständigt fraktbolag. När det gäller försäljning av tjänster kan av naturliga skäl ingen fysisk leverans ske, utan intäkten är realiserad när uppdragstagaren har fullgjort sina prestationer.⁴⁷ Lagerström ställer upp tre kriterier för när en intäkt ska anses vara realiserad eller realiserbar. Dessa kriterier är⁴⁸:

- Mätbarhet – Företaget måste kunna sätta ett monetärt värde på varan eller tjänsten som är beräknat på ett tillförlitligt sätt.
- Inträffad händelse – Företaget måste kunna säkerställa att en transaktion med utomstående part kommer att inträffa.
- Väsentlig del utförd i intjänandeprocessen – Parterna måste i utbyte av objekt ha fullgjort så stor del av sina åtaganden att utfallet kan mätas på ett tillförlitligt sätt

Realisationsprincipen kan ses ur två olika synsätt, formsynsättet som har en mer legalistisk utgångspunkt och substanssynsättet (även kallad innebördssynsättet) med en mera ekonomisk utgångspunkt.⁴⁹ Det mest strikta är formsynsättet, som innebär att en intäkt redovisas först när en äganderättsövergång har skett och ett verifierbart värde kan fastställas. En transaktion måste således ha ägt rum. Detta synsätt förhindrar att orealiserade värdeuppgångar på långfristiga tillgångar och skulder tas upp i resultaträkningen.⁵⁰ I svensk lagstiftning har ett formsynsätt antagits och i ÅRL beskrivs realisationsprincipen som:

”Endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen”

(ÅRL 2 Kap 4 § 3a p)

Om man istället tillämpar substanssynsättet behöver inte någon faktisk transaktion ha ägt rum, utan det räcker med en generell värdeökning på marknaden, vilket medför att orealiserade vinster och förluster kan tas upp.⁵¹ Vid detta synsätt vill man uppnå en så rättvisande bild som möjligt och presentera ett värde som ligger nära det verkliga marknadsvärdet.⁵² Substanssynsättet har förklarats med att företaget på ett tankemässigt plan utför ytterligare några transaktioner än vad som i verkligheten har skett. Argumentet för att ta upp orealiserade vinster är

⁴⁷ Thorell, Per, *Företagens redovisning, Grundläggande räkenskapsförståelse* (1999), s. 61

⁴⁸ Lagerström, Bo, *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten: fallstudier i tre byggföretag* (1995), 41ff.

⁴⁹ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003), s.161

⁵⁰ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 32

⁵¹ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003), s.162

⁵² Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 32f.

exempelvis ofta att företaget kunde ha avyttrat tillgången vid det tillfället och därmed erhållit vinsten.⁵³

3.3.3 Matchningsprincipen

Matchningsprincipen innebär att en intäkt ska matchas mot de kostnader företaget har haft för att kunna skapa den redovisade intäkten⁵⁴ Principen handlar således om att ett orsak - verkan samband ska föreligga mellan utnyttjade resurser och den genererade intäkten. Matchningsprincipen löser således, liksom realisationsprincipen, problemet med att periodisera intäkter och kostnader.⁵⁵ I de fall utgifterna inte förväntas generera en framtida inkomst, ska de betraktas som en förlust och därmed omgående redovisas som en kostnad och belasta resultatet.⁵⁶ I praktiken kan bedömningen av vilka kostnader som ska matchas innehålla en stor grad av subjektivitet, varför tillämpningen av principen inte är helt enkel. Matchningsprincipen kan dessutom komma i konflikt med den mer kända försiktighetsprincipen, då matchning kan innebära att företaget måste vänta med att ta upp stora kostnader på grund av att intäkten ännu inte infunnit sig, t ex vid längre utvecklingsprojekt.⁵⁷

3.4 Normer för intäktsredovisning i IT-företag

Vid intäktsredovisning i IT-företag kan de tidigare diskuterade form- respektive substanssynsätten bli aktuella, beroende på avtalets specifika karaktär. Vid tillämpning av formsynsättet ska intäkter tas upp i resultaträkningen när de är realiserade eller realiserbara, medan det konkurrerande substanssynsättet istället innebär att intäkter ska redovisas löpande över tiden, som ett flöde under intjänandeprocessen, för att på bästa sätt spegla verkligheten.⁵⁸ I IT-företag, exempelvis ett programvaruföretag, kan produkter och tjänster utgöras av både ren försäljning av datorer och tillbehör samt försäljning av kompletta IT-lösningar specialanpassade för en viss kund. Det vanligast förekommande är att avtalet mellan företag och kund innebär att en kombination av produkter och tjänster levereras. Ett sådant avtal benämns kombinationsavtal, och kan bestå av försäljning av programvara, kund Anpassning av programvaran, utbildning samt Post Customer Support (PCS). PCS innebär i de flesta fall att kunden har rätt till support, förbättringar och/eller uppgraderingar av de köpta programvarorna. Den del av intäkten som kan hänföras till support, förbättringar eller uppgraderingar

⁵³ Artsberg, Kristina, *Redovisningsteori – policy och praxis* (2003), s. 162

⁵⁴ Smith, Dag, *Redovisningens språk del 1. teori* (1995), s. 53

⁵⁵ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 33

⁵⁶ Schroeder, Richard G et al., *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s. 77

⁵⁷ Nilsson, Stellan, *Redovisningens normer och normbildare* (2002), s. 33

⁵⁸ Schroeder, Richard G et al., *Financial Accounting Theory and Analysis* (2001), s. 72

tas upp i resultaträkningen linjärt över den tid PCS-kontraktet löper⁵⁹. I den nuvarande svenska intäktsnormeringen, som är gällande för börsnoterade företag, RR 11 och RR 10, finns inte någon specifik vägledning för hur problematiken kring intäktsredovisning vid så kallade kombinationsavtal ska hanteras. Eftersom kombinationsavtal är vanligt förekommande i IT-företag har Stockholmsbörsen givit ut en vägledning för redovisning av intäkter i just IT-företag, för att om möjligt underlätta och tydliggöra processen. Denna vägledning bygger på RR 11 och den amerikanska regleringen Statement of Position (SOP) 97-2 Software Revenue Recognition. Vägledningen innehåller en konkret formulerad huvudregel som stadgar när intäktsredovisning bör ske. Huvudregeln gäller för samtliga avtal, utom rena entreprenadavtal då RR 10 är tillämplig, samt för de olika komponenterna i ett kombinationsavtal. Nedan kommer vi att fördjupa oss i RR 11, RR 10 och vägledningen från Stockholmsbörsen, då samtliga är relevanta för hur intäkter ska redovisas i IT-företag.

3.4.1 Intäktsredovisning enligt RR 11 Intäkter

RR 11 är tillämplig vid redovisning av intäkter från försäljning av varor, utförande av tjänster samt annans utnyttjande av företagets tillgångar såsom ränta, royalty och utdelning. Den sistnämnda tillämpningen utgör endast en liten del av IT-företagens intäkter, varför vi valt att inte gå djupare in på denna. Vi kommer således att fokusera på tillämpningen vid försäljning av varor samt vid utförande av tjänster, då dessa inkomstslag är de mest väsentliga för IT-företagen. Värderingen av dessa intäkter ska ske till det verkliga värdet, d v s värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas.⁶⁰

För att informera företagets intressenter om vilka redovisningsprinciper företaget tillämpar ställer RR 11 krav på att vissa upplysningar ska ges. Ett företag måste i sin årsredovisning ange vilka principer som företaget har tillämpat vid intäktsredovisningen samt vilken metod som använts för att fastställa färdigställandegraden i de fall pågående tjänsteuppdrag innehas. Även upplysningar om väsentliga intäktsslag, såsom varuförsäljning och tjänsteuppdrag, ska finnas med. Informationen om de väsentliga intäktsslagen kan antingen framgå direkt i resultaträkningen eller specificeras i not.⁶¹

Den tidpunkt då intäkten ska redovisas i resultaträkningen är enligt rekommendationens punkt 1 när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och när dessa fördelar kan beräknas på ett

⁵⁹ Levine, Marc H et al., The rights transferred under software licenses, *The CPA Journal*; May 1999; 69, 5, s. 54

⁶⁰ RR 11 p. 2 & 9

⁶¹ RR 11 p. 35

tillförlitligt sätt. Tidpunkten för redovisningen beror dock i slutändan på om det handlar om försäljning av varor eller utförande av tjänsteuppdrag.

3.4.1.1 Varuförsäljning

Varuförsäljning inkluderar försäljning av både egentillverkade varor och varor som köpts in för att säljas.⁶² För att en inkomst från försäljning av varor ska få redovisas som intäkt måste följande villkor vara uppfyllda⁶³:

- företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande (äganderätten har övergått)
(Punkt 1 består av två sammanslagna villkor ifrån RR 11 p 14 a-b)
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne, d v s det är sannolikt att säljaren får betalt
- de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

En granskning av transaktionens omständigheter krävs för att fastställa tidpunkten för när företaget kan anses ha överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med äganderätten. Oftast sammanfaller denna överföring med att det fysiska innehavet eller den juridiska äganderätten övergår till köparen, d v s vid leverans. Dock förekommer det situationer då tidpunkten för överförandet av risker och förmåner är en annan än den ovannämnda.⁶⁴

Om väsentliga risker förknippade med ägandet inte övergår till köparen utan stannar hos det säljande företaget, kan inte transaktionen sägas utgöra någon försäljning och inkomsten får därmed inte heller intäktsredovisas. En situation då denna händelse kan inträffa är när installationen av varor som har levererats utgör en väsentlig del av leveransen och installationen ännu inte har utförts. I de fall det säljande företaget endast behåller en oväsentlig risk ska transaktionen ses som en försäljning och intäktsredovisning ska ske. Denna situation förekommer exempelvis när säljaren behåller äganderätten till varorna som säkerhet för en utestående fordran.⁶⁵

En inkomst från försäljning av varor får heller inte intäktsredovisas om det inte är sannolikt att de ekonomiska fördelarna som är förknippade med transaktionen

⁶² RR 11 p. 3

⁶³ RR 11 p. 14

⁶⁴ RR 11 p. 15

⁶⁵ RR 11 p. 16 & 17

kommer att tillföras säljaren. Detta innebär att intäktsredovisning inte får ske förrän säljaren är säker på att han kommer att få betalt för varorna. För att denna punkt ska anses vara uppfylld måste det i vissa fall innebära att betalning har erhållits eller att en osäkerhetsfaktor har blivit undanröjd. Exempelvis kan ett tillstånd behövas för att få göra en betalningsöverförelse efter en försäljning till ett annat land. Intäkten får då först redovisas när tillståndet är klart och osäkerheten inte längre finns kvar.⁶⁶

Som en följd av matchningsprincipen gäller att de kostnader som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen också måste kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta är normalt infriat när övriga villkor för intäktsredovisning har uppfyllts. Om dessa utgifter inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt får intäktsredovisning inte ske utan erhållna betalningar redovisas istället som en skuld.⁶⁷

3.4.1.2 Tjänsteuppdrag

Ett tjänsteuppdrag innebär oftast att ett företag utför ett överenskommet uppdrag inom en bestämd tid.⁶⁸ Tjänsteuppdraget är antingen ett uppdrag till fast pris eller ett uppdrag på löpande räkning.⁶⁹ I avsnitt 3.4.2 nedan kommer vi närmare gå in på skillnaden mellan dessa båda uppdrag. När det handlar om utförande av tjänsteuppdrag kan det ekonomiska utfallet av uppdraget beräknas på ett tillförlitligt sätt, och därmed intäktsredovisas, om följande villkor är uppfyllda⁷⁰:

- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
- det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne, d v s sannolikt att säljaren får betalt
- färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
- de utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt

För att inkomsten ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt är det vanligtvis nödvändigt att uppdragstagaren har ett effektivt internt system för löpande beräkningar av tjänsteuppdragets utfall. En uppdragstagare anses kunna göra tillförlitliga beräkningar av inkomsten i det fall en överenskommelse har träffats

⁶⁶ RR 11 p. 18

⁶⁷ RR 11 p. 19

⁶⁸ RR 11 p. 4

⁶⁹ RR 11 Bilaga 2 Tjänsteuppdrag; redovisning i resultat- och balansräkning

⁷⁰ RR 11 p. 20

med tjänsteuppdragets övriga parter ifråga om vilka rättigheter varje part har, ersättningens storlek samt övriga villkor för den ekonomiska uppgörelsen.⁷¹

Precis som när det gäller intäktsredovisning vid försäljning av varor får inkomsten från ett tjänsteuppdrag inte redovisas i resultaträkningen om det inte är sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla uppdragstagaren.⁷²

Metoden att fastställa färdigställandegraden för ett uppdrag benämns ofta successiv vinstavräkning. Denna metod innebär att intäkten tas upp i resultaträkningen under den redovisningsperiod då arbetet utförts.⁷³ Det är viktigt att den valda metoden på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda uppdraget. Bedömningar av utfört arbete kan baseras på gjorda undersökningar, andelen utförda tjänster på balansdagen i förhållande till vad som totalt ska utföras eller förhållandet mellan nedlagda utgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter.⁷⁴

Vid tjänsteuppdrag som, under en överenskommen period, består av ett obestämt antal aktiviteter, ska inkomsten redovisas periodiserat över avtalsperioden, i brist på bättre metoder. Skulle det dock finnas en dominerande aktivitet i uppdraget ska intäktsredovisningen inte ske förrän denna del har utförts. Om utfallet på tjänsteuppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt ska inkomsten endast intäktsredovisas till den del som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som sannolikt kommer att ersättas av beställaren. Är det inte sannolikt att beställaren kommer att ersätta utgifterna ska ingen intäktsredovisning ske utan utgifterna redovisas istället som kostnader.⁷⁵

RR 11 är den rekommendation som främst behandlar intäkter och som reglerar den redovisning av tjänsteuppdrag som är aktuellt i IT-företag. RR 11 förespråkar tillämpning av metoden successiv vinstavräkning och delar upp tjänsteuppdrag på fast pris och löpande räkning. Även i RR 10 tillämpas successiv vinstavräkning. RR 11 p 21 hänvisar därför till RR 10 och förtydligar att för tjänsteuppdrag är även denna rekommendation tillämplig, trots att den ursprungligen är till för entreprenaduppdrag och liknande. Vi har därför även valt att fördjupa oss i RR 10 och kommer nedan att gå in på de villkor som ställts upp för att en intäkt från ett fastprisuppdrag respektive löpanderäkningsuppdrag ska få tas upp i redovisningen.

⁷¹ RR 11 p. 23

⁷² RR 11 p. 22

⁷³ RR 11 p. 21

⁷⁴ RR 11 p. 24

⁷⁵ RR 11 p. 25, 26 & 28

3.4.2 Intäktsredovisning enligt RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag

RR 10 är främst tillämplig för företag som utför entreprenader eller liknande uppdrag, men är, som ovan nämnt, även gällande för tjänsteuppdrag. Ett entreprenaduppdrag följer av ett särskilt framarbetat avtal och avser produktion av ett eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra. Relationen kan omfattas av utformning, teknik och funktion eller användning. Ett exempel är ett avtal avseende produktion av ett objekt med tillhörande system. Ett speciellt karaktärsdrag för entreprenader är att uppdraget vanligtvis påbörjas och slutförs i skilda redovisningsperioder. En stor fråga blir därmed hur redovisningen av intäkter ska ske under de redovisningsperioder arbetet pågår.⁷⁶

Vilka upplysningar som företaget måste lämna enligt RR 10 specificeras i punkt 39-44. Upplysningar ska bl a lämnas om summan av de uppdragsinkomster som under perioden redovisats som en intäkt. Denna information kan exempelvis ges genom att ange principen att inkomster som ännu inte intäktsförts redovisas som en upplupen intäkt, vari summan återfinns i balansräkningen. Upplysningar ska också ges angående vilken metod som använts för att fastställa uppdragsintäkterna samt metoden för att beräkna fastställandegraden av pågående uppdrag.

Skillnad görs mellan ett fastprisuppdrag och ett uppdrag på löpande räkning. Det förstnämnda uppdraget innebär att ett avtal om ett fast pris har slutits, antingen för hela uppdraget eller som ett fast pris per tjänst. Priset kan dock höjas på klausuler om kompensation för värdestegringar. Vid ett uppdrag på löpande räkning baseras ersättningen istället på ett i förväg bestämt arvode per tidsenhet. Kunden får då betala för den faktiska tid som går åt för att utföra uppdraget. Utöver detta kan ersättning för olika typer av utlägg som företaget haft tillkomma, såsom underentreprenörer.⁷⁷

En uppdragsinkomst ska omfatta den ursprungliga avtalade ersättningen samt eventuella justeringar av ersättningen om det är sannolikt att dessa kommer att resultera i inkomster och om de kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Uppdragsinkomsten ska motsvara det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas.⁷⁸ En uppdragsutgift ska främst omfatta utgifter som direkt hänför sig till uppdraget från den tidpunkt då avtal träffats till dess uppdraget är klart. En förutsättning är dock att dessa går att identifieras separat samt mätas på ett tillförlitligt sätt. Det ska även vara sannolikt att uppdraget kommer att erhållas.⁷⁹

⁷⁶ RR 10 p. 1, 2, 3 & 4

⁷⁷ RR 10 p. 3 och RR 11 Bilaga 2 Tjänsteuppdrag; redovisning i resultat- och balansräkning

⁷⁸ RR 10 p. 11 & 12

⁷⁹ RR 10 p. 16 & 21

För att utfallet på ett fastprisuppdrag ska anses vara tillförlitligt beräknat ska följande villkor vara uppfyllda⁸⁰:

- inkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt
- det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne, d v s sannolikt att säljaren får betalt
- färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt
- de totala utgifterna kan mätas på ett tillförlitligt sätt
(Punkt 3 och 4 är ursprungligen i RR 10 p 23 ett villkor, som vi valt att här dela upp i två villkor)

För ett tjänsteuppdrag på löpande räkning krävs istället följande villkor⁸¹:

- det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med uppdraget kommer att tillfalla denne, d v s sannolikt att säljaren får betalt
- de utgifter som hänför sig till uppdraget kan klart identifieras och mätas på ett tillförlitligt sätt

För att kunna redovisa den korrekta andelen av ett fastprisuppdrag, måste färdigställandegraden kunna fastställas. Detta behövs inte vid uppdrag på löpande räkning då företaget inte har ett fast pris att rätta sig efter under uppdragstiden, vilket förklarar avsaknaden av detta villkor. Vid ett tjänsteuppdrag på löpande räkning anses prestationen således fullgjord i takt med att arbetet utförs. I övrigt är samma principer tillämpliga vid redovisning av tjänsteuppdrag på löpande räkning som vid tjänsteuppdrag till fast pris.⁸² När färdigställandegraden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och utgiften kan mätas tillförlitligt ska inkomsten redovisas som en intäkt i resultaträkningen. Det ska också vara sannolikt att säljaren får betalt för att intäktsredovisning ska få ske. Skulle uppdraget befaras ge en förlust ska denna omedelbart redovisas som en kostnad.⁸³

För att kunna göra tillförlitliga beräkningar krävs det att uppdragstagaren har träffat en överenskommelse med beställaren, där rättigheterna till objektet fastställs. Vidare ska det fastställas vilken ersättning uppdragstagaren ska erhålla samt övriga villkor för betalningen. Precis som i RR 11 bör uppdragstagaren ha ett effektivt internt system för att tillförlitligt kunna beräkna utfallet på uppdraget. Färdigställandegraden på uppdraget kan beräknas utifrån en genomförd

⁸⁰ RR 10 p. 23

⁸¹ RR 10 p. 24

⁸² RR 11 Bilaga 2 Tjänsteuppdrag på löpande räkning

⁸³ RR 10 p. 22, 23 & 24

granskning om utfört arbete eller en bedömning av förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter på balansdagen och beräknade totala utgifter.⁸⁴

Successiv vinstavräkning innebär, som ovan nämnts, att intäkterna hänförs till den redovisningsperiod då arbetet har utförts. Skulle inte utfallet kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt ska intäktsredovisning ske med belopp som motsvarar de uppdragsutgifter det är sannolikt att beställaren kommer att betala. Är det inte sannolikt att de nedlagda uppdragsutgifterna kommer att ersättas av beställaren ska dessa kostnadsföras direkt. Detsamma gäller om uppdragsutgifterna beräknas överstiga uppdragsintäkterna och det således befaras uppstå en förlust.⁸⁵

3.4.3 Redovisning av intäkter i IT-företag, vägledning från Stockholmsbörsen⁸⁶

Stockholmsbörsen har som nämnts tidigare givit ut en vägledning om redovisning av intäkter i IT-företag. Denna vägledning bygger dels på den svenska RR 11 dels på den amerikanska Statement of Position (SOP) 97-2. SOP 97-2 är utgiven av American Association of Certified Public Accountants (AICPA) i syfte att fungera som en vägledning för när intäkter från bl a licensförsäljning samt leasing av programvaror ska tas upp⁸⁷.

Stockholmsbörsens vägledning om redovisning av intäkter riktar sig främst till programvaruföretag men dokumentet kan även ge vägledning till andra företag i IT-branschen. Med programvaruföretag menas företag som utvecklar och säljer programvara eller system samt nyttjanderätter till dessa. Produkter och tjänster i ett programvaruföretag kan variera från ren försäljning av datorer och tillbehör till kompletta IT-lösningar. Avtalen mellan kund och programvaruföretag består ofta av kombinationsavtal, vilket innebär att en kombination av både produkter och tjänster levereras.

Skulle ett uppdrag om leverans av programvara endast kunna genomföras efter betydande arbete för produktion eller anpassning, är det inte fråga om ett kombinationsavtal, utan uppdraget bör då istället redovisas som ett tjänsteuppdrag. Enligt RR 11 p 21 gäller, som tidigare nämnts, att även RR 10 är tillämplig för tjänsteuppdrag, trots att den riktar sig till entreprenader och liknande uppdrag. Dessa tjänsteuppdrag ska därför inte redovisas enligt Stockholmsbörsens vägledning, utan RR 11 eller 10 blir istället tillämpliga och uppdraget redovisas

⁸⁴ RR 10 p. 29 & 30

⁸⁵ RR 10 p. 25, 26, 32 & 34

⁸⁶ I avsnitten 3.4.3 t o m 3.4.3.4 är, om inte annat anges, all information hämtad från den vägledning som är utgiven av Stockholmsbörsen, *Redovisning av intäkter i IT-företag*.

⁸⁷ Munter, Paul & Ratcliffe, Thomas A, Revenue Recognition on Sales of Software, *The National Public Accountant*, Jun 2000; 45, 4, s. 8f.

enligt metoden för successiv vinstavräkning. Problemet är att det inte finns någon klar gräns mellan tjänsteuppdrag och kombinationsuppdrag, vilket gör det svårt att veta vilka normer som ska tillämpas vid intäktsredovisning av uppdragsinkomster.

Vid programvaruförsäljning eller kombinationsuppdrag sker intäktsredovisning enligt huvudregeln som består av fyra villkor som samtliga ska vara uppfyllda för att intäktsredovisning ska få ske. De fyra villkoren är att det finns ett bindande avtal, att leverans har skett, att försäljningspriset är bestämt eller bestämbar samt att betalning är sannolik. Ett kombinationsuppdrag intäktsredovisas i takt med att villkoren för intäktsredovisning är uppfyllda för respektive komponent. Nedan följer en grundligare genomgång av var och ett av villkoren.

3.4.3.1 Bindande avtal

För att intäktsredovisning ska få ske måste det finnas ett bindande avtal mellan parterna. Vanligtvis anses inte ett sådant finnas förrän båda parterna har undertecknat avtalet.⁸⁸ Om det inte finns något avtal som reglerar parternas rättigheter och skyldigheter kan exempelvis kunden returnera den levererade varan vilket medför att en transaktion inte kan anses ha ägt rum. Om företagets praxis är att upprätta skriftliga avtal får inte intäkterna redovisas förrän ett sådant är upprättat. Däremot kan det finnas andra situationer där ett bindande avtal kan anses vara för handen trots att det inte är skriftligt, t ex vid elektronisk orderbeställning.

3.4.3.2 Leverans

När det gäller kravet på leverans är det viktigt att se om företaget har överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med objektet och äganderätten till det. Oftast sammanfaller detta med att det fysiska innehavet överförs till kunden, d v s vid leverans, men vad gäller programvaruföretag kan problemet vara betydligt mer komplicerat.

För en programvara som säljs elektroniskt kan leverans anses ske när kunden tar hem varan genom nedladdning, s k ”download”. En annan möjlighet är att leverans anses ske när tillgångskoden har levererats till kunden och varan därmed kan tas i bruk. Ibland kan en kund ha rätt att använda flera kopior av samma programvara till ett i förväg bestämt pris, som är oberoende av hur många kopior som används. Intäkten får då redovisas när den första kopian har levererats med förutsättningen att övriga villkor är uppfyllda. Skulle priset vara beroende av hur många kopior kunden använder ska leverans anses ske vid den tidpunkt då de

⁸⁸ Cortese-Danile, Teresa M, Revenue Recognition in the Dot-Com Era, *Commercial Lending Review*, Fall 2000; 15, 4, s. 61

olika kopiorna tillhandahålls kunden eller kopiering sker av kunden själv. Vid användande av en mellanhand (delivery agent) anses leveransen fullgjort när varan når den slutliga kunden. Skulle det uppstå oklarheter om huruvida kunden kommer att acceptera varan eller inte, ska företaget avvakta med intäktsredovisningen tills kunden har accepterat leveransen.

3.4.3.3 Försäljningspris

För att intäktsredovisning ska få ske måste försäljningspriset vara bestämt eller i alla fall bestämbar. Skulle detta inte vara fallet ska intäkterna redovisas i takt med att kundens betalningar förfaller. Ett avtals utformning av försäljningspriset kan i hög grad påverka intäktsredovisningen.

Om fallet är liknande det ovan, där priset är beroende av hur många kopior kunden använder, är inte försäljningspriset bestämt och inte heller bestämbar. Intäktsredovisning ska då ske vid varje leveranstillfälle. Ett avtal kan även vara utformat så att en kund har rätt att få kopior av en eller flera varor tills ett maxbelopp (fixed fee) uppnås. Intäktsredovisning kan då ske antingen när all programvara har levererats eller när värdet på de levererade varorna uppgår till maxbeloppet. Vid försäljning genom återförsäljare måste ett antal faktorer beaktas vid bedömningen om huruvida försäljningspriset ska anses vara bestämt eller bestämbar. Faktorer att ta hänsyn till kan infatta seden på marknaden, återförsäljarens rykte och år inom branschen samt om företaget har ådragit sig att kompensera återförsäljaren för rabatter eller framtida prissänkningar. Vid dessa tillfällen ska företaget avvakta med intäktsredovisningen till dess effekterna av ett sådana åtaganden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det kan även finnas andra indikationer på att det skulle vara lämpligt att vänta med intäktsredovisningen. Exempel på sådana situationer är när avtalet innehåller villkor om längre kreditperioder än normalt eller när kunden har rätt att annullera avtalet.

För kombinationsuppdrag gäller att försäljningspriset måste kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt för samtliga komponenter i uppdraget för att intäktsredovisning ska få ske. Försäljningspriset allokeras sen ut i proportion till komponenternas verkliga värde med hjälp av ”vendor-specific objective evidence”, också kallat VSOE. Begreppet innebär det pris som företaget tar ut vid separat försäljning av respektive komponent eller om dessa inte säljs separat; det pris som företagsledningen har fastställt om det inte finns risk att detta kommer att ändras. Intäkterna från kombinationsuppdraget får då redovisas först när VSOE finns för alla komponenter eller när alla komponenter har levererats.

3.4.3.4 Betalning

Villkoret om betalning innebär att intäkterna endast får redovisas när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna med transaktionen kommer att tillfalla försäljaren. Detta innebära att det inte får råda någon osäkerhet om huruvida kunden kommer att betala. Vidare innebär det att intäkterna inte är säkra om kunden har rätt till återbetalning, rabatt eller annan ersättning för redan levererade komponenter, vid den händelse att de återstående komponenterna inte skulle levereras.

3.5 Teorins vidare tillämpning

Vi har nu redogjort för RR 11, RR 10 samt Stockholmsbörsens vägledning, som samtliga ligger till grund för vår fortsatta studie. I RR 11 och RR 10 har vi lyft fram fyra områden; upplysningar, varuförsäljning, tjänsteuppdrag till fast pris respektive tjänsteuppdrag på löpande räkning. För dessa fyra områden, samt för vägledningen, har specifika villkor ställts upp som måste vara uppfyllda för att en intäkt ska få tas upp i redovisningen. Framöver kommer dessa villkor att vara i fokus för vår undersökning. Strukturen på nästkommande kapitel kommer således att vara uppdelad på upplysningar, varuförsäljning, tjänsteuppdrag till fast pris, tjänsteuppdrag på löpande räkning samt vägledningen. Vi kommer därefter att undersöka vilka redovisningsprinciper företagen använder på respektive område samt hur dessa principer lever upp till de villkor som ställts upp i normgivningen respektive vägledningen.

4. Empiri & Analys

I detta kapitel redogörs för den undersökning som ligger till grund för uppsatsen samt för analysen av den. De 56 IT-företagen och dess efterlevnad studeras utifrån fem områden, som vardera utgör ett avsnitt i kapitlet; upplysningar, varuförsäljning, tjänsteuppdrag till fast pris, tjänsteuppdrag till löpande räkning samt Stockholmsbörsens vägledning. I dessa avsnitt kommer den empiriska undersökningen att presenteras utifrån en klassificering av företagen i sju undergrupper. Varje avsnitt avslutas med en gemensam analys för de 56 IT-företagen samt en sammanfattande matris. Den enkätundersökning som genomförts angående vägledningen kommer att presenteras under avsnittet Stockholmsbörsens vägledning.

För att undvika upprepningar har vi valt att göra en sammanslagen empiri och analys av de undersökta företagen. Vi kommer att jämföra företagens årsredovisningar med den teori som vi redogjort för i kapitel 3. Om inget annat anges är således den information som presenteras hämtad ifrån företagens årsredovisningar. För att undersöka hur efterlevnaden är på intäktsområdet har vi valt att studera fem områden; upplysningar, varuförsäljning, tjänsteuppdrag till fast pris, tjänsteuppdrag till löpande räkning samt Stockholmsbörsens vägledning. När det gäller den empiriska presentationen av de 56 IT-företagen kommer denna, som tidigare har framgått i metodkapitlet (kap 2), att ske i sju undergrupper. Dessa undergrupper är Internetrelaterad programvara och tjänster, IT-konsulter, programvara, kommunikationsutrustning, datorer och tillbehör, elektronisk utrustning och instrument samt kontorsutrustning. Vi anser att denna kategorisering gör det lättare för läsaren att hålla isär företagen.

4.1 Företagspresentation

4.1.1 Internetrelaterad programvara och tjänster

I kategorin för Internetrelaterad programvara och tjänster ingår sju företag; Aspiro, Mandator, Framfab, Icon Medialab, Ledstiernan, Nocom och Sign on.

Aspiro är ett relativt ungt företag som erbjuder relationsskapande underhållningstjänster via Internet, såsom chat och olika nedladdningstjänster. Mandator, Framfab och Icon Medialab är samtliga konsultföretag som arbetar

med att antingen effektivisera sina kunders verksamheter genom ny teknik eller erbjuda strategiska och komplexa webb lösningar som stärker kundernas varumärken och genomslagskraft på Internet. Nocom säljer ledande programvaror och därtill kvalificerade tjänster och Sign on kommer efter den omstrukturering som är på gång att renodla sin verksamhet till att enbart omfatta webbaserade informations- och nätkonsulttjänster.

I kategorin Internetrelaterad programvara och tjänster finns det ett företag vars verksamhet skiljer sig från de andra företagen. Det är Ledstiernan som mer liknar ett investeringsbolag och därmed verkar aningen malplacerad i denna kategori. De investerar på ett tidigt stadium i tillväxtbolag inom IT och kommunikation, för att genom ett aktivt ägande hjälpa företagen att nå ledande marknadspositioner. När verksamheten sedan är mogen avyttras den. Portföljen med företag redovisas som tillgång och då försäljning sker redovisas en vinst. Några direkta intäkter förekommer därför inte och detta medför att Ledstiernans efterlevnad av intäktsnormeringen, av naturliga skäl, inte uppfylls. Då Veckans Affärer klassificerat Ledstiernan i denna kategori och vi valt att följa deras klassificering, anser vi att vi måste vara konsekventa och ta med företaget trots att deras bedrivna verksamhet inte passar in.

4.1.2 IT-konsulter

Kategorin IT-konsulter är den största gruppen och inkluderar 17 företag; AcandoFrontec, BTS Group, Cyber com, Know it, Modul 1, MSC Konsult, Novotek, Prevas, Proact, Resco, RKS, Semcon, Sigma, Softronic, Tietoenator, TurnIT och WM-Data.

Gemensamt för alla företagen är att huvuddelen av intäkterna kommer från olika konsultuppdrag, men det förekommer även försäljning av programvaror och liknande. WM-Data och Semcon arbetar med IT- och designrelaterade tjänster, där produktutvecklingen sker i nära samarbete med kunden. Proact, Novotek, Know it och Modul 1 har istället valt att fokusera på sina kunders informationshantering, där de inriktar sig på att dels säkra och skydda verksamhetskritisk information, dels effektivisera informationshanteringen. Andra företag såsom Cyber com och Prevas erbjuder produkter och tjänster som ökar nyttan av kundernas befintliga IT-investeringar. BTS Group, Softronic, AcandoFrontec och RKS hjälper sina kunder under förändringsprocesser så att ledningen, med hjälp av bra beslutsunderlag, snabbt och effektivt kan nå förbättringar inom företaget. TurnIT och Sigma har liknande verksamheter då de inriktar sig på att genom olika IT-lösningar, förädla och utveckla framgångsrika IT-företag. Slutligen arbetar MSC Konsult och Resco med att utveckla och

anpassa sina produkter efter kundernas behov, medan Tietoenator utvecklar och förvaltar sina kunders digitala verksamhet.

4.1.3 Programvara

I kategorin för programvaruföretag ingår elva företag; Trio, Teligent, ReadSoft, Enlight, Frango, IAR Systems, Protect Data, Senea, IFS, Jeeves och Daydream.

Jeeves, Frango, Senea och IFS är samtliga företag som utvecklar och levererar affärssystem som används av medelstora till stora företag eller organisationer inom tillverkning, handel samt service- och tjänstesektorerna. Trio och Teligent är företag som båda rör sig på telekommunikationsmarknaden, där Trio utvecklar programvara och system för samtalshantering i företag, medan Teligent erbjuder mervärdetjänster till nätoperatörer. Andra företag såsom ReadSoft och Protect Data har istället verksamheter som är länkade till information. Företagen är inriktade på system för automatisk dokumenthantering och informationsbehandling respektive utformning och drift av informationssäkerhetslösningar. Enlight levererar även de systemlösningar, men är istället styrda mot kvalitetssäkring av kunskap online. IAR Systems erbjuder sina kunder effektiva programmeringsverktyg som minskar utvecklingstiden för nya produkter. Slutligen är Daydream det företag som skiljer sig mest från de övriga genom att utveckla och tillhandahålla interaktiv underhållning.

4.1.4 Kommunikationsutrustning

I kategorin för Kommunikationsutrustning ingår fyra företag; Axis Communications, Doro, Net Insight och Viking Telecom.

Samtliga företag är inriktade på att utveckla och sälja nätverksprodukter och system, men har dock valt att fokusera på olika kundsegment med allt från privatpersoner till större företag. Axis Communications har inriktat sig på att tillverka direktanslutna nätverksprodukter och även Doro har en likartad inriktning, då de utvecklar och säljer produkter för kommunikation både i hemmet och på arbetsplatsen. Viking Telecom utvecklar även de produkter och system som ger access till nät, men deras kunder består istället av nätoperatörerna. Net Insight skiljer sig lite från de andra företagen andra, då de utvecklar och säljer nätverksväxlar för fiberoptiska data- och videonät.

4.1.5 Datorer och tillbehör

I kategorin Datorer och tillbehör ingår endast tre företag; All Cards Service Center (ACSC), MultiQ och XPonCard Group. Både ACSC och XPonCard Group är inriktade på kortrelaterade produkter och tjänster. ACSCs produktutbud utgörs

bl a av lojalitetskort, bankkort, fotoID-kort och högsäkerhetskort som körkort och pass. XPonCard Group är ett av Nordens ledande företag när det gäller utveckling, tillverkning och administration av helhetslösningar för plastkort. Företaget MultiQs verksamhet är istället inriktad på att utveckla och marknadsföra platta bildskärmar som skräddarsys utifrån kundens önskemål om funktion och utseende.

4.1.6 Elektronisk utrustning och instrument

I kategorin Elektronisk utrustning och instrument ingår tretton företag; AudioDev, Beijer Electronics, Digital Vision, Elektronikgruppen, FingerprintCards, Lagercrantz Group, OEM International, Partner Tech, Precise Biometrics, Pricer, Sensys Traffic, Skanditek samt Scribona.

AudioDev tillhandahåller utrustning för ljudtester av CD- och Dvd-maskiner medan Beijer Electronics och OEM International erbjuder produkter och tjänster inom industriautomation. Vidare säljer Digital Vision olika produkter och systemlösningar för digital bildhantering medan både Elektronikgruppen och Lagercrantz Group säljer produkter och kundspecifika elektronik- och kommunikationslösningar. Partner Tech är ett företag som tillhandahåller tjänster inom bl a telekom och medicinsk teknik. Precise Biometrics erbjuder tekniska lösningar för identifiering med hjälp av fingeravtryck och Pricer utvecklar och säljer IT-lösningar i form av elektroniska pris- och informationssystem, s k Electronic Shelf Labels. Sensys Traffic utvecklar och marknadsför sensorer och system för trafikinformation och Scribona tillhandahåller ett brett utbud av produkter, tjänster och kompetens inom personatorprodukter, IT-infrastruktur och dokumenthantering. Avslutningsvis i kategorin elektronisk utrustning och instrument finner vi FingerprintCards och Skanditek som båda har intäkter som skiljer sig från de övriga företagen. Skanditek är ett industriförvaltningsföretag och FingerprintCards säljer licenser till andra företag.

4.1.7 Kontorsutrustning

I kategorin för kontorsutrustning ingår endast ett företag, Cashguard. Företaget utvecklar och säljer ett automatiskt system för kontanthantering som ersätter den manuella hanteringen av dagskassor i butiker.

4.2 Upplysningar

Enligt RR 11 punkt 35 ska företagen, i sin årsredovisning, lämna upplysningar om vilka principer företaget har tillämpat vid intäktsredovisningen. Om företaget har pågående tjänsteuppdrag till fast pris måste det även finnas upplysningar om

vilken metod företaget har använt för att fastställa färdigställandegraden på uppdraget. Andra upplysningar som måste lämnas är belopp för väsentliga intäktslag, exempelvis varuförsäljning och tjänster, såvida det inte framgår i resultaträkningen.

Det kommer inte i detta avsnitt att presenteras någon djupare information om företagets redovisningsprinciper för intäktsredovisningen. Detta diskuteras istället under respektive avsnitt; 4.3 Varuförsäljning, 4.4 Tjänsteuppdrag till fast pris och 4.5 Tjänsteuppdrag på löpande räkning. Här behandlas endast huruvida företagen har sådana upplysningar, som RR 11 kräver. Detsamma gäller för metod för fastställande av färdigställandegrad. I detta avsnitt behandlas endast frågan om företagen behöver innehålla upplysningar om färdigställandegrad eller inte samt om detta i så fall uppfylls. Vilken metod företaget valt behandlas utförligare i avsnitt 4.4 Tjänsteuppdrag till fast pris.

4.2.1 Internetrelaterad programvara och tjänster

Inom denna kategori finns det ett lite speciellt företag, Ledstiernan. Detta företag har som nämnts ovan (avsnitt 4.1.1) inte några intäkter och har heller inga upplysningar om företagets redovisningsprinciper för intäktsredovisning. Övriga företag i denna kategori anger vilka redovisningsprinciper de tillämpar för att avgöra när en intäkt ska tas upp i redovisningen. Vissa företag har exempelvis samma princip för samtliga tjänsteuppdrag, medan andra anger olika principer beroende på vilken typ av tjänst det rör sig om. Sign on delar upp sina intäkter i affärsområden redan vid redogörande av principer för intäktsredovisning. De har alltså olika principer beroende på vilket affärsområde det rör sig om.

Mandator, Framfab, Icon Medialab och Nocom använder sig av pågående tjänsteuppdrag och behöver således ha en metod för att fastställa färdigställandegraden. Samtliga ger också upplysningar om dessa i sina årsredovisningar. Även Sign on har pågående tjänsteuppdrag men skiljer sig från ovanstående företag genom att de intäktsredovisar dessa uppdrag när de utförts i sin helhet. Då redovisningen inte sker förrän uppdraget är helt slutfört behövs aldrig metoden för fastställande av färdigställandegraden anges, vilket förklarar avsaknaden av denna information hos Sign on. Övriga företag har inte pågående tjänsteuppdrag och behöver därmed inte uppge dessa upplysningar.

Av totalt sju företag redovisar fem väsentliga intäktslag och det är Aspiro, Framfab, Mandator, Nocom samt Sign on. Icon Medialab redovisar endast per segment och uppdelat på extern respektive intern försäljning. Ledstiernan har inte någon upplysning om belopp för väsentliga intäktslag, något som kan förklaras

av att företaget inte har några intäkter, varken från varuförsäljning eller från tjänsteuppdrag.

4.2.2 IT-konsulter

Samtliga företag förutom MSC Konsult har upplysningar om vilka principer de tillämpar när de intäktsredovisar. MSC Konsult har visserligen ett avsnitt med redovisningsprinciper där de skriver att de redovisar i enlighet med Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, men nämner ingenting om vilka principer de använder vid intäktsredovisning. Eftersom MSC Konsult utelämnat denna information kan vi fortsättningsvis heller inte bedöma hur deras efterlevnad är av normgivningen.

Samtliga företag använder sig av pågående tjänsteuppdrag till fast pris i sin verksamhet, varför de också måste ha en metod för fastställande av färdigställandegraden. I MSC Konsult har vi som sagt ingen information att tillgå. Förutom MSC Konsult är Tietoenator det enda företag som inte uppger någon metod för bestämmande av färdigställandegraden. Övriga 15 företag har samtliga upplysningar om detta.

Nio av 17 företag i denna kategori ger information i not om väsentliga intäktsslag, antingen i faktiska belopp eller i form av procentsats. Av de resterande åtta företagen anger Tietoenator hur intäkterna fördelar sig per affärsområde, medan Softronic har delat upp intäkterna på olika affärspartners. MSC Konsult hänvisar vid posten nettoomsättning i resultaträkningen till en not, vilken endast ger information angående vilka intäkter som härrör från inköp respektive försäljning. AcandoFrontec, Novotek och Resco redovisar intäkter per försäljningsland medan Know it och Modul 1 överhuvudtaget inte innehar någon information.

4.2.3 Programvara

I kategorin programvara har samtliga företag upplysningar om principer för intäktsredovisning. Senea har ett avsnitt i sin årsredovisning där företaget beskriver sina principer för intäktsredovisning. Där står det att företaget innehar varuförsäljning, men företaget har däremot inte angett några principer för detta inkomstslag. För övriga inkomstslag finns dock upplysningar om vilka principer företaget använder i sin intäktsredovisning.

Samtliga företag utom Enlight har pågående tjänsteuppdrag till fast pris, vilket medför att alla företag utom ett behöver ha upplysningar om en sådan metod. Dock skriver Frango att de redovisar sina intäkter från pågående tjänsteuppdrag när dessa är utförda i sin helhet och företaget behöver således inte någon metod

för att fastställa färdigställandegraden. IFS har två olika typer av pågående tjänsteuppdrag, dels intäkter från underhållsavtal, dels från andra fastprisuppdrag, men redovisar endast en metod för underhållsavtal. ReadSoft skriver endast att arbeten till fast pris intäktsförs enligt successiv vinstavräkning, d v s i takt med färdigställandet, men nämner inget om hur de rent praktiskt går tillväga för att bedöma färdigställandegraden. Teligent använder som huvudprincip projektets löptid i beräkningen av färdigställandegraden. Företaget nämner dock inte hur beräkningen går till. Övriga företag beskriver i sina årsredovisningar hur de går tillväga för att fastställa färdigställandegraden. I de flesta fall bestäms färdigställandegraden utifrån parametrar som tid och kostnader för uppdraget.

Slutligen när det gäller upplysningar om belopp för väsentliga intäktsslag har nio av de elva företagen information om detta i sin årsredovisning. De flesta företagen har en uppdelning på belopp hänförliga till varuförsäljning och tjänsteförsäljning, men en del företag såsom exempelvis Frango har en ännu mer specificerad upplysning om intäktsslagen och skiljer på intäkter från programvaruförsäljning, konsulttjänster, underhåll och utbildning. ReadSoft och Enlight har inte en uppdelning på väsentliga intäktsslag, utan endast uppdelning på geografiska segment.

4.2.4 Kommunikationsutrustning

Samtliga fyra företag inom kategorin Kommunikationsutrustning har i sin årsredovisning upplysningar om vilka principer de tillämpar vid intäktsredovisning. Axis Communication och Viking Telecom har endast produktförsäljning, varvid endast upplysningar om dessa principer ges. Doro och Net Insight har dock både produktförsäljning och försäljning av tjänster och ger därför upplysningar om olika principer beroende på intäktsslag.

Då det endast är Net Insight som har pågående tjänsteuppdrag till fast pris är det endast de som kommer ifråga vid kravet på upplysningar om metod av fastställande av färdigställandegrad. Företaget anger metod för redovisning av intäkter som härstammar från deras pågående support och serviceavtal.

Vad gäller upplysningar om belopp för väsentliga intäktsslag anger Net Insight att deras intäkter huvudsakligen kommer från varuförsäljning och att de därför endast redovisar ett intäktsslag. Viking Telecom anger intäktsbelopp för geografiska områden och per affärsområde. Företaget skriver också att en nästan uteslutande del av faktureringen avser produkter. Axis Communication har en uppdelning av belopp på produktområden medan Doro gör en uppdelning mellan produktförsäljning, service och reparationer, underhåll och tekniskt service samt projektförsäljning.

4.2.5 Datorer och tillbehör

Samtliga tre företag inom kategorin Datorer och tillbehör, ACSC, MultiQ och XPonCard, har upplysningar om vilka redovisningsprinciper de använder vid bestämmandet av om deras intäkter får tas upp i redovisningen.

I företagens årsredovisningar nämns inte några pågående projekt, vilket vi tolkar som att de inte har några sådana. Detta medför att företagen inte heller är skyldiga att ange någon metod för färdigställandegraden, något som då förklarar avsaknaden av denna upplysning i samtliga tre företags årsredovisningar.

Enligt RR 11 är företagen också skyldiga att ange beloppen för väsentliga intäktslag, t ex hur stor del av intäkterna som är hänförliga till försäljning av varor respektive försäljning av tjänster. I ACSCs fall framgår detta av noterna till resultaträkningen där företaget har en uppdelning på tjänster och maskiner, tillbehör och reservdelar. Även XPonCard har en uppdelning på intäkter från tjänster och varor. MultiQ skriver att de endast har en rörelsegren, platta bildskärmar med tillbehör och att denna utgör indelningsgrunden.

4.2.6 Elektronisk utrustning och instrument

Inom kategorin Elektronisk utrustning och instrument har samtliga 13 företag upplysningar om sina redovisningsprinciper.

Det är endast tre av de 13 företagen, Lagercrantz Group, Scribona och OEM International som innehar tjänster som kräver en metod för fastställande av färdigställandegraden. Lagercrantz Group innehar pågående tjänsteuppdrag till fast pris och anger uttryckligen vilken metod de tillämpar. Även Scribona anger metod för fastställande av färdigställandegrad vid redovisning av sina support- och underhållsavtal. OEM International skriver inte uttryckligen att de innehar pågående tjänsteuppdrag till fast pris, men vi har ändå tolkat det som att de innehar denna typ av uppdrag (se vidare avsnitt 4.4.6). De nämner dock ingen metod för att fastställa färdigställandegraden för dessa uppdrag.

Företagen ska i sin årsredovisning lämna upplysningar om belopp för väsentliga intäktslag, t ex genom uppdelning på varuförsäljning respektive tjänsteuppdrag. Tre av företagen (Elektronikgruppen, FingerprintCards och Sensys Traffic) har inte dessa upplysningar i sina årsredovisningar utan visar endast en uppdelning av intäkter mellan olika geografiska marknader. Skanditek, OEM International, Beijer Electronics, Lagercrantz och Precise Biometrics redovisar belopp för intäkter per rörelsegrenar eller affärsområden. Pricer skriver att företaget endast

har en rörelsegren och att alla intäkter kommer från försäljning av deras ESL-system. Liknande är fallet för AudioDev som skriver att deras intäkter till allt väsentligt består av försäljning av tillverkade produkter. Digital Vision har en uppdelning av belopp beroende på produktområde, medan Partner Tech gör en uppdelning av intäkterna både på affärsenhet och mellan varuförsäljning och tjänsteuppdrag. Scribona gör en procentuell uppdelning av intäkter från varuförsäljning respektive tjänster.

4.2.7 Kontorsutrustning

Cashguard har upplysningar om vilka principer företaget tillämpar vid intäktsredovisning, både vid varuförsäljning och vid tjänsteuppdrag. Företaget erbjuder även butiken central information om betalningsflöden.

Företaget har intäkter från pågående tjänsteuppdrag till fast pris och lämnar även upplysningar om den metod de använder för att fastställa färdigställandegraden.

Vad gäller upplysningar om belopp för väsentliga intäktsslag skriver Cashguard att de inte tycker att denna upplysning är meningsfull då det endast finns ett affärsområde, system för automatisk kontanthantering.

4.2.8 Analys av upplysningar

Redovisningsprinciper

Enligt RR 11 måste företagen, i sin årsredovisning, lämna information om vilka principer de tillämpar vid sin intäktsredovisning. Detta innebär att samtliga principer som företaget använder sig av, måste finnas angivna i årsredovisningen. Om företaget har använt sig av principer och inte anger dessa i årsredovisningen, uppfyller de heller inte upplysningskravet. Då vi enbart studerar företagens årsredovisningar är det emellertid svårt för oss att veta om företaget har tillämpat några andra principer än de som anges där. Vi utgår därför från de intäktsslag verksamheten innehar och ser om det finns redovisningsprinciper angivna för dessa intäktsslag.

Av samtliga 56 företag är det så många som 54 stycken som i sina årsredovisningar har lämnat information om vilka redovisningsprinciper företaget använder sig av i sin intäktsredovisning. Det enda företag som inte har lämnat några sådana upplysningar, vilket även framgått ovan, är MSC Konsult, som endast skriver att de följer Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden, men som inte närmare anger vilka principer företaget använder vid sin intäktsredovisning. MSC Konsults brist på information om redovisningsprinciper kommer i hög grad att påverka vår fortsatta analys genom att vi därmed inte

kommer att kunna ta ställning till deras intäktsredovisning, varken för varu- eller tjänsteförsäljning. Ledstiernans brist på upplysningar om företagets principer för intäktsredovisning förklaras av att företaget inte har några traditionella intäkter och därmed inte behöver sådana upplysningar. Ledstiernans verksamhet består av investeringar i värdepapper och för dessa investeringar har de angivit utförliga redovisningsprinciper. Avsaknaden av principer för intäktsredovisning ersätts således av principer för värdepappersinnehav. Att företaget inte innehar information om sin intäktsredovisning kan således inte ses som att företaget misslyckats med att uppfylla normeringens upplysningskrav.

Senea skriver vilka redovisningsprinciper de har för intäkter från tjänsteuppdrag, men utelämnar principer för varuförsäljning trots att de nämner att de innehar detta i sin verksamhet. Frågan är då om företaget kan sägas uppfylla kraven i RR 11 om upplysningar. Rekommendationen säger att upplysningar ska lämnas om de principer företaget har tillämpat vid intäktsredovisningen. Att inte ange principer för varuförsäljningen är således inte att redovisa i enlighet med normeringen. Då det är god redovisningssed att följa normeringen och då god redovisningssed är stadgat i lag (BFL 4 kap 2 §, ÅRL 2 kap 2 §), kan Senea följaktligen anses bryta mot lagen när de inte redogör för hur de redovisat sina intäkter från varuförsäljningen. De uppfyller således bara delvis normgivningens upplysningskrav.

Metod för fastställande av färdigställandegrad

RR 11 säger att om företag har pågående tjänsteuppdrag till fast pris ska upplysningar lämnas om vilka metoder de använt för att fastställa färdigställandegraden. Av 56 företag är det totalt 37 som har någon form av pågående tjänst, exempelvis konsulttjänster eller support- och underhållsavtal, som kräver att företaget har en metod för fastställandet av färdigställandegraden. Av dessa har 29 upplysningar om vilken metod de använt i företaget. De flesta företagen har metoder som inkluderar parametrar såsom tid och kostnader. Detta stämmer väl överens med RR 11 p 24 som stadgar att företaget ska använda sig av den metod som tillförlitligt mäter det utförda arbetet. Vi anser att bedömningar baserade på andel utförda tjänster eller nedlagda kostnader kan ses som tillförlitliga, då det torde vara relativt enkelt för företagen att upprätta rutiner för att kontrollera hur stor del av arbetet som utförts alternativt hur mycket det kostat. Andra företag, såsom Scribona, Cashguard och Net Insight, använder sig istället av metoden att redovisa pågående arbeten linjärt över kontraktperioden. Även detta stämmer väl överens med normgivningen som säger att om ett tjänsteuppdrag består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen period ska inkomsten periodiseras linjärt över kontraktperioden.

Frango och Sign on skriver att de redovisar intäkterna från sina pågående tjänsteuppdrag när dessa har fullgjorts. Om intäktsredovisningen inte sker förrän tjänsteuppdraget är helt slutfört, anser vi att en metod för fastställande av färdigställandegraden inte behövs. Detta då färdigställandegraden vid ett slutfört arbete är 100 % och företaget således inte behöver fastställa hur stor del av det totala uppdraget som är utfört.

IFS har pågående fastprisuppdrag i form av både underhållsavtal och andra fastprisuppdrag. Företaget redovisar dock endast en metod för fastställandet av färdigställandegraden för underhållsavtalen. De kan därmed inte sägas uppfylla upplysningskravet i RR 11 helt och hållet.

Det är alltså endast fem företag som har pågående arbeten men inga upplysningar om metoden för fastställandet av färdigställandegraden. Varken Tietoerator, OEM International eller MSC Konsult nämner i sin årsredovisning något om hur de fastställer färdigställandegraden på sina pågående uppdrag och uppfyller därmed inte RR 11s krav på upplysningar. ReadSoft skriver att deras arbeten till fast pris intäktsförs enligt successiv vinstavräkning, d v s i takt med färdigställandet, men nämner inget om hur detta bedöms. Då de inte anger någon specifik metod för hur de bestämmer färdigställandet kan inte heller ReadSoft anses uppfylla RR 11s upplysningskrav. Vi anser inte heller att Teligent uppfyller upplysningskravet då företaget endast skriver att de använder projektets löptid i beräkningen, men inte anger något mer om på vilket sätt detta görs.

Väsentliga intäktsslag

Enligt normgivningen ska företag visa belopp för de intäktsslag som är väsentliga för verksamheten, antingen direkt i resultaträkningen eller i form av not. Enligt RR 11 är företagen således skyldiga att på ett eller annat sätt visa hur deras intäkter fördelar sig på bl a varuförsäljning och tjänsteuppdrag. Generellt anser vi inte att företag som valt att uppge hur intäkter fördelar sig på olika geografiska marknader samt för olika verksamhetsgrenar uppfyller normgivningen. Att uppge denna information finns stadgat i ÅRL kap 5 § 6, men detta är inte vad som avses i RR 11. Där framhävs istället att väsentliga intäktsslag, såsom varu- och tjänsteförsäljning, ska anges.

Av samtliga 56 företag är det 28 stycken som gör en uppdelning mellan intäkter från försäljning av varor, tjänster eller andra intäktsslag. Uppdelningen sker antingen med faktiska belopp eller genom en procentuell uppdelning av den totala omsättningen. Båda metoderna ger information om hur stora intäkter som går att hänföra till respektive intäktsslag och dessa 28 företag uppfyller därmed normgivningens upplysningskrav. Frågan är då varför övriga företag inte har gjort denna uppdelning, då RR 11 kräver det och det är lagstadgat att följa god

redovisningssed. I slutändan brukar det handla om kostnader och att företagen inte tycker att nyttan står i förhållande till kostnaderna. Vi ifrågasätter dock att kostnaderna för att, i årsredovisningen, ge upplysningar om belopp för väsentliga intäktslag skulle vara så höga att de motiverar ett avsteg från ett lagstadgat krav. Inte heller kan vi se att detta krav innebär mycket merarbete för företaget, då årsredovisningen i sig är ett så stort och omfattande projekt. Å andra sidan kanske företagen tänker ”många bäckar små...” och anser att, genom att skippa upplysningskravet för intäktslag, får ett område mindre att lägga tid och pengar på.

Det är sju företag som har en uppdelning av intäkter mellan olika rörelsegrenar eller affärsområden. Frågan är om detta kan anses uppfylla det krav som RR 11 ställer, då rekommendationen uttryckligen nämner att intäktslag såsom varuförsäljning och tjänsteuppdrag ska anges. Det kan vara så att företagen har renodlat sin verksamhet, så att det enbart existerar exempelvis programvaruförsäljning inom en rörelsegren eller ett affärsområde. Skulle så vara fallet får företaget anses uppfylla RR 11s krav på upplysningar om väsentliga intäktslag. Skanditek, OEM International, Beijer Electronics och Precise Biometrics redovisar alla belopp för intäkter per rörelsegrenar eller affärsområden. I de här fallen innehåller företagens rörelsegrenar eller affärsområden både varor och tjänster såsom service, support, underhåll och anpassning av produkter. Inte heller i Tietoenators, Lagercrantz eller Softronics fall verkar det finnas en renodling av intäktslag utan det förekommer försäljning av både varor och tjänster inom företagens olika affärsområden. Dessa företag kan därmed inte sägas uppfylla kravet om upplysningar för väsentliga intäktslag fullt ut.

Pricer, MultiQ och Cashguard skriver att de inte anser att en uppdelning mellan väsentliga intäktslag är nödvändig då de endast har intäkter från en rörelsegren eller ett affärsområde. Även i dessa fall kan en sådan upplysning uppfylla normgivningens krav om fallet är sådant att rörelsegrenarna eller affärsområdena är renodlade och endast innehåller intäkter från antingen varu- eller tjänsteförsäljning. Pricer har endast en rörelsegren och skriver dessutom att alla intäkter kommer från försäljning av deras ESL-system. Då det endast förekommer varuförsäljning kan inte Pricer anses behöva någon uppdelning mellan intäktslag och vi anser därmed att de uppfyller upplysningskravet. I sina redovisningsprinciper skriver MultiQ att de har intäkter från både varor och tjänster. Företaget anger endast intäkter från en rörelsegren och då de faktiskt har intäkter från både varu- och tjänsteförsäljning anser vi att en uppdelning mellan varor och tjänster hade varit nödvändig för att företaget helt ska anses följa RR 11. För Cashguards del innehåller företaget enda affärsområde intäkter från både försäljning av varor och från servicekontrakt. En uppdelning mellan intäktslag

hade alltså varit upplysande även här och Cashguard uppfyller därmed inte normgivningens upplysningskrav fullt ut.

Digital Vision och Axis Communication har en uppdelning av belopp mellan produktområden. Då företagen inte har några intäkter från tjänsteuppdrag härstammar samtliga av företagens intäkter från intäktsslaget varuförsäljning. De båda företagen uppfyller därmed kravet på upplysningar om väsentliga intäktsslag.

Viking Telecom anger att en nästan uteslutande del av fakturering avser produkter. Detsamma gäller för Net Insight som skriver att deras intäkter främst härstammar ifrån varuförsäljning och för AudioDev som anger att deras intäkter till allt väsentligt kommer ifrån produktförsäljning. Viking Telecom och AudioDev har i sina årsredovisningar ingen information som tyder på att företagen skulle ha några intäkter som härstammar från tjänsteuppdrag och företagen uppfyller därmed RR 11s upplysningskrav helt. I Net Insights fall finns det däremot upplysningar i noterna om att företaget även har intäkter från support och serviceavtal och därför anser vi att en uppdelning mellan intäktsslagen är nödvändig. En fråga som vi dock kan ställa oss är vad väsentliga intäktsslag innebär för Net Insight. Nu finns det endast ett gemensamt belopp för nettoomsättningen i Net Insights årsredovisning och det är därmed svårt för oss att avgöra om intäkterna från företagets support och serviceavtal är väsentliga. Vi anser att eftersom det inte finns en möjlighet för oss att genom årsredovisningen se vad som är väsentliga intäktsslag eller inte, så borde företaget således ha en uppdelning däremellan. Företaget uppfyller därmed inte helt normgivningens krav på upplysningar om belopp för väsentliga intäktsslag.

Ledstiernan är det företag som inte har några traditionella intäkter och som därför inte heller har någon uppdelning på väsentliga intäktsslag. Deras överlevnad består i allt väsentligt av den vinst de erhåller vid avyttring av de företag de investerat i. Att ha en uppdelning som avser väsentliga intäktsslag är således inte aktuellt i Ledstiernans fall, varför avsaknaden av information accepteras. Öriga företags avsaknad av denna information är inte acceptabel och de uppfyller därmed inte RR 11 krav på upplysningar om väsentliga intäktsslag.

| Upplysningar | Principer för intäktsredovisning | Metod för fastställande av förligställandegrad (vid pågående arbete) | Belopp för väsentliga intäktslag |
|---|----------------------------------|--|----------------------------------|
| Internetrelaterad programvara och tjänster | | | |
| Aspiro | X | | X |
| Mandator | X | X | X |
| Framfab | X | X | X |
| Icon Medialab | X | X | - |
| Ledstiernan | | | |
| Nocom | X | X | X |
| Sign on | X | | X |
| | | | |
| IT-konsulter | | | |
| AcandoFrontec | X | X | - |
| BTS Group | X | X | X |
| Cyber com | X | X | X |
| Know it | X | X | - |
| Modul 1 | X | X | - |
| MSC Konsult | - | - | - |
| Novotek | X | X | - |
| Prevas | X | X | X |
| Proact | X | X | X |
| Resco | X | X | - |
| RKS | X | X | X |
| Semcon | X | X | X |
| Sigma | X | X | X |
| Softronic | X | X | (X) |
| Tietoenator | X | - | (X) |
| TurnIT | X | X | X |
| WM-Data | X | X | X |
| | | | |
| Programvara | | | |
| Protect Data | X | X | X |
| Teligent | X | - | X |
| ReadSoft | X | - | - |
| Enlight | X | | - |
| Frango | X | | X |
| IAR Systems | X | X | X |
| Protect Data | X | X | X |
| Senea | (X) | X | X |
| IFS | X | (X) | X |
| Jeeves | X | X | X |
| Daydream | X | X | X |

| Upplysningar | Principer för intäktsredovisning | Metod för fastställande av förligställandegrad (vid pågående arbete) | Belopp för väsentliga intäktslag |
|--|----------------------------------|--|----------------------------------|
| Kommunikationsutrustning | | | |
| Axis Communications | X | | X |
| Doro | X | | X |
| Net Insight | X | X | (X) |
| Viking Telecom | X | | X |
| | | | |
| Datorer och tillbehör | | | |
| ACSC | X | | X |
| MultiQ | X | | (X) |
| XPonCard Group | X | | X |
| | | | |
| Elektronisk utrustning och instrument | | | |
| AudioDev | X | | X |
| Beijer Electronics | X | | (X) |
| Digital Vision | X | | X |
| Elektronikgruppen | X | | - |
| FingerprintCards | X | | - |
| Lagercrantz Group | X | X | (X) |
| OEM International | X | - | (X) |
| Partner Tech | X | | X |
| Precise Biometrics | X | | (X) |
| Pricer | X | | X |
| Sensys Traffic | X | | - |
| Skanditek | X | | (X) |
| Scribona | X | X | X |
| | | | |
| Kontorsutrustning | | | |
| Cashguard | X | X | (X) |

Ja/Nej = Företaget har/har inte aktuell inkomstkälla
 X = Företaget uppfyller det aktuella villkoret till fullo
 (X) = Företaget uppfyller det aktuella villkoret delvis
 - = Företaget uppfyller inte det aktuella villkoret
 Tom ruta = Företaget behöver inte uppfylla det aktuella villkoret

Figur 4.1. Sammanfattning av företagens efterlevnad vid givande av upplysningar

4.3 Varuförsäljning

De intäktsslag som de undersökta IT-företagen innehar och som hamnar under rubriken varuförsäljning, är bl a försäljning av hård- respektive mjukvaror. Vanligt förekommande är även försäljning av licenser, d v s en nyttjanderätt till programvaran. Vi har valt att placera intäkter av detta slag under rubriken varuförsäljning, men detta val har emellertid inte varit en självklarhet. Längre diskuterades det om licensintäkter verkligen var varuförsäljning eller om det kanske snarare skulle ses som en tjänst. Vi ansåg dock att det inte rör sig om en tjänst då det inte är en person på företaget som utför något för kundens räkning. Det är visserligen heller inte en materiell produkt som fysiskt existerar, men vi anser ändå att det är en produkt om än i immateriell form. Det rör sig således om en immateriell rättighet där vi anser att intäkterna i högre grad är att se som intäkter från varuförsäljning än från tjänsteuppdrag. Därmed har vi valt att placera licensförsäljning under rubriken varuförsäljning.

4.3.1 Internetrelaterad programvara och tjänster

I kategorin för Internetrelaterad programvara och tjänster har företagen valt att koncentrera sin verksamhet till utförandet av olika tjänster och bedriver inte försäljning av varor i så stor utsträckning. Varuförsäljningen fungerar mera som ett komplement till den övriga verksamheten och intäkterna här består främst av försäljning av nyttjanderätter till programvarorna (licensförsäljning). Endast tre av sju företag bedriver denna typ av försäljning. Mandator och Nocom anger att de tar upp intäkterna när leverans har fullgjorts, och Sign on redovisar intäkten när kunden har förvärvat licensen.

4.3.2 IT-konsulter

Företagen i denna kategori innehar mestadels varuförsäljning i form av programvaror och därtill hörande nyttjanderätt till dessa (licensförsäljning). Tio av 17 företag har försäljning av varor och av dessa tillämpar nio principen att intäkter redovisas vid leverans av varorna. Modul 1 förtydligar att inga förpliktelser får återstå och AcandoFrontec uttrycker att fakturering även måste ha skett och att fordran bör förfalla inom tolv månader. TurnIT och Softronic redovisar försäljning av ordinära varor enligt principen att intäkten tas upp när det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla dem, att väsentliga risker och fördelar övergått till köparen samt att intäktsbeloppet kan beräknas tillförlitligt. När det gäller licensförsäljning tillämpar TurnIT den ovannämnda principen om fullgjord leverans, medan Softronic redovisar intäkterna från sina sk ITM-licenser periodiserat över avtalsperioden. Denna redovisningsprincip är

densamma som många företag tillämpar vid support- och underhållsavtal (se vidare 4.4).

4.3.3 Programvara

Daydream är det enda företag i kategorin programvaruföretag som inte har intäkter från varuförsäljning. Nio av de resterande tio företagen anger att de intäktsredovisar efter det att leverans har skett till kund. En del företag nämner även andra villkor som företaget använder sig av i sin intäktsredovisning, såsom att bindande avtal ska föreligga (ReadSoft), att kunden inte längre ska ha rätt till annullering av avtalet (Jeeves) eller att det inte får förekomma returrätt eller osedvanliga kredittider (Protect Data). Även IFS berör de villkor som precis har nämnts. Senea är det enda företaget i denna grupp som inte lämnar någon information alls om hur de redovisar intäkter från sin varuförsäljning.

4.3.4 Kommunikationsutrustning

Samtliga företag inom kategorin kommunikationsutrustning har intäkter som kommer från varuförsäljning. Tre av företagen (Doro, Net Insight och Viking Telecom) upplyser om att intäkterna redovisas när riskerna och rättigheterna som är förknippade med den sålda varan övergår till köparen och att detta oftast sker vid leverans. Doro nämner även uttryckligen att priset ska vara fastställt och att det ska vara sannolikt att en inkassering av fordran kan ske. Även Axis Communications anger att intäktsredovisning sker vid varans leverans, men att företaget också måste ha kundens acceptans. Viking Telecom har förutom försäljning och intäktsföring av produkter även intäkter från försäljningen av kompletta system. För dessa system sker intäktsredovisning efter installation då risker och förmåner har övergått till kunden.

4.3.5 Datorer och tillbehör

Alla tre företagen har inkomster från försäljning av varor. I samtliga fall anges i årsredovisningarna att inkomsten redovisas som en intäkt i resultaträkningen när leverans till kund har skett.

4.3.6 Elektronisk utrustning och instrument

Samtliga företag inom elektronisk utrustning och instrument har intäkter från varuförsäljning. OEM International skriver uttryckligen i sin årsredovisning att de kriterier som anges i RR 11 ska vara uppfyllda för att företaget ska få redovisa sina intäkter. Sju av tretton företag anger istället att deras intäkter tas upp när leverans till kund har skett. Digital Vision och Partner Tech anger att de har intäkter från varuförsäljning, men tar endast upp ett av de villkor som nämns i

RR 11, nämligen att intäkter redovisas när risken för varan har övergått till kunden. Partner Tech skriver dessutom att risken för varan normalt övergår vid leverans. Scribona anger att de redovisar intäkter av varuförsäljning vid den tidpunkt då huvudsakligen alla risker och förmåner övergått till köparen och när koncernen inte längre har besittning eller kontroll över varorna, samt när intäkterna kan mätas på ett tillförlitligt sätt. Pricer och FingerprintCards anger även de att redovisning av intäkterna sker enligt RR 11, men specificerar endast tre av de fyra villkoren.

4.3.7 Kontorsutrustning

Intäkter från försäljning av varor redovisas hos Cashguard vid leverans. Företaget skriver att de redovisar sina intäkter efter att kunden har lämnat leveransgodkännande och fakturering har skett.

4.3.8 Analys av varuförsäljning

I RR 11 specificeras ett antal kriterier som enligt Redovisningsrådet måste vara uppfyllda för att en inkomst ska få tas upp som en intäkt i företagets resultaträkning. Det krävs att väsentliga risker och förmåner har övergått till köparen, att inkomster och utgifter kan beräknas tillförlitligt samt att det är sannolikt att säljaren får betalt. Av de företag vi har undersökt är det endast ett (OEM International) som bland sina redovisningsprinciper anger samtliga dessa fyra kriterier. Det vanligaste förefaller dock istället vara att företagen anger att de tar upp sina intäkter när leverans till kund har skett/leverans till kund är fullgjord, samt att företagen i enstaka fall även ställer upp ytterligare något kriterium. Frågan är då vilka av villkoren i RR 11 som kan anses vara uppfyllda vid den tidpunkten då leverans har skett alternativt fullgjorts?

Det första som måste diskuteras är huruvida väsentliga risker och förmåner kan sägas ha övergått till köparen när leverans har skett respektive fullgjorts. Enligt civilrättsliga regler anses äganderätten och således riskerna och förmånerna till en vara tillfalla köparen då denne får varan i sin besittning, alternativt i den stund då varan överlämnats till ett självständigt fraktbolag. Med utgångspunkt i detta argument anser vi således att det är troligt att den sålda varan vid fullgjord leverans har kommit i köparens besittning och att väsentliga risker och förmåner då har traderats. Det första kriteriet RR 11 ställer upp kan således anses vara uppfyllt när företagen skriver att intäktsföring sker vid leverans till kund, dock endast under förutsättning att säljaren inte behåller några väsentliga risker som är förknippade med varan. Det finns ett flertal situationer som kan utgöra exempel på när säljaren har behållit risker och förmåner. Ett exempel kan vara om säljaren behåller ett åtagande gentemot köparen avseende varans funktion och som inte

kan anses omfattas av normala garantivillkor. Ytterligare en situation föreligger om köparen har rätt att häva köpet, av skäl som visserligen finns specificerade i köpeavtalet, men om säljaren har svårt att bedöma hur stor sannolikheten är att hävning verkligen kommer att ske. Det är endast ett fåtal av de företag vi har undersökt som speciellt anger bland sina redovisningsprinciper att intäktsföring inte sker förrän det t ex kan konstateras att kunden inte längre har rätt till annullering av köpeavtalet (Jeeves och Protect Data), samt att säljaren inte längre ska ha besittning eller kontroll över varorna (Scribona). Frågan är nu om även de företag som inte klart anger att de väntar med intäktsföringen tills exempelvis köparen inte längre har någon returrätt, ska anses uppfylla det första kriteriet RR 11 ställer upp. Kan det anses ligga i uttrycken ”leverans har skett” respektive ”fullgjord leverans” att äganderätten har övergått till köparen samt att säljaren inte längre har kvar risker och förmåner förknippade med varan? Vi anser, som framgått av resonemanget ovan, att då leverans har skett respektive fullgjorts har äganderätten, och därmed väsentliga risker och förmåner för varan, övergått till köparen, vilket medför att första villkoret i dessa fall uppfylls.

Därefter uppstår frågan huruvida det vid leveranstidpunkten kan säkerställas att inkomsterna och utgifterna kan beräknas tillförlitligt. Vi anser att den största svårigheten med dessa villkor är att utröna vad som krävs för att en beräkning ska anses vara tillförlitlig. För att utgifterna som är förknippade med produktionen av en viss vara ska kunna beräknas tillförlitligt, torde det krävas att företaget, i produktionsprocessen, kan skilja ut vilka åtgärder som kan hänföras till den aktuella varan samt att företaget kan ta fram kostnaderna för dessa åtgärder. När det vidare gäller den tillförlitliga beräkningen av utgifterna anser vi att vid den tidpunkt då leverans har skett/fullgjorts, har företaget haft alla de kostnader som direkt kan förknippas med varan. Varan har blivit såväl producerad som levererad och så länge kostnaderna för det kan urskiljas och beräknas på ett korrekt sätt anser vi att villkoret där utgifterna ska kunna beräknas tillförlitligt uppfylls. Visserligen kan kostnader som är förknippade med varan uppkomma i efterhand, såsom administrationskostnader, men då dessa likväl kan räknas till företagets gemensamma kostnader, anser vi inte att denna utgift ska hindra inkomsten från att redovisas som intäkt.

Något som enligt vår mening torde krävas för att en inkomst ska kunna beräknas tillförlitligt är att ett pris fastställts. Saknas ett fastställt pris kan det inte vara möjligt att tillförlitligt beräkna inkomstens storlek, eftersom säljaren då inte vet storleken på det vederlag han kommer att erhålla. Bland de företag vi har undersökt är det endast tre stycken som antingen indirekt eller direkt anger att ett pris måste vara fastställt för att intäktsredovisning ska få ske. Cashguard och AcandoFrontec anger att de väntar med intäktsredovisningen tills fakturering skett, vilket innebär att ett pris dessförinnan har fastställts, och Doro anger

uttryckligen att priset måste vara fastställt. Vid första anblicken förefaller således endast ett fåtal företag uppfylla kriteriet att inkomsten måste kunna beräknas tillförlitligt. Vi finner det dock troligt att de flesta företag anser att det av formuleringen ”vid fullgjord leverans” implicit framgår att priset kan beräknas tillförlitligt. Detta eftersom en vara inte torde avlämnas för leverans utan att säljare och köpare dessförinnan, antingen muntligt eller skriftligt, kommit överens om priset och därtill övriga leveransvillkor. Vi anser således att det är troligt att inkomsten kan beräknas tillförlitligt då leverans har skett respektive fullgjorts.

När det gäller det fjärde villkoret är frågan huruvida tidpunkten då leverans har skett respektive fullgjorts kan anses innefatta att det är sannolikt att säljaren kommer att få betalt. Vi anser att företagen uppfyller detta villkor när de anger att de väntar med intäktsföringen tills dess att leverans till kund har skett. Detta eftersom vi finner det troligt att säljaren inte har någon anledning att betvivla att betalning kommer att ske, såvida han inte har anledning att misstänka att kunden är på obestånd. Om säljaren hade varit tveksam till huruvida han skulle få betalt eller inte, hade leveransen aldrig fullgjorts och företaget hade följaktligen inte heller tagit upp den aktuella intäkten. Ett företag (Axis Communications) tydliggör det hela något då de anger att intäktsredovisningen sker vid leverans av varan, men att de dessutom måste ha fått kundens svar på att de faktiskt accepterar den aktuella leveransen. Trots att vi, som framgått ovan, anser att det i uttrycket ”leverans har skett/fullgjorts” kan anses innebära att det är sannolikt att säljaren kommer att få betalt, måste vi ändå tillstå att det blir tydligare i Axis Communications fall. Detta då sannolikheten att säljaren ska få betalt torde öka när kunden faktiskt accepterar en leverans.

De flesta företag anger således att en intäkt tas upp vid leveranstidpunkten och med utgångspunkt i den ovan förda diskussionen kan vi därför slå fast att vi anser att samtliga villkor i RR 11 är uppfyllda vid denna tidpunkt.

Det finns emellertid även ett par företag som inte nämner något om leveranstidpunkten, utan endast specificerar ett par av de villkor som ställs upp i normgivningen. Det finns även ett företag (Senea) som inte lämnar någon information alls om vilka principer de använder i sin redovisning av intäkter från varuförsäljning. Att överhuvudtaget inte lämna någon information kan ha sin förklaring i brist på förståelse för regelverket och normgivningen eller att företagen inte anser att de har betydande intäkter av detta slag och därför inte uppger några redovisningsprinciper. En annan förklaring kan vara att de helt enkelt har ignorerat god redovisningssed och därmed brutit mot lagen där detta stadgas. Vi anser således att i dessa fall efterlever företagen inte Redovisningsrådets rekommendation.

| Varuförsäljning | Har sådana intäkter | Överfört väsentliga risker och förmåner (ägaranderätten övergått) | Inkomsten kan beräknas tillförlitligt | Sannolikt att säljaren får betalt | Utgifter kan beräknas tillförlitligt |
|---|---------------------|---|---------------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|
| Internetrelaterad programvara och tjänster | | | | | |
| Aspiro | Nej | | | | |
| Mandator | Ja | X | X | X | X |
| Framfab | Nej | | | | |
| Icon Medialab | Nej | | | | |
| Ledstiernan | Nej | | | | |
| Nocom | Ja | X | X | X | X |
| Sign on | Ja | X | X | X | |
| IT-konsulter | | | | | |
| AcandoFrontec | Ja | X | X | X | X |
| BTS Group | Nej | | | | |
| Cyber com | Nej | | | | |
| Know it | Nej | | | | |
| Modul 1 | Ja | X | X | X | X |
| MSC Konsult | Nej | | | | |
| Novotek | Nej | | | | |
| Prevas | Ja | X | X | X | X |
| Proact | Ja | X | X | X | X |
| Resco | Nej | | | | |
| RKS | Nej | | | | |
| Semcon | Ja | X | X | X | X |
| Sigma | Ja | X | X | X | X |
| Softronic | Ja | X | X | X | (X) |
| Tietoenator | Ja | X | X | X | X |
| TurnIT | Ja | X | X | X | (X) |
| WM-Data | Ja | X | X | X | X |
| Programvara | | | | | |
| Trio | Ja | X | X | X | X |
| Teligent | Ja | X | X | X | X |
| ReadSoft | Ja | X | X | X | X |
| Enlight | Ja | X | X | X | X |
| Frango | Ja | X | X | X | X |
| IAR Systems | Ja | X | X | X | X |
| Protect Data | Ja | X | X | X | X |
| Senea | Ja | - | - | - | - |
| IFS | Ja | X | X | X | X |
| Jeeves | Ja | X | X | X | X |
| Daydream | Nej | | | | |

| Varuförsäljning | Har sådana intäkter | Överfört väsentliga risker och förmåner (ägaranderätten övergått) | Inkomsten kan beräknas tillförlitligt | Sannolikt att säljaren får betalt | Utgifter kan beräknas tillförlitligt |
|--|---------------------|---|---------------------------------------|-----------------------------------|--------------------------------------|
| Kommunikationsutrustning | | | | | |
| Axis Communications | Ja | X | X | X | X |
| Doro | Ja | X | X | X | X |
| Net Insight | Ja | X | X | X | X |
| Viking Telecom | Ja | X | X | X | X |
| Datorer och tillbehör | | | | | |
| ACSC | Ja | X | X | X | X |
| MultiQ | Ja | X | X | X | X |
| XPonCard Group | Ja | X | X | X | X |
| Elektronisk utrustning och instrument | | | | | |
| AudioDev | Ja | X | X | X | X |
| Beijer Electronics | Ja | X | X | X | X |
| Digital Vision | Ja | X | - | - | - |
| Elektronikgruppen | Ja | X | X | X | X |
| FingerprintCards | Ja | X | X | X | - |
| Lagercrantz Group | Ja | X | X | X | X |
| OEM International | Ja | X | X | X | X |
| Partner Tech | Ja | X | (X) | (X) | (X) |
| Precise Biometrics | Ja | X | X | X | X |
| Pricer | Ja | X | X | X | - |
| Sensys Traffic | Ja | X | X | X | X |
| Skanditek | Ja | X | X | X | X |
| Scribona | Ja | X | X | - | - |
| Kontorsutrustning | | | | | |
| Cashguard | Ja | X | X | X | X |

Ja/Nej = Företaget har/har inte aktuell inkomstkälla
 X = Företaget uppfyller det aktuella villkoret till fullo
 (X) = Företaget uppfyller det aktuella villkoret delvis
 - = Företaget uppfyller inte det aktuella villkoret
 Tom ruta = Företaget behöver inte uppfylla det aktuella villkoret

Figur 4.2. Sammanfattning av företagens efterlevnad vid varuförsäljning

4.4 Tjänsteuppdrag till fast pris

När säljare och köpare har kommit överens om ett fast pris för hela uppdraget eller som ett fast pris per tjänst benämns detta fastprisuppdrag. I teorin har fyra villkor ställts upp som måste vara uppfyllda för att intäktsredovisning ska få ske; (1) att inkomsten kan beräknas tillförlitligt, (2) att det är sannolikt att säljaren får betalt, (3) att färdigställandegraden kan beräknas tillförlitligt samt (4) att utgifterna kan beräknas tillförlitligt.

4.4.1 Internetrelaterad programvara och tjänster

Mandator, Framfab och Icon Medialab innehar samtliga konsulttjänster som karakteriseras som pågående fastprisuppdrag. Intäkterna från dessa fastprisuppdrag redovisas i förhållande till färdigställandegraden. Som mått för att fastställa färdigställandegraden använder två företag sig av nedlagda kostnader för projektet i förhållande till totala kostnader och ett företag sig av antal utförda arbetstimmar. Samtliga tre företag undersöker även om det finns förlustrisker i projekten och skulle så vara fallet, redovisas dessa omgående som en kostnad.

Företagen innehar också tjänster i form av underhåll och support till kund. Dessa avtal skiljer sig från övriga då kunden till ett i förväg bestämt pris kan utnyttja ett obestämt antal tjänster från företaget, beroende på vilka uppgraderingar kunden önskar av sitt ursprungliga program. Både Nocom och Icon Medialab innehar underhålls- och supportavtal och båda redovisar detta linjärt över avtalsperioden. Då företaget inte vet i vilken utsträckning kunden kommer att behöva utnyttja supporten respektive underhållsservicen, förespråkar RR 11 p 25 att inkomsten ska redovisas linjärt över avtalsperioden, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Sign on intäktsredovisar sina intäkter från tjänsteuppdrag i sin helhet, när kunden fått åtkomst till tjänsten eller när tjänsten är slutförd. Vid denna tidpunkt finns det således inget skäl till att bestämma färdigställandegraden. Aspiro bedriver verksamhet med tjänster som laddas ned via Internet och den princip som tillämpas är att intäkterna från redovisas när nedladdning sker. Tillfället då nedladdning sker kan anses ha samma innebörd som att leverans har skett. Ledstian har inte uppgett några principer för intäktsredovisning vilket gör att vi heller inte kan bedöma om de uppfyller normgivningen.

4.4.2 IT-konsulter

Samtliga företag, förutom MSC Konsult som inte uppger någon information om intäktsredovisningen, innehar intäkter från konsultuppdrag till fast pris. Dessa 16

företag nämner att uppdraget intäktsförs i förhållande till färdigställandegraden. Metoden för att fastställa färdigställandegraden benämner 13 av 16 företag som kostnaden för nedlagt arbete i förhållande till den totala prognostiserade kostnaden. Av övriga företag specificerar Cyber com och Softronic sin valda metod ytterligare och uppger att färdigställandegraden beräknas på antalet utförda timmar i relation till uppdragets uppskattade totala antal arbetstimmar. Tietoenator har utelämnat information angående vilken metod de tillämpar för att fastställa färdigställandegraden. Vidare kan uppdraget medföra förluster för företaget. Sex av företagen uppger att de omgående redovisar sådana förluster som en kostnad, medan ytterligare tre företag uppger att de samma år gör en avsättning för förlusten.

Sex av företagen uppger att de utför support och underhåll av sålda programvaror till sina kunder. Denna tjänst innebär vanligtvis att ingen i förväg vet hur mycket support kunden kommer att utnyttja. Samtliga sex företag redovisar därför intäkterna från support- och underhållsavtal periodiserat över avtalsperioden. Av dessa är det tre företag som dessutom ger upplysningar om att redovisning sker linjärt över avtalsperioden.

4.4.3 Programvara

Sju företag innehar konsulttjänster som utförs enligt pågående fastprisavtal. Samtliga uppger att de redovisar dessa intäkter i takt med färdigställandegraden. Jeeves, Trio, IAR Systems och Senea använder nedlagda uppdragskostnader i förhållande till hela projektets beräknade uppdragskostnader för att fastställa färdigställandegraden och Trio förtydligar dessutom att antal timmar kan användas för att beräkna kostnaden. Daydream använder sig, i likhet med Trio, av nedlagda antal timmar i relation till totalt beräknad projekttid som mått. Teligent uppger att för att fastställa färdigställandegraden används projektets löptid, men går inte närmare in på metoden. ReadSoft skriver endast att uppdragen intäktsförs i takt med färdigställandet enligt successiv vinstavräkning, men uppger heller inget om hur företaget beräknar färdigställandegraden. Fem av de sju ovanstående företagen anger dessutom att om projektet innehåller befarade förluster ska dessa redovisas omgående som en kostnad alternativt som en avsättning.

IFS, Frango, Jeeves, Protect Data, ReadSoft och Teligent innehar samtliga intäkter från sk support och underhållstjänster, vilket innebär att ett fast pris är bestämt, men att utfallet av antal tjänster som kunden erhåller inte i förväg kan fastställas. Alla sex företag redovisar inkomsten periodiserat över avtalstiden, vanligtvis linjärt.

Andra tjänster där varaktigheten inte sträcker sig över någon längre tidsperiod, kan lämpligen redovisas när tjänsterna i sin helhet är utförda. Enligt är det företag, liksom IFS, Frango och IAR Systems, som redovisar intäkter från konsulttjänster när uppdragen är slutförda.

4.4.4 Kommunikationsutrustning

Net Insight är det enda företaget i kategorin som redovisar intäkter från tjänsteuppdrag till fast pris. Intäkterna härstammar från underhålls- och serviceavtal och intäktsredovisas linjärt över kontraktperioden, då företaget inte funnit någon metod som bättre återspeglar färdigställandegraden.

4.4.5 Datorer och tillbehör

I kategorin datorer och tillbehör har samtliga tre företag intäkter som härstammar från tjänsteuppdrag utförda till fastpris. ACSC anger att de redovisar intäkterna när tjänsten blivit tillhandahållen, medan både MultiQ och XPonCard uppger att intäkten tas upp när tjänsten levererats till kund. I samtliga tre fall innebär det att intäkten inte tas upp förrän tjänsten är slutförd.

4.4.6 Elektronisk utrustning och instrument

Två av företagen inom denna kategori innehar intäkter från pågående tjänsteuppdrag till fast pris. LagercrantzGroup skriver att dessa redovisas successivt i takt med färdigställandegraden, som baseras på upparbetade kostnader vid periodens slut i förhållande till totala kostnader. Om ett projekt kan medföra en befarad förlust görs omgående en avsättning för detta. OEM International skriver inte uttryckligen att de innehar pågående tjänsteuppdrag, men anger att försäljning av tjänster redovisas när normgivningens följande villkor är uppfyllda; (1) att inkomsten som är hänförlig till uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, (2) att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillfaller säljaren samt (3) att utgifter som uppkommit och utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det sist angivna villkoret ger incitament om att det rör sig om pågående tjänsteuppdrag till fast pris, då även de totala utgifterna måste kunna fastställas. Om dessa båda utgifter kan fastställas kan även färdigställandegraden beräknas på ett tillförlitligt sätt. Indirekt anges därför även normgivningens fjärde villkor.

När det gäller service och underhåll är Scribona det enda företag som uttalar sig att de innehar denna typ av tjänst. Intäkterna från dessa avtal redovisas linjärt över kontraktperioden.

Fyra av företagen (Partner Tech, Sensys Traffic, Skanditek och Scribona) innehar tjänster där intäkterna redovisas när uppdraget är slutfört. Partner Tech förtydligar att risker och rättigheter som är förknippade med ägandet ska ha övergått till kund, samt att priset ska ha fastställts för att intäktsredovisning ska få ske. Skanditek uppger att tjänster tas upp i redovisningen efter leverans till kund. Detta tolkar vi som den tidpunkt när tjänsten har blivit utförd hos kunden.

Även FingerprintCards innehar försäljning av tjänster, men vi har svårt att utläsa vilken typ av tjänst det rör sig om. De anger endast att redovisning sker när tre av fyra villkor i normgivningen är uppfyllda, nämligen att inkomsterna liksom utgifterna ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt samt att de ekonomiska fördelarna ska tillfalla företaget.

Avslutningsvis verkar Pricer, i sin verksamhetsbeskrivning, inneha tjänster såsom support, underhåll och behovsanalyser av företag, men nämner inga specifika principer för intäktsredovisning av dessa tjänster. Vi antar således att de allmänna principerna för intäktsredovisning som nämns i årsredovisningen, är de som företaget tillämpar för redovisning av tjänster. Villkoren som uppges är att det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna tillfaller företaget samt att dessa kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

4.4.7 Kontorsutrustning

Cashguard innehar intäkter från servicekontrakt som de valt att redovisa linjärt över den aktuella kontraktperioden.

4.4.8 Analys av tjänsteuppdrag till fast pris

Vi har ovan studerat de 56 företagen och kommit fram till att 46 företag innehar någon form av tjänsteuppdrag till fast pris. Beroende på vilken typ av tjänst det rör sig om kan vi urskilja tre olika sätt att redovisa intäkterna; (1) pågående tjänsteuppdrag som redovisas enligt metoden för successiv vinstavräkning, (2) support- och underhållsavtal som även de redovisas successivt men som periodiseras över kontraktets löptid samt (3) tjänster som redovisas när de är utförda i sin helhet. Generellt ser vi en trend att bland de första företagsgrupperna (Internetrelaterad programvara och tjänster, IT-konsulter och till viss del programvara) dominerar pågående tjänsteuppdrag och till viss del även linjär redovisning av intäkterna. Detta förekommer däremot i mindre utsträckning bland de senare företagsgrupperna (kommunikationsutrustning, datorer och tillbehör, elektronisk utrustning och instrument samt kontorsutrustning). Tvärtom gäller för tjänster som redovisas när de är utförda i sin helhet, där vi ser en större dominans bland de senare företagsgrupperna och en tillämpning i mindre utsträckning bland

de första företagsgrupperna. Vi kommer nedan att behandla dessa tre redovisningssätt var för sig, för att diskutera om villkoren som finns uppställda i normgivningen efterlevs av företagen.

Pågående tjänsteuppdrag

Tjänsteuppdrag som sträcker sig över en längre period, ibland över olika redovisningsperioder, redovisas vanligen som pågående tjänsteuppdrag. I de IT-företag vi har studerat handlar det ofta om konsulttjänster. Normgivningen förespråkar att pågående tjänsteuppdrag bör redovisas enligt metoden successiv vinstavräkning, för att ge en så rättvisande bild som möjligt av intjänandet. Om företaget skulle vänta med att intäktsredovisa tills dess att hela uppdraget var slutfört, skulle företagets intressenter inte se det verkliga resultatet. Stora inkomster skulle ligga och vänta på att bli upptagna som intäkter och det resultat som företaget skulle presentera hade inte gett en så rättvisande bild som möjligt.

Av de 46 företag som har tjänsteuppdrag till fast pris är det 28 företag som har pågående tjänsteuppdrag. De företag som redovisar pågående tjänsteuppdrag anger att redovisning sker i takt med färdigställandegraden. Denna information tillsammans med eventuell metod för hur färdigställandegraden fastställs är den princip för intäktsredovisning som företagen anger i sin årsredovisning. Frågan är om och i vilken utsträckning denna princip lever upp till de fyra villkor som ställts upp i normgivningen, nämligen att (1) inkomsten kan beräknas tillförlitligt, (2) det är sannolikt att säljaren får betalt, (3) färdigställandegraden kan beräknas tillförlitligt samt (4) utgiften kan beräknas tillförlitligt?

Vid fastprisavtal har säljare och köpare, ofta i förväg, kommit överens om ett pris. Företaget har således beräknat hur stora kostnader uppdraget kommer att medföra och även ibland hur många timmar som kommer att gå åt för att genomföra uppdraget. Efterhand som uppdraget genomförs kan företaget se vilka kostnader som lagts ned, och således bestämma hur stor andel av projektet som utförts. Samma andel tas sedan från det totala överenskomna priset för att redovisas i resultaträkningen som en intäkt. För att redovisning överhuvudtaget ska kunna ske är det viktigt att företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna såväl vilka inkomster de haft, som projektets utgifter, så att dessa matchas med varandra. När företaget ingår avtal med en kund om ett bestämt pris vet båda parter vilket pris som gäller för uppdraget. Frågan är om detta är tillräckligt för att inkomsten ska betraktas som tillförlitlig? Enligt normgivningen anses tillförlitlighet uppkomma då parterna ingått avtal om rättigheter, ersättning och villkor för den ekonomiska uppgörelsen (RR 11 p 23). Vi tror att de avtal som upprättas mellan företag och kund innehåller regleringar av samtliga dessa delar och vi anser därför att vid pågående fastprisuppdrag kan inkomsten beräknas tillförlitligt.

När det gäller beräkning av utgifter måste företaget ha ett effektivt internt system som på ett korrekt sätt kan beräkna uppdragets utgifter. Uppdraget ska redovisas efterhand som det blir utfört, vilket innebär att om företaget har ett fungerande system så borde utgifterna kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt till den del de har blivit utförda. Fastställandet av färdigställandegraden är till stor del beroende av att utgifterna kan beräknas tillförlitligt, då graden vanligtvis beräknas på basis av nedlagda kostnader i förhållande till totalt beräknade kostnader för uppdraget. Efter ovan förda resonemang där vi således kan konstatera att utgifterna kan beräknas tillförlitligt så länge ett effektivt internt system existerar, så kan även färdigställandegraden bestämmas på ett korrekt sätt.

När det gäller sannolikheten att säljaren får betalt har köparen redan vid kontraktets ingående förpliktat sig att betala, så länge uppdraget utförs enligt överenskommelsen. Företaget redovisar dock inte intäkten vid avtalets ingående, utan väntar och redovisar endast den del som verkligen presterats. Vi anser således att till den del uppdraget redan är utfört, har köparen i ännu större utsträckning godkänt tjänsten och är därmed skyldig att betala. Köparen kan visserligen vara på obestånd och inte ha möjlighet att betala, men så länge det inte är bevisat anser vi att villkoret att säljaren ska få betalt är uppfyllt. Vi bedömer således att det sätt som merparten av företagen väljer att redovisa sina intäkter från pågående tjänsteuppdrag, stämmer väl överens med de krav som normgivningen ställt upp. Detta gäller med undantag från de företag som inte uppgett vilken metod de använt för att fastställa färdigställandegraden (se ovan avsnitt 4.2 Upplysningar).

Support- och underhållsavtal

Totalt 17 företag tillhandahåller tjänster i form av underhåll, service och support till sina kunder. Detta innebär att vid köp av en vara, vanligtvis programvara, så har kunden rätt att till ett fast pris få den service och support som de behöver under en viss kontraktsbestämd tidsperiod. Exempel på service och support kan utgöras av uppgraderingar av programvaran. Denna typ av avtal medför således att ingen vet i förväg hur många aktiviteter uppdraget kommer att medföra. Den vanligaste redovisningsmetoden av intäkter vid support- och underhållsavtal är successiv vinstavräkning. Vad som skiljer sig från pågående tjänsteuppdrag ovan, är att företaget inte vet vilka totala kostnader som uppdraget kommer att få, varför färdigställandegraden inte kan beräknas på samma sätt. RR 11 p 25 förespråkar i dessa fall att inkomsten av praktiska skäl, ska periodiseras över kontraktstiden, lämpligen linjärt, om företaget inte finner någon annan metod som bättre återspeglar färdigställandegraden. Alla företag utom Sign on använder denna rekommenderade metod och då den är rekommenderad anser vi att färdigställandegraden i dessa fall kan beräknas tillförlitligt.

Vid ett avtal om support och underhåll under en bestämd period fastställs priset vid avtalets ingående. För att inkomsten ska kunna beräknas tillförlitligt gäller, precis som ovan, att parterna har träffat en överenskommelse om varje parts rättigheter, att ersättningen är bestämd samt att villkoren för den ekonomiska uppgörelsen är fastställda. Är dessa villkor en del av avtalet uppfylls normgivningens krav. För att intäktsredovisning ska få ske gäller dock att även utgiften kan beräknas tillförlitligt. Enligt matchningsprincipen är det viktigt att kostnaderna redovisas i samma period som de intäkter de genererar. Denna princip uppfylls inte till fullo då inkomsten fördelas med lika stora belopp varje period, medan kostnaderna kan variera stort mellan de olika perioderna, beroende på vad kunden efterfrågar. Utgifterna redovisas som kostnader efterhand som de uppkommer och kan således beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det är dock viktigt att vara medveten om att vid linjär intäktsredovisning rubbas matchningsprincipen något. När det gäller villkoret om att det ska vara sannolikt att säljaren ska få betalt uppfylls detta vanligtvis omedelbart, då ett support- och underhållsavtal ofta betalas i en klumpsumma vid försäljningstillfället. I de fall betalningen sker löpande under kontraktperioden, gäller samma argument som för pågående tjänsteuppdrag, d v s att köparen genom avtalet har förbundit sig att betala försäljningspriset till företaget, så länge säljaren uppfyller sin del av avtalet. Vi anser därmed att de 16 företag som valt att redovisa intäkterna linjärt över kontraktperioden uppfyller samtliga fyra krav som ställts upp i normgivningen.

Sign on är det företag som skiljer sig från de övriga och har valt att redovisa hela intäkten från supporttjänster vid avtalets ingående. Att direkt intäktsföra hela försäljningsbeloppet anser vi inte är fullt förenligt med RR 11. Ett avtal har slutits, precis som fallet är för de övriga företagen, vilket medför att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det är även sannolikt att företaget kommer att erhålla betalning, antingen då betalning sker omgående eller då avtalet binder köparen och inbringar betalning efterhand. Vid avtalets ingående kan dock Sign on inte på ett tillförlitligt sätt beräkna vilka utgifterna är eller fastställa färdigställandegraden på ett tillförlitligt sätt. Sign on kan därför endast anses uppfylla två av normgivningens fyra villkor.

Tjänster utförda i sin helhet

Ibland väljer företagen att vänta med att intäktsföra en tjänst tills dess att den har blivit utförd i sin helhet. Det borde i dessa fall främst röra sig om tjänster som pågår under en kortare period och som inte sträcker sig över flera redovisningsperioder. Om så inte vore fallet, och det istället skulle röra sig om ett längre tjänsteuppdrag, skulle det ge en missvisande bild i resultaträkningen. Av de 56 företagen är det 13 företag som innehar tjänster som tas upp när de blivit utförda fullt ut. Aspiro innehar tjänster som laddas ned via Internet och redovisar

denna intäkt när nedladdning av tjänsten sker. Detta jämför vi med att tjänsten är utförd i sin helhet och Aspiro ingår således bland de 13 företagen.

När tjänsten är utförd till 100 procent behöver företaget aldrig bestämma färdigställandegraden. Då det gäller att uppfylla villkoret att färdigställandegraden ska kunna beräknas tillförlitligt, kan man se det ur två perspektiv; dels kan man påstå att samtliga företag uppfyller villkoret eftersom tjänsten är slutförd och graden alltid är 100 procent, dels kan man se det som att tjänsten inte har någon färdigställandegrad och därmed behöver företaget inte uppfylla villkoret. Vi har valt det senare perspektivet och anser därför att de 13 företagen endast har 3 villkor att uppfylla. Vid tidpunkten när tjänsten är slutförd vet företaget hur lång tid uppdraget har tagit och således också vad de bör kräva i betalning. Om kunden inte redan tidigare har fått ett bestämt pris kan inkomsten åtminstone efter utförande beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vid denna tidpunkt är även de utgifter som uppdraget har krävt, fastställda och kan beräknas på ett korrekt sätt. Detta innebär att uppdragets kostnader till fullo kan matchas med intäkterna. När det gäller att säljaren ska få betalt, bör detta vara sannolikt vid tidpunkten då hela tjänsten har blivit slutförd. Som nämnts ovan kan köparen visserligen vara på obestånd, men så länge ett sådant förhållande inte föreligger är det sannolikt att företaget kommer att få betalt av kunden. Detta för oss fram till slutsatsen att de företag som väljer att redovisa tjänster när de har blivit utförda i sin helhet uppfyller de krav som ställs i normgivningen.

| Tjänsteuppdrag till fast pris | Har sådana intäkter | <i>Inkomsten kan beräknas tillförlitligt</i> | <i>Sannolikt att säljaren får betalt</i> | <i>Färdigställandegraden kan beräknas tillförlitligt</i> | <i>Utgifter kan beräknas tillförlitligt</i> |
|---|---------------------|--|--|--|---|
| Internetrelaterad programvara och tjänster | | | | | |
| Aspiro | Ja | X | X | X | X |
| Mandator | Ja | X | X | X | X |
| Framfab | Ja | X | X | X | X |
| Icon Medialab | Ja | X | X | X | X |
| Ledstiernan | Nej | | | | |
| Nocom | Ja | X | X | X | X |
| Sign on | Ja | X | X | (X) | (X) |
| IT-konsulter | | | | | |
| AcandoFrontec | Ja | X | X | X | X |
| BTS Group | Ja | X | X | X | X |
| Cyber com | Ja | X | X | X | X |
| Know it | Ja | X | X | X | X |
| Modul 1 | Ja | X | X | X | X |
| MSC Konsult | Nej | | | | |
| Novotek | Ja | X | X | X | X |
| Prevas | Ja | X | X | X | X |
| Proact | Ja | X | X | X | X |
| Resco | Ja | X | X | X | X |
| RKS | Ja | X | X | X | X |
| Semcon | Ja | X | X | X | X |
| Sigma | Ja | X | X | X | X |
| Softronic | Ja | X | X | X | X |
| Tietoenator | Ja | X | X | X | X |
| TurnIT | Ja | X | X | X | X |
| WM-Data | Ja | X | X | X | X |
| Programvara | | | | | |
| Trio | Ja | X | X | X | X |
| Teligent | Ja | X | X | X | X |
| ReadSoft | Ja | X | X | X | X |
| Enlight | Ja | X | X | X | X |
| Frango | Ja | X | X | X | X |
| IAR Systems | Ja | X | X | X | X |
| Protect Data | Ja | X | X | X | X |
| Senea | Ja | X | X | X | X |
| IFS | Ja | X | X | X | X |
| Jeeves | Ja | X | X | X | X |
| Daydream | Ja | X | X | X | X |

| Tjänsteuppdrag till fast pris | Har sådana intäkter | <i>Inkomsten kan beräknas tillförlitligt</i> | <i>Sannolikt att säljaren får betalt</i> | <i>Färdigställandegraden kan beräknas tillförlitligt</i> | <i>Utgifter kan beräknas tillförlitligt</i> |
|--|---------------------|--|--|--|---|
| Kommunikationsutrustning | | | | | |
| Axis Communications | Nej | | | | |
| Doro | Nej | | | | |
| Net Insight | Ja | X | X | X | X |
| Viking Telecom | Nej | | | | |
| Datorer och tillbehör | | | | | |
| ACSC | Ja | X | X | | X |
| MultiQ | Ja | X | X | | X |
| XPonCard Group | Ja | X | X | | X |
| Elektronisk utrustning och instrument | | | | | |
| AudioDev | Nej | | | | |
| Beijer Electronics | Nej | | | | |
| Digital Vision | Nej | | | | |
| Elektronikgruppen | Nej | | | | |
| FingerprintCards | Ja | X | X | X | X |
| Lagercrantz Group | Ja | X | X | X | X |
| OEM International | Ja | X | X | X | X |
| Partner Tech | Ja | X | X | X | X |
| Precise Biometrics | Nej | | | | |
| Pricer | Ja | X | X | - | - |
| Sensys Traffic | Ja | X | X | X | X |
| Skanditek | Ja | X | X | X | X |
| Scribona | Ja | X | X | X | X |
| Kontorsutrustning | | | | | |
| Cashguard | Ja | X | X | X | X |

Ja/Nej = Företaget har/har inte aktuell inkomstkälla

X = Företaget uppfyller det aktuella villkoret till fullo

(X) = Företaget uppfyller det aktuella villkoret delvis

- = Företaget uppfyller inte det aktuella villkoret

Tom ruta = Företaget behöver inte uppfylla det aktuella villkoret

Figur 4.3. Sammanfattning av företagens efterlevnad vid tjänsteuppdrag till fastpris

4.5 Tjänsteuppdrag på löpande räkning

I de fall köpare och säljare inte har bestämt ett totalpris för hela uppdraget, sker vanligtvis en överenskommelse om ett bestämt arvode per tidsenhet, vilket benämns tjänsteuppdrag på löpande räkning. När utfallet av ett tjänsteuppdrag kan beräknas på ett tillförlitligt sätt får företaget intäktsredovisa inkomsterna som härstammar ifrån uppdraget. Detta kräver i sin tur (1) att det är sannolikt att säljaren kommer få betalt för sina tjänster samt (2) att de utgifter som är hänförliga till uppdraget kan identifieras och mätas.

4.5.1 Internetrelaterad programvara och tjänster

I denna kategori är det endast Mandator, Framfab, Icon Medialab och Nocom som innehar löpande räkningsuppdrag i sin verksamhet. Mandator uppger endast att de har löpanderäkningsuppdrag, men nämner inget därutöver. Övriga tre företag anger att de redovisar intäkterna från dessa uppdrag i takt med att arbetet blivit utfört.

4.5.2 IT-konsulter

I kategorin för IT-konsulter har 13 av 17 företag tjänsteuppdrag på löpande räkning. Tolv av dessa anger att intäktsredovisning sker i takt med att arbetet utförs. Hela uppdraget behöver således inte vara utfört, utan uppdraget intäktsförs bara till den del det har blivit utfört. Know it, som är det trettonde företaget, uppger att projekten resultatavräknas i takt med att kunden godkänner leveransen. Detta tolkar vi som att arbetet har blivit utfört och att kunden inte har något att klaga på utförandet, varför ingen reklamation kommer att ske.

4.5.3 Programvara

Sju av de elva företagen i kategorin programvaruföretag har intäkter från tjänsteuppdrag på löpande räkning. Sex av företagen anger att deras redovisningsprincip är att intäkterna redovisas antingen i den takt tjänsten utförs (Protect Data, Senea och IFS) eller i takt med fakturering av utfört arbete (Trio, ReadSoft och Jeeves). Teligents redovisningsprincip skiljer sig från de övriga företagens genom att de skriver att intäkterna från löpande räkningsuppdrag resultatavräknas successivt. Vår bedömning är att även detta innebär en redovisning av intäkterna i takt med att tjänsten utförs.

4.5.4 Kommunikationsutrustning

Doro är det enda företag inom denna kategori som har intäkter ifrån tjänsteuppdrag på löpande räkning. Hos Doro redovisas intäkterna från projekt genom en löpande avräkning av projektet, vilket innebär att uppdraget redovisas efterhand som arbetet utförs.

4.5.5 Datorer och tillbehör

Inget av de tre företagen inom gruppen Datorer och tillbehör har några tjänsteuppdrag som utförs på löpande räkning.

4.5.6 Elektronisk utrustning och instrument

Det är endast ett av de tretton företagen inom kategorin Elektronisk utrustning och instrument som anger att de utför tjänsteuppdrag på löpande räkning, nämligen Elektronikgruppen. Av deras årsredovisning framgår att de fakturerar service och utbildning på löpande räkning och att intäktsföringen således sker i takt med att arbetet utförs.

4.5.7 Kontorsutrustning

Cashguard har inga intäkter från löpande räkningsuppdrag.

4.5.8 Analys av tjänsteuppdrag på löpande räkning

Vid tjänsteuppdrag på löpande räkning har parterna inte i förväg kommit överens om ett fast pris, utan priset beror på den tid de tar att utföra uppdraget samt de utgifter företaget har för uppdraget. Priset kan exempelvis bestämmas utifrån de utgifter som avtalet omfattar samt ett tillägg, antingen i procent eller med ett fast belopp. Det är därför av yttersta vikt att uppdragets utgifter kan identifieras och mätas tillförlitligt, så att en matchning mellan uppdragets utgifter och inkomster kan ske. För företagets intressenter är det även viktigt att sannolikheten att betalning kommer att ske är stor. Skulle betalning inte vara sannolik och företaget ändå intäktsredovisar inkomsten, visar företaget upp en mer positiv bild av resultatet än vad som verkligen är för handen.

Efter att ha studerat företagens årsredovisningar har vi observerat att tjänsteuppdrag till löpande räkning förekommer flitigt bland de tre första företagsgrupperna (Internetrelaterad programvara och tjänster, IT-konsulter och programvara) och betydligt mer sällan i de fyra sista (kommunikationsutrustning, datorer och tillbehör, elektronisk utrustning och instrument och kontorsutrustning). Av samtliga 56 företag är det 26 som innehar tjänsteuppdrag

på löpande räkning. Av dessa är det endast ett företag (Mandator) som inte har lämnat någon information om hur de redovisar intäkterna. Företaget uppfyller därmed inte de villkor som finns i normgivningen. Av de resterande 25 företagen kan vi urskilja två redovisningsprinciper; att redovisning ske i takt med att tjänsten utförs (21 företag) och redovisning i takt med att fakturering av utfört arbete har skett (tre företag). Know it redovisar sina intäkter i takt med att leveransgodkännande har skett, vilket vi tolkar som att intäkterna redovisas först när arbetet har blivit utfört och tillhör således den första redovisningsprincipen. Trio, ReadSoft och Jeeves är de tre företag som har valt att redovisa sina intäkter i takt med att fakturering av utfört arbete har skett. Då denna princip har passerat tidpunkten för ovanstående princip, d v s intäktsredovisning i takt med att arbetet utförs, anser vi att resonemanget ser detsamma ut för båda principerna, vad gäller deras efterlevnad av normgivningen. Vi har därför valt att behandla dessa principer tillsammans. Frågan är då i vilken utsträckning principerna lever upp till de två villkor som återfinns i normgivningen, d v s (1) att det ska vara sannolikt att säljaren får betalt samt (2) att utgifterna för uppdraget kan identifieras och mätas.

I situationer där tjänsteuppdrag på löpande räkning redovisas i takt med att arbetet utförs eller i takt med fakturering av utfört arbete, behöver inte hela uppdraget vara färdigt för att intäktsredovisning ska få ske, utan intäktsredovisning kan ske till den del av uppdraget som är färdigställt. För att kunna beräkna uppdragets utgifter för den färdigställda delen är det viktigt att företaget har ett effektivt internt system för beräkning av utgifter. Vid tjänsteuppdrag på löpande räkning består utgifterna främst av timlönen för den som utför tjänsteuppdraget samt eventuella materialkostnader. Då en inkomst från uppdraget enligt denna princip redovisas först när en del av uppdraget är utfört, borde företagen kunna se hur många timmar som blivit nedlagda på uppdraget samt vilka materialanspråk som tjänsten har krävt. Genom företagets löpande bokföring, vilken är lagstadgad, är det även möjligt att utläsa vilka utgifter som är hänförliga till ett visst uppdrag. Vi anser att i och med den löpande bokföringens existerande, har företagen ett tillräckligt effektivt internt system för beräkningar av företagets utgifter. En annan faktor som stärker oss i tron att utgifterna kan beräknas tillförlitligt är att företagen har tjänsteuppdrag på löpande räkning år efter år. Vi finner det därför troligt att företagen härigenom har en viss vana av dylika uppdrag och att de således känner till vilka kostnader ett uppdrag av en viss typ brukar medföra. För de företag som redovisar i takt med att fakturering av utfört arbete sker, torde utgifterna anses vara ännu tillförlitligare beräknade då företaget inte skulle ha fakturerat kunden om de inte vore säkra på att få inkomster som täcker deras utgifter.

RR 10 ställer också upp villkoret att det ska vara sannolikt att säljaren kommer att få betalt. Frågan är om principerna om intäktsredovisning i takt med att arbetet utförs och vid fakturering i takt med att arbetet utförs uppfyller detta villkor. Det som talar för detta är att köparen, genom sin accept av kontraktets ingående, har förpliktat sig att betala, så länge uppdraget sker i enlighet med överenskommelsen. Genom att intäktsredovisning inte sker förrän arbetet är utfört är köparen i än större utsträckning förpliktad att betala, då denna har godkänt att uppdraget ska utföras. Det som talar emot detta är att det i vissa fall kan visa sig att köparen är insolvent och därmed inte kan betala. Så länge köparen dock inte visar några tendenser till detta anser vi emellertid att det är sannolikt att betalning kommer att ske.

Vår åsikt är således att de principer som företagen använder sig av vid redovisning av sina intäkter från tjänsteuppdrag på löpande räkning uppfyller de villkor normgivningen ställer.

| Tjänsteuppdrag på löpande räkning | Har sådana intäkter | Sannolikt att säljaren får betalt | Utgifter kan identifieras och mätas tillförlitligt |
|---|---------------------|-----------------------------------|--|
| Internetrelaterad programvara och tjänster | | | |
| Aspiro | Nej | | |
| Mandator | Ja | - | - |
| Framfab | Ja | X | X |
| Icon Medialab | Ja | X | X |
| Ledstiernan | Nej | | |
| Nocom | Ja | X | X |
| Sign on | Nej | | |
| IT-konsulter | | | |
| AcandoFrontec | Ja | X | X |
| BTS Group | Nej | | |
| Cyber com | Ja | X | X |
| Know it | Ja | X | X |
| Modul 1 | Ja | X | X |
| MSC Konsult | Nej | | |
| Novotek | Ja | X | X |
| Prevas | Ja | X | X |
| Proact | Ja | X | X |
| Resco | Ja | X | X |
| RKS | Ja | X | X |
| Semcon | Ja | X | X |
| Sigma | Ja | X | X |
| Softronic | Ja | X | X |
| Tietoenator | Nej | | |
| TurnIT | Nej | | |
| WM-Data | Ja | X | X |
| Programvara | | | |
| Trio | Ja | X | X |
| Teligent | Ja | X | X |
| ReadSoft | Ja | X | X |
| Enlight | Nej | | |
| Frango | Nej | | |
| IAR Systems | Nej | | |
| Protect Data | Ja | X | X |
| Senea | Ja | X | X |
| IFS | Ja | X | X |
| Jeeves | Ja | X | X |
| Daydream | Nej | | |

| Tjänsteuppdrag på löpande räkning | Har sådana intäkter | Sannolikt att säljaren får betalt | Utgifter kan identifieras och mätas tillförlitligt |
|--|---------------------|-----------------------------------|--|
| Kommunikationsutrustning | | | |
| Axis Communications | Nej | | |
| Doro | Ja | X | X |
| Net Insight | Nej | | |
| Viking Telecom | Nej | | |
| Datorer och tillbehör | | | |
| ACSC | Nej | | |
| MultiQ | Nej | | |
| XPonCard Group | Nej | | |
| Elektronisk utrustning och instrument | | | |
| AudioDev | | | |
| Beijer Electronics | Nej | | |
| Digital Vision | Nej | | |
| Elektronikgruppen | Ja | X | X |
| FingerprintCards | Nej | | |
| Lagercrantz Group | Nej | | |
| OEM International | Nej | | |
| Partner Tech | Nej | | |
| Precise Biometrics | Nej | | |
| Pricer | Nej | | |
| Sensys Traffic | Nej | | |
| Skanditek | Nej | | |
| Scribona | | | |
| Kontorsutrustning | | | |
| Cashguard | Nej | | |

Ja/Nej = Företaget har/har inte aktuell inkomstkälla
 X = Företaget uppfyller det aktuella villkoret till fullo
 (X) = Företaget uppfyller det aktuella villkoret delvis
 - = Företaget uppfyller inte det aktuella villkoret
 Tom ruta = Företaget behöver inte uppfylla det aktuella villkoret

Figur 4.4. Sammanfattning av företagens efterlevnad vid tjänsteuppdrag på löpande räkning

4.6 Sammanfattande analys av normgivningen

Efter att ha analyserat hur de 56 IT-företagen redovisar sina intäkter, kan vi konstatera att efterlevnaden av gällande normering (RR 10 och RR 11) är relativt god. Nästan samtliga företag ger information om vilka redovisningsprinciper de tillämpar vid sin intäktsredovisning. Däremot har vi märkt att det inte är lika självklart att uppge upplysningar om intäkter som hänförs till olika intäktslag. Överlag kan vi dock se att vid redovisning av intäkter från varor och tjänster uppfyller företagen i de flesta fall de villkor som ställts upp i normgivningen. Detta medför att vi anser att efterlevnaden av normgivningen bland IT-företagen är god. Frågan är vad denna goda efterlevnad kan bero på? Vi anser att en trolig orsak kan vara att många IT-företags anseenden har blivit lite kantstött då den s k IT-bubblan sprack. Förekomsten av ett flertal olika redovisningsskandaler, många kopplade till just intäktsredovisningen, kan även det vara ett faktum som har bidragit till den goda efterlevnaden. IT-branschen har insett att förtroendet bland intressenterna måste återskapas, eller i varje fall förbättras, och ett sätt att åstadkomma detta är genom att följa de krav normgivningen ställer upp och redovisa enligt god redovisningssed. Även det faktum att Stockholmsbörsen givit ut en vägledning signalerar att intäktsredovisningen är ett viktigt område och att det är väsentligt att företagen redovisar korrekt.

4.7 Stockholmsbörsens vägledning om intäktsredovisning i IT-företag

Genom att studera företagens årsredovisningar och redovisningsprinciper för intäktsredovisning, har vi gjort bedömningar om huruvida företagen kan anses använda sig av Stockholmsbörsens vägledning i sin intäktsredovisning. Vi har graderat bedömningen av företagens tillämpande av vägledningen i en tregradig skala; helt, delvis eller inte alls. Bland de 45 företagen i kategorierna Internetrelaterad programvara och tjänster, IT-konsulter, kommunikationsutrustning, datorer och tillbehör, elektronisk utrustning och instrument samt kontorsutrustning är det inget företag som visar indikationer på att följa vägledningen alls. Av de elva företagen i kategorin programvaruföretag är det tre företag (ReadSoft, Protect Data och Jeeves) som visar tendenser till att använda sig av vägledningen vid intäktsredovisningen och ett företag (IFS) som uttryckligen skriver att de använder sig av vägledningen. Övriga programvaruföretag visar i sina årsredovisningar inga indikationer på att de skulle använda sig av Stockholmsbörsens vägledning för intäktsredovisning i IT-företag.

Trots att de flesta av företagen inte visar några indikationer på att de skulle använda sig av vägledningen, uppfyller de ändå vissa av de villkor som finns uppställda i vägledningen. Det handlar främst om villkoret att leverans ska ha

skett för att en intäkt ska få redovisas. Då vägledningen bygger på både RR 11 och SOP 97-2, medför detta att de villkor för intäktsredovisning som vägledningen tar upp till viss del sammanfaller med de villkor som återfinns i RR 11. Vi har därför gjort bedömningen att anledningen till att företagen uppfyller dessa villkor beror på deras efterlevnad av RR 11, snarare än efterlevnaden av själva vägledningen.

De företag som visar tendenser på att delvis tillämpa vägledningen har även de uppfyllt villkoret om att leverans ska ha skett. Skillnaden mellan dessa företag och de som inte alls använder vägledningen, är att dessa företag uppfyller fler och mer specifika villkor från vägledningen och dessutom att dessa villkor inte figurerar i RR 11. ReadSoft skriver i sin årsredovisning att det ska förekomma bindande order eller avtal för att intäktsredovisning ska få ske. Skulle dessutom ordern eller avtalet innehålla begränsande villkor måste även dessa vara uppfyllda innan intäkten redovisas. Jeeves och Protect Data skriver också de att det måste finnas ett avtal eller en skriftlig beställning och att det inte får förekomma rätt till retur eller annullering. Protect Data tar dessutom upp att det inte får förekomma osedvanliga kredittider. Samtliga specificerade villkor återfinns i vägledningen, vilket är anledningen till att vi anser att dessa företag tillämpar vägledningen delvis.

IFS skriver uttryckligen i sin årsredovisning att de inte bara redovisar i enlighet med RR 11, utan att de också använder sig av Stockholmsbörsens vägledning. För att IFS ska redovisa sina intäkter ska det inte bara finnas ett bindande avtal och leverans ha skett, utan priset ska även vara fastställt och det ska vara sannolikt att betalning kommer att ske. Skulle avtalet innehålla mer än en komponent sker intäktsredovisning när alla komponenter är levererade, precis som vägledningen förespråkar. Vid försäljning via partners eller återförsäljare sker intäktsredovisning vid försäljning till slutkund. IFS skriver också att om tjänster, som exempelvis kund Anpassningar, är en förutsättning för funktionaliteten av programvaran och om tjänsterna ingår som en del av den totala leveransen, redovisas intäkterna successivt i takt med att leverans sker.

4.7.1 Presentation av enkätsvaren

För att undersöka företagens inställning till Stockholmsbörsens vägledning om intäktsredovisning i IT-företag, genomfördes en enkätundersökning bland de företag som vägledningen främst riktar sig till, nämligen programvaruföretagen. Av de elva företagen i denna kategori valde sju att vara med i vår undersökning. Enkäten inleddes med en fråga om huruvida företagen känner till vägledningen och om de i så fall använder sig av den i sin intäktsredovisning. Beroende på om de tillämpar vägledningen eller inte fick respondenterna besvara olika frågor.

Presentationen av dessa svar kommer således naturligt att ske i två avsnitt; de företag som tillämpar vägledningen och de företag som inte tillämpar den.

Företag som använder vägledningen

De företag som i enkäten anger att de följer Stockholmsbörsens vägledning är Daydream, Frango, Trio och Protect Data. Orsaken till varför företagen har valt att redovisa enligt vägledningen är för Daydream att vägledningen sammanfaller med RR 11. Utgångspunkten för Daydream är att följa Redovisningsrådets rekommendationer och detta har i och med överensställningen med vägledningen fört med sig att företagets intäkter även redovisas enligt denna. För Frango är huvudorsaken till att företaget följer vägledningen istället dess kongruens med SOP 97-2. Då Frango har en stor del av sin försäljning utomlands anser företaget att de bör följa internationell praxis inom intäktsredovisning. Likadant är det för Protect Data som anser att det faller sig naturligt då företaget har dotterbolag i USA. De försöker dessutom alltid att följa Stockholmsbörsens råd även om dessa inte är tvingande. Trio har inte direkt tagit något beslut om att vägledningen ska användas men de har valt att använda den som stöd i de fall oklarheter uppstår.

De största svårigheterna med intäktsredovisning är enligt Trio och Frango att veta när leverans anses ha skett. För närvarande är detta inte något problem för Frango då de levererar en standardprogramvara som inte kräver programmering på plats. Dock ser företaget problematiken i och med framtida, mycket stora installationer. Enligt Daydream och Protect Data handlar svårigheterna istället om att veta vad som är ett bindande avtal. För Daydream är det inte alltid tydligt vid avtal med företag i andra länder och i andra kulturer. Protect Data tycker diskussionen om bindande avtal är mycket svår. Föreligger det exempelvis ett bindande avtal då företaget har fått en skriftlig order baserad på deras offert eller är det först när det fullständiga licensavtalet har undertecknats? Här anser Protect Data att vägledningen har komplicerat intäktsredovisningen något, i och med kravet på bindande avtal. Annars är de andra företagen av åsikten att vägledningen har förenklat intäktsredovisningen genom att reglerna har blivit relativt tydliga och detaljerade. Samtliga företag anser dessutom att deras intäktsredovisning uppfyller alla fyra kraven som vägledningen ställer upp. Svaret från Daydream kan dock ifrågasättas då inlägget lyder: ”eftersom alla fyra skall var uppfyllda så svarar jag alla fyra”. Protect Data tillägger att de anser att en skriftlig order baserad på deras offert är en bindande order, men att deras revisorer ibland har tyckt att ett undertecknat licensavtal torde krävas.

Frango och Daydream tycker inte att det är ett för högt krav att samtliga fyra villkor i vägledningen ska vara uppfyllda för att intäktsredovisning ska få ske. Daydream anser att det annars kan förekomma tveksamheter som leder till en falsk bild av omsättningen. Inte heller Trio tycker att det är ett för högt krav, men

tillägger att det kan finnas situationer där villkoret att försäljningspriset är bestämt eller bestämbar, kan ge orimliga konsekvenser. Företaget ger dock inte några exempel på när en sådan situation kan anses vara för handen. Protect Data anser att kravet på att samtliga fyra villkor ska vara uppfyllda är för högt om det med villkoret att bindande avtal ska föreligga menas ett fullständigt licensavtal. Samtliga företag anser dock att vägledningen är fullständig och nämner svar såsom; ”den täcker våra behov” (Protect Data), ”för vår del så räcker det för tillfället” (Frango) och ”kan inte komma på några tillägg” (Trio). Företagen har alla för avsikt att även i fortsättningen tillämpa vägledningen.

Företag som inte använder vägledningen

De företag som inte använder sig av Stockholmsbörsens vägledning för intäktsredovisning i IT-företag är Senea, ReadSoft och IAR Systems. Varken Senea eller ReadSoft kände till vägledningen innan denna enkätstudie genomfördes. IAR Systems kände till vägledningen och skriver även att företaget följer RR 11 och att detta torde innebära att de även följer börsens rekommendationer. Dock har de valt att fylla i de frågor som gäller för de företag som inte tillämpar vägledningen och vi anser därmed att de bör klassificeras som att de inte följer vägledningen.

ReadSoft anser att det är en fördel om alla bolag i en viss bransch redovisar på samma sätt så att det går att jämföra bolagen, men anser inte att behovet av ökad vägledning inom intäktsredovisningen är större i IT-branschen än i andra branscher. IAR Systems är av motsatt åsikt och menar att intäktsredovisningen hos IT-företag är svårare än hos andra företag, bl a på grund av att det är svårt att avgöra när leverans har skett. Företaget menar också att då regelverket har stramats upp på senare år kan det finnas behov av ytterligare vägledning. Senea håller inte med, utan menar att det varken finns ett behov av ökad vägledning eller att det skulle finnas ett större behov av detta inom IT-branschen.

Senea anser inte att det existerar några svårigheter när företaget ska bestämma om en intäkt ska tas upp i resultaträkningen eller inte. ReadSoft däremot tycker att den största svårigheten är att bedöma om affären ska klassificeras som ett entreprenaduppdrag eller inte. Vid rena licensavtal anser IAR Systems att det inte finns några svårigheter, men då det kommer till successiv vinstavräkning menar företaget att det är svårt att säkerställa att en korrekt marginal redovisas över hela projektets längd. IAR Systems är det enda företaget som anser att kravet att samtliga fyra villkor ska vara uppfyllda är för högt. De är av åsikten att villkoret att leverans har skett, är orimligt vid långa kundfinansierade projekt. Det är också detta villkor, och i samband med sådana projekt, som IAR Systems inte anser sig uppfylla villkoret. Vid licensleveranser bedömer företaget att de uppfyller

samtliga fyra villkor. Både Senea och ReadSoft anser att de uppfyller alla krav som vägledningen ställer.

På frågan om företagen har för avsikt att i framtiden använda sig av vägledningen vid redovisning av sina intäkter, svarade IAR Systems att de är måna om att ständigt vara uppdaterade om förändringar på redovisningsområdet. ReadSoft skriver att de kommer att fortsätta att följa noteringsavtalet samt de lagar och rekommendationer som ett börsbolag är ålagt att följa. Företaget kommer dock inte göra någon förändring vad gäller vägledningen, då de inte är tvingade att följa denna. Senea ger inte något svar på denna fråga.

4.7.2 Analys av enkätsvaren

Det första som är intressant att uppmärksamma är att tre av de fyra företag (Daydream, Frango och Trio) som har svarat att de använder sig av Stockholmsbörsens vägledning vid sin intäktsredovisning, inte visar några indikationer på detta i sina årsredovisningar. RR 11 kräver visserligen inte att företagen ska uppge varifrån de hämtat sina redovisningsprinciper, utan endast att samtliga redovisningsprinciper som tillämpats ska anges. Då vägledningen innehåller villkor, exempelvis om bindande avtal, som inte kan utläsas i normgivningen, bör dessa villkor finnas med i årsredovisningen i de fall de tillämpar dem. Detta skulle i så fall ge en indikation på att vägledningen används av företaget. Bland de tre företag som säger sig använda vägledningen, anser vi således att det är märkligt att dessa villkor överhuvudtaget inte framgår i årsredovisningen. Protect Data är det enda företaget som uppger att de följer vägledningen och samtidigt ger indikationer på detta i sin årsredovisning. Företaget nämner att det måste finnas ett avtal eller en skriftlig beställning, att leverans måste ha skett och att det inte får förekomma osedvanliga kredittider eller rätt till retur eller annullering. Trio och Frango har visserligen med villkoret om att leverans av vara ska ha skett, men företagets redovisning indikerar inte att detta skulle vara hämtat ifrån vägledningen, utan medtagandet av principen verkar snarare beror på efterlevnaden av RR 11, något som diskuterats ovan. Då företagen svarat att de använder sig av vägledningen, men att detta i tre företag inte finns angivet i årsredovisningen, måste detta innebära att företagen inte redovisar samtliga redovisningsprinciper. Detta skulle i så fall medföra att ovanstående företag inte uppfyller upplysningskravet i RR 11.

Samtliga fyra företag som använder sig av vägledningen anser att de uppfyller alla de villkor som vägledningen ställer för att intäktsredovisning ska få ske. Även de tre företag som inte använder sig av vägledningen tycker att de redan idag uppfyller samliga villkor. Det enda vi kan utläsa ur deras årsredovisning är dock villkoret om att leverans ska ha skett. Protect Data har även med villkoret om

bindande avtal. Frågan är således om företagen kan anses uppfylla kraven i RR 11 och vägledningen, trots att det inte kan utläsas ur årsredovisningen. I de fall företagen anger att intäktsredovisning sker när leverans har skett anser vi att de följer kraven i RR 11 (se avsnitt 4.3.8 analys av varuförsäljning). Vi anser dock inte att det är tillräckligt att i årsredovisningen skriva att intäkter tas upp när leverans har skett om företagen har för avsikt att även följa vägledningen. Vägledningen stipulerar ytterligare krav som inte finns angivna i RR 11, exempelvis att ett bindande avtal ska vara för handen. Om företagen vill säkerställa att intressenterna förstår att de även följer Stockholmsbörsens vägledning, anser vi det lämpligt att ange i årsredovisningen att intäktsföring inte sker förrän de specifika villkor som finns angivna i vägledningen är uppfyllda.

Vad som också är intressant att uppmärksamma är att två (Senea och ReadSoft) av de sju företag som besvarade enkäten, inte kände till vägledningen förrän vi informerade om den. Då vägledningen riktar sig mot företag på börsen och då främst till programvaruföretag, borde dessa företag vara informerade om vägledningen. Om inte dessa företag känner till den, vilken nytta fyller den då? Att två företag överhuvudtaget inte har hört talas om vägledningen är för oss förvånande. Antingen kan det bero på att företagen inte har något intresse av att följa Stockholmsbörsens frivilliga vägledningar, eller så beror det helt enkelt på att Stockholmsbörsen inte har informerat på ett tillräckligt bra sätt. I detta fall bör Stockholmsbörsen kanske se över informationssystemet, åtminstone om de vill att företagen ska använda sig av vägledningen.

Anledningen till att Stockholmsbörsen har givit ut en vägledning, är att intäktsredovisning är ett väldigt komplext område och normgivningen på området ses av många som ofullständig. Detta medför att vi har ansett att den mest troliga orsaken till varför företagen använder sig av vägledningen är att den förenklar redovisningen av intäkter. Därmed blir företagens svar väldigt intressanta, då det endast är ett företag som använder vägledningen som ett hjälpmedel i intäktsredovisningen. Orsaken till varför de tre övriga företagen använder sig av vägledningen är snarare dess kongruens med normgivningen på området, dvs RR 11 och SOP 97-2. Då vägledningen bygger på dessa två normeringar är det inte likheterna som är det intressanta, utan snarare användningen av vägledningen på grund av likheterna. Genom att företagen redovisar enligt RR 11 och även i viss mån enligt den amerikanska SOP 97-2, har detta fört med sig att företagen anser att de även redovisar enligt vägledningen. IAR Systems, som inte tillämpar vägledningen skriver att eftersom de följer RR 11 torde detta innebära att de även följer börsens rekommendationer och därmed indirekt använder sig av vägledningen. Av företagens svar får vi aningar om att de ser vägledningen som ytterligare en uppfylld prestation att visa upp för intressenterna. Får då företagen någon hjälp av vägledningen? Som det ser ut nu verkar det som att det endast är

likheterna med normgivningen som är orsaken till företagets användning av vägledningen, inte för att den ger någon hjälp i de fall normgivningen inte räcker till. Ovanstående tes får även stöd av Protect Data genom att företaget har svarat att vägledningen snarare har komplicerat intäktsredovisningen än förenklat den. Dock anser de resterande tre företagen att vägledningen har förenklat redovisningen genom att reglerna är tydligare och mer detaljerade. Detta skulle då tala för att företagen får hjälp av vägledningen. Det som även skulle tala för detta är att samtliga företag som använder sig av vägledningen, anser att den är fullständigt och att den täcker företagets behov.

En sak som återigen talar mot att vägledningen skulle ge hjälp i intäktsredovisningen är att samtliga av företagen som använder vägledningen anser att de största svårigheterna med intäktsredovisningen är att veta när leverans har skett och när ett avtal anses bindande. Dessa två villkor finns inte uttryckligen i normgivningen, utan det är alltså en svårighet som vägledningen fört med sig. För de företag som inte tillämpar vägledningen, handlar svårigheterna istället om att avgöra om en affär ska klassificeras som entreprenaduppdrag eller inte och av att få korrekta siffror vid successiv vinstavräkning. Detta är inget som vägledningen reglerar, utan den säger endast att den inte ska tillämpas i de fall det handlar om entreprenaduppdrag. Inte heller successiv vinstavräkning behandlas i vägledningen. Vi anser således inte att vägledningen kommer att avhjälpa de svårigheter som företagen, som inte tillämpar vägledningen, har. Ytterligare ett tecken som stärker denna åsikt är att det inte är fler företag som använder sig av vägledningen. Om vägledningen hade varit till den hjälp den är avsedd att vara skulle nog fler av de företag som vägledningen främst riktar sig till, använda sig av den.

5. Avslutning

I detta kapitel presenteras de slutsatser vi kommit fram till i vår studie. Vi knyter an till det uppställda syftet och redovisar de resultat vi funnit. En diskussion kring våra resultat kommer att föras. Avslutningsvis kommer vi att ge förslag på vidare studier inom intäktsområdet.

5.1 Slutsats

När vi påbörjade denna studie var vårt syfte att ta reda på hur gällande normering och vägledning på intäktsområdet efterlevs av IT-företag. Efter att ha studerat samtliga 56 företags årsredovisningar har vi kommit fram till att IT-företagen lämnar relativt mycket information om vilka principer de använder i sin intäktsredovisning, något vi blev positivt överraskade av. De principer som företagen valt att lämna är ofta inte uttryckligen desamma som de villkor som nämns i normgivningen. Exempelvis är vanligt förekommande principer att intäktsredovisning sker vid varans leverans eller tjänstens utförande, liksom att redovisa uppdraget successivt. Endast några få företag har valt att uttryckligen ange vilka villkor ur normgivningen som de redovisar enligt. Enligt vår analys har de principer som majoriteten av företagen valt att redovisa enligt, visat sig ligga väl i linje med de rekommendationer som finns på intäktsområdet. Frågan är vad denna goda efterlevnad kan bero på? Efter en period då IT-företag har varit omgivna av skandaler, många hänförliga till intäktsredovisningen, kan detta ha bidragit till att företag inom IT-branschen har lagt ett ökat fokus på att förbättra sina principer vid intäktsredovisningen. Även att Stockholmsbörsen har givit ut en vägledning kan ha ökat företagens engagemang att på ett bättre sätt informera sina intressenter. Vi har således funnit att de flesta IT-företagen har en god efterlevnad av gällande normgivning.

Vi ville även ta reda på hur vägledningen upplevs av de företag som den främst riktar sig mot, d v s programvaruföretagen. Vår undersökning har visat att färre företag än vad vi hade väntat oss, använder sig av vägledningen. Vi hade uppfattningen om att det tydligt skulle framgå i företagens årsredovisningar, huruvida företaget använt sig av vägledningen eller inte. Vår enkätundersökning har visat att de företag där vi gjort bedömningen att de inte tillämpar vägledningen, själva angett att de faktiskt använder den. Samtliga av de företag som säger sig tillämpa vägledningen anser dessutom att de uppfyller alla fyra

specifika villkor som omnämns i vägledningen. Att företagen använder samtliga specifika villkor framgår inte av den information de ger i sina årsredovisningar.

Vår undersökning har gett oss en antydning om att vägledningen inte verkar fylla den hjälpande funktion som är den bakomliggande tanken med den. Endast ett företag använder vägledningen till hjälp i svåra situationer, medan resterande tre företag använder den p g a vägledningens likheter med gällande normering. Vägledningen verkar därför inte vara till så stor hjälp för företagen, utan snarare bara ännu en uppfylld prestation som kan visas inför intressenterna. Vi anser att fler företag hade tillämpat vägledningen om den verkligen hade varit till hjälp för intäktsredovisningen.

5.2 Förslag till vidare studier

Efter att ha inriktat oss på intäktsredovisning i IT-företagen och upptäckt att dessa företag följer normgivningen på ett relativt tillfredställande sätt frågar vi oss; är IT-företag speciellt duktiga på att följa gällande normering? IT-branschen har haft en period bakom sig då de varit omgivna av skandaler och krascher, bl a i form av IT-bubblan, vilket givetvis kan ha bidragit till en bättre redovisning. För att ta reda på detta anser vi att det skulle vara intressant att undersöka om även andra branscher eller företag följer normeringen för intäktsredovisning på ett tillfredställande sätt. Detta kan antingen undersökas genom att studera en specifik bransch, eller genom att studera företag från olika branscher för att sedan göra jämförelser.

Källförteckning

Publicerade källor

A-listan, www.di.se, 2004-04-21

Alvesson, Mats & Skoldberg, Kaj (1994), *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, Studentlitteratur

Artsberg, Kristina (2003), *Redovisningsteori – policy och praxis*, Liber Ekonomi

Bloom, Robert & Schirm, David, SEC Staff Accounting Bulletin No. 101 – Revenue in Financial Statements, *Ohio CPA Journal*, 4:2001, s. 43-48

Cortese-Danile, Teresa M, Revenue Recognition in the Dot-Com Era, *Commercial Lending Review*, Fall 2000; 15, 4, s. 61-63

Falkman, Pär (2000), *Teori för redovisning*, Studentlitteratur

FAR, *Vägledning – Om årsredovisning i aktieföretag* (2002)

FAR, *Vägledning – Tillämpning av Redovisningsrådets rekommendationer och uttalanden* (2002)

Gröjer, Jan-Erik (1997), *Grundläggande redovisningsteori*, Studentlitteratur

Halvorsen, Knut (1989), *Samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur

Hendriksen, Eldon S & van Breda, Michael F (1992), *Accounting Theory*, Irwin

Holme, Idar Magne & Solvang, Bernt Krohn (1997), *Forskningsmetodik om kvalitativa och kvantitativa metoder*, Studentlitteratur

Lagerström, Bo (1995), *Successiv resultatavräkning av pågående arbeten: fallstudie i tre byggföretag*, Linköpings universitet

Levine, Marc H, Siegel, Joel G, Fitzsimmons, Adrian P, The rights transferred under software licenses, *The CPA Journal*; May 1999; 69, 5, s. 52-56

Ljung, Bengt, Exit Xerox, *Veckans Affärer*, Nr 16 2004, s. 12

Lundahl, Ulf & Skärvad, Per-Hugo (1999), *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, Studentlitteratur

Munter, Paul & Ratcliffe, Thomas A, Revenue Recognition on Sales of Software, *The National Public Accountant*, Jun 2000; 45, 4, s. 8-13, 51-52

Nilsson, Stellan (2002), *Redovisningens normer och normbildare – En nationell och internationell översikt*, Studentlitteratur

O-listan, www.di.se, 2004-04-21

Redovisningsrådets föreställningsram för utformning av finansiella rapporter

Redovisningsrådets rekommendation nr. 10, Entreprenader och liknande uppdrag

Redovisningsrådets rekommendation nr. 11, Intäkter

Rundfeldt, Rolf, SEC granskar årsredovisningar för S&P 500, *Balans*, 5:2003, s. 46

Schroeder, Richard G et al. (2001), *Financial Accounting Theory and Analysis*, John Wiley & Sons

Smith, Dag (1995), *Redovisningens språk del 1. teori*, Reprocentralen HSC

Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC) No 6, www.fasb.org, 2004-05-02

Stockholmsbörsens vägledning; Redovisning av intäkter i IT-företag (2002), www.stockholmsborsen.se, 2004-04-13

Thorell, Per (1999), *Företagens redovisning, Grundläggande räkenskapsförståelse*, Iustus Förlag

Thorell, Per (1996), *ÅRL, Årsredovisningslagen lagkommentarer*, Iustus Förlag

Veckans Affärer nr 10, 1 mars 2004, s.65

Yoo, Sonya, G, Auditing Revenue Recognition, *Internal Auditing*, 1:2003, s. 21-25

Offentligt tryck

Bokföringslag (1999:1078)

Riksdagens proposition Förslag till bokföringslag nr 1975:104

Årsredovisningslag (1995:1554)

Årsredovisningar

AcandoFrontec Årsredovisning 2003, www.acandofrontec.com, 2004-05-03

Aspiro Årsredovisning 2003, www.aspiro.se, 2004-04-29

AudioDev Årsredovisning 2003, www.audiodev.com, 2004-04-29

Axis Communications Årsredovisning 2003, www.axis.com/se, 2004-04-15

Beijer Electronics Årsredovisning 2003, www.beijerelectronics.com, 2004-04-29

BTS Group Årsredovisning 2003, www.bts.com, 2004-05-03

Cashguard Årsredovisning 2003, www.cashguard.se, 2004-04-15

CSC Årsredovisning 2003, www.acsc.se, 2004-04-29

Cybercom Group Årsredovisning 2003, www.cybercomgroup.com, 2004-05-03

Daydream Årsredovisning 2003, www.daydream.se, 2004-04-15

Digital Vision Årsredovisning 2003, www.digitalvision.se, 2004-04-29

Doro Årsredovisning 2003, www.doro.se, 2004-04-15

Elektronikgruppen Årsredovisning 2003, www.elektronikgruppen.se, 2004-04-29

Enlight Årsredovisning 2003, www.enlight.net, 2004-04-15

FingerprintCards Årsredovisning 2003, www.fingerprint.se, 2004-04-29

Framfab Årsredovisning 2003, www.framfab.se, 2004-04-29

Frango Årsredovisning 2003, www.frango.com, 2004-04-15

IAR Systems Årsredovisning 2003, www.iar.com, 2004-04-15

Icon Medialab Årsredovisning 2003, www.iconmedialab.se, 2004-04-29

IFS Årsredovisning 2003, www.ifsworld.com/se, 2004-04-15

Jeeves Årsredovisning 2003, www.jeeves.se, 2004-04-15

Know it Årsredovisning 2003, www.knowit.se, 2004-05-03

Lagercrantz Group Årsredovisning 2002/2003, www.lagercrantz.se, 2004-04-29

Ledstiernan Årsredovisning 2003, www.ledstiernan.se, 2004-04-29

Mandator Årsredovisning 2003, www.mandator.se, 2004-04-29

Modul 1 Årsredovisning 2003, www.modul1.se, 2004-05-03

MSC Konsult Årsredovisning 2003, www.msc.se, 2004-05-03

Multi Q Årsredovisning 2003, www.multiq.se, 2004-04-29

Net Insight Årsredovisning 2003, www.netinsight.se, 2004-04-15

Nocom Årsredovisning 2003, www.nocom.se, 2004-04-29

Novotek Årsredovisning 2003, www.novotek.se, 2004-05-03

OEM International Årsredovisning 2003, www.oeminternational.com, 2004-04-29

Partner Tech Årsredovisning 2003, www.partnertech.se, 2004-04-29

Precise Biometrics Årsredovisning 2003, www.precisebiometrics.com, 2004-04-29

Prevas Årsredovisning 2003, www.prevas.se, 2004-05-10

Pricer Årsredovisning 2003, www.pricer.se, 2004-04-29

Proact Årsredovisning 2003, www.proact.se, 2004-05-03

Protect Data Årsredovisning 2003, www.protectdata.se, 2004-04-15

ReadSoft Årsredovisning 2003, www.readsoft.se, 2004-04-15

Resco Årsredovisning 2003, www.resco.se, 2004-05-10

RKS Årsredovisning 2003, www.rks.se, 2004-05-03

Scribona Årsredovisning 2003, www.scribona.se, 2004-04-29

Semcon Årsredovisning 2003, www.semcon.se, 2004-05-10

Senea Årsredovisning 2003, www.senea.se, 2004-04-15

Sensys Traffic Årsredovisning 2003, www.sensystraffic.se, 2004-04-29

Sigma Årsredovisning 2003, www.sigma.se, 2004-05-03

Sign on Årsredovisning 2003, www.signon.se, 2004-04-29

Skanditek Årsredovisning 2003, www.skanditek.se, 2004-04-29

Softronic Årsredovisning 2003, www.softronic.se, 2004-05-03

Teligent Årsredovisning 2003, www.teligent.se, 2004-04-15

Tietoenator Bokslut 2003, www.tietoenator.com, 2004-05-03

Trio Årsredovisning 2003, www.trio.se, 2004-04-15

TurnIT Årsredovisning 2003, www.turnit.se, 2004-05-03

Viking Telecom Årsredovisning 2003, www.vikingtelecom.se, 2004-04-15

WM-data Årsredovisning 2003, www.wmdata.se, 2004-05-03

XPonCard Group Årsredovisning 2003, www.xponcard.com, 2004-04-29

Bilaga 1: Företagen och dess klassificeringar

Internetrelaterad programvara och tjänster

Aspiro
Mandator
Framfab
Icon Medialab
Ledstiernan
Nocom
Sign on

IT-konsulter

AcandoFrontec
BTS Group
Cyber com
Know it
Modul 1
MSC Konsult
Novotek
Prevas
Proact
Resco
RKS
Semcon
Sigma
Softronic
Tietoenator
TurnIT
WM-Data

Programvara

Daydream
Enlight
Frango
IAR Systems
IFS
Jeeves
Protect Data
Readsoft
Senea
Teligent
Trio

Kommunikationsutrustning

Axis
Doro
Net Insight
Viking Telecom

Datorer och tillbehör

ACSC
MultiQ
XPonCard Group

Elektronisk utrustning och instrument

AudioDev
Beijer Electronics
Digital Vision
Elektronikgruppen
FingerprintCards
Lagercrantz Group
OEM International
Partner Tech
Precise Biometrics
Pricer
Scribona
Sensys Traffic
Skandiatek

Kontorsutrustning

Cashguard

Bilaga 2: Frågeformulär

Hej Redovisningsansvarig!

Svaren från frågorna i denna undersökning ska användas i en magisteruppsats vid Lunds Universitet. Uppsatsen behandlar intäktsredovisning i IT-företag, och inriktar sig speciellt på den vägledning om intäkter som Stockholmsbörsen har givit ut. Denna vägledning riktar sig främst mot programvaruföretag inom IT-branschen och huvudregeln är att en intäkt inte får tas upp i redovisningen förrän samtliga av fyra villkor är uppfyllda:

Ett bindande avtal föreligger
Leverans har skett
Försäljningspriset är bestämt eller bestämbar
Betaling är sannolik

Vänligen besvara frågorna i detta dokument och skriv in svaren i direkt anslutning till den ställda frågan. Vi vore tacksamma om Ni ville besvara frågeformuläret så fort möjligt, dock senast **onsdagen den 19 maj** och därefter returnera svaren till **rjillehed@hotmail.com** (samma adress som Ni erhöll frågeformuläret ifrån).

Företagets namn:
Intervjuperson (ditt namn):
Position/arbetsuppgifter i företaget:

Känner Ni till den vägledning som Stockholmsbörsen har givit ut; Redovisning av intäkter i IT-företag?

Använder Ni denna vägledning?

Om ni svarat NEJ på fråga 2, ska Ni härefter endast besvara fråga 3-8. Om Ni däremot har svarat JA på fråga 2, ska Ni gå vidare och endast besvara frågorna 9-15.

Anser Ni att det finns ett behov av ökad vägledning när det gäller redovisning av intäkter? Är behovet större i IT-branschen än i andra branscher?

Vilka är de största svårigheterna när Ni ska bestämma om en intäkt ska tas upp eller inte?

Tycker Ni att kravet i vägledningen, d v s att samtliga fyra villkor måste vara uppfyllda för att intäktsredovisning ska få ske (se ovan), är för högt?

Vilka av dessa punkter anser Ni att Ni redan idag uppfyller?

Om Ni känner till vägledningen, vad är anledningen till att Ni valt att inte tillämpa den?

Har Ni för avsikt att i framtiden använda Er av vägledningen vid redovisning av Era intäkter?

Varför har Ni valt att redovisa Era intäkter med hjälp av vägledningen?

Vilka är de största svårigheterna med att bestämma när en intäkt ska redovisas?

Har det med hjälp av vägledningen blivit enklare eller mer komplicerat att bestämma när en intäkt ska redovisas? Varför?

Vilka av de fyra villkor, som vägledningen ställer upp för att en intäkt ska få redovisas, anser Ni att Er redovisning uppfyller?

Är det ett för högt krav att samtliga av de fyra villkor som ställts upp i vägledningen ska vara uppfyllda?

Anser Ni att vägledningen är fullständig, eller finns det fortfarande brist på tydliga och konkreta riktlinjer för intäktsredovisning?

Har Ni för avsikt att även i framtiden fortsätta att tillämpa vägledningen?

Tack för Er medverkan!

Med vänlig hälsning

Rebecka Jillehed
Marie Persson
Marie Stridbeck

rjillehed@hotmail.com
p_marie@hotmail.com
mariestridbeck@hotmail.com