

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

Sammanfattning	3
Förkortningar.....	5
1. Inledning.....	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problematisering.....	6
1.3 Syfte	9
1.4 Avgränsningar	9
1.5 Definitioner	9
1.6 Disposition	9
2. Metod	11
2.1 Metodansats.....	11
2.1.1 Val av metod	11
2.1.2. Val av fallföretag.....	12
2.1.2.1 IBS, IFS, Intentia och SAP.....	12
2.1.2.2 Val av intervjurespondenter	13
2.1.2.3 Intervjuernas genomförande.....	13
2.2 Tillvägagångssätt.....	14
2.2.1 Analysunderlag.....	14
2.2.2 Litteratur.....	14
2.2.3 Normer	14
2.3 Källkritik	16
2.3.1 Observation, ursprung, tolkning och användbarhet	16
2.3.2 Kritik av analysunderlaget	18
2.3.3 Kritik av litteratur.....	19
3. Relevans, reliabilitet och objektivitet.....	20
3.1 Relevans	20
3.1.1 Framåtblickande	20
3.1.2 Rätt tid.....	21
3.1.3 Tillbakablickande	21
3.2 Reliabilitet	22
3.2.1 Verklighetstrogen bild.....	22
3.2.2 Verifierbarhet	22
3.2.3 Neutralitet.....	23
3.3 Objektivitet.....	24
4. Intäktsredovisning ur ett teoretiskt perspektiv	26
4.1 Begreppet intäkt	26
4.1.1 Inflödessynsättet.....	26
4.1.2 Produktsynsättet	27
4.1.3 Utflödessynsättet	27
4.1.4 Det synsätt som borde anläggas idag	28
4.2 Rapportering.....	28
4.2.1 Begreppet intjänande.....	29
4.2.2 Realisering.....	30
4.2.2.1 Begreppet realisering.....	30
4.2.2.2 Olika kriterier för att kravet på realisation skall vara uppfyllt.....	32
4.2.2.2.1 Mätning	34
4.2.2.2.2 Extern marknadstransaktion.....	35
4.2.2.2.3 Den kritiska händelsen	36

4.2.3 Olika tidpunkter för rapportering	39
4.2.3.1 Vid försäljningstidpunkten	39
4.2.3.2 Vid färdigställandet av produktionen	40
4.2.3.3 När tjänsten utförs	41
4.2.3.4 Rapportering efter försäljningstidpunkten	42
5. Normer om intäktsredovisning	43
5.1 De organisationer normerna härstammar från	43
5.2 Rekommendationer från Redovisningsrådet	44
5.2.1 RR 11	44
5.2.2 RR 10	48
5.3 Särskilda normer om intäktsredovisning i IT-företag	50
5.3.1 Beskrivning av kombinationsuppdrag	50
5.3.2 De fyra villkor som krävs för intäktsredovisning	51
5.3.2.1 Bindande avtal	52
5.3.2.2 Leverans	52
5.3.2.3 Försäljningspris	53
5.3.2.4 Betalning	54
5.3.3 Uppgraderingar och PCS	55
5.3.4 Konsulttjänster	56
6. Intäktsredovisning i praktiken i noterade IT-företag	58
6.1 Presentation av fallföretagen	58
6.1.1 IBS	58
6.1.2 IFS	58
6.1.3 Intenia	59
6.1.4 SAP	59
6.2 Fallföretagens redovisningsprinciper	60
6.2.1 IBS	60
6.2.1.1 Licensintäkter	60
6.2.1.2 Underhållsintäkter	61
6.2.1.3 Konsulttjänster	61
6.2.2 IFS	61
6.2.2.1 Licensintäkter	62
6.2.2.2 Underhållsintäkter	62
6.2.2.3 Konsulttjänster	62
6.2.3 Intenia	63
6.2.3.1 Licensintäkter	63
6.2.3.2 Underhållsintäkter	63
6.2.3.3 Konsulttjänster	64
6.2.4 SAP	64
6.2.4.1 Licensintäkter	64
6.2.4.2 Underhållsintäkter	64
6.2.4.3 Konsulttjänster och utbildning	65
7. Analys	66
7.1 Om informationen från företagen kan användas för beslutsfattande	66
7.1.1 Årsredovisningar och delårsrapporter	66
7.1.2 Intervjuer	69
7.2 Hur begreppet intäkt skall tolkas för fallföretagen	70
7.3 Hur och när fallföretagens intäkter bör rapporteras	71
7.3.1 Licensintäkter	71
7.3.2 Underhållsintäkter	76

7.3.3 Konsulttjänster	80
8. Avslutande synpunkter	86
9. Källförteckning	87
Bilaga 1	90

Sammanfattning

- Titel:** Intäktsredovisning i IT-företag – en studie av IBS, IFS, Intenia och SAP
- Författare:** Allan Jusélius, Signe Mörner och Lina Personne
- Handledare:** Michael Thorstensson
- Datum:** 2003-01-13
- Syfte:** Vårt syfte med uppsatsen är att beskriva och analysera hur IT-företag tillämpar gällande normer för intäktsredovisning.
- Metod:** För att genomföra denna studie har vi valt att först skapa oss en uppfattning om hur intäktsredovisning i praktiken går till i IT-företag. Vårt tillvägagångssätt har varit att med hjälp av fallföretagens årsredovisningar granska huruvida företagen har använt sig av gällande normer och på vilket sätt detta har skett. För att ge en rättvisande bild av fallföretagen och deras redovisningsprinciper har vi kompletterat informationen i årsredovisningarna med intervjuer med företagen. Sammantaget menar vi att ovanstående tillvägagångssätt har gjort vår studie tillräckligt förankrad i verkligheten.
- Avslutande synpunkter:** Av denna studie har vi kunnat fastställa att den information som återfinns i fallföretagens årsredovisningar är såväl relevant som reliabel och informationen har därigenom varit användbar vid avgörandet av hur fallföretagen tillämpat gällande normer för intäktsredovisning. Generellt sett anser vi dock att fallföretagens uppdrag, där varor och tjänster kombineras, är förhållandevis särpräglade, vilket enligt vår mening är den största anledningen till att amerikansk praxis har fått så stort genomslag vid sidan av den

svenska regleringen i RR 11. Mot bakgrund av detta anser vi därför att företagens redovisning av intäkter kan förbättras om antingen RR 11 utvecklas till att även innefatta redovisning av kombinerade varor och tjänster eller att den tidigare nämnda amerikanska praxisen inkorporeras i svensk redovisning, exempelvis genom att OM:s vägledning upphöjs till norm av samma dignitet som RR 11.

Nyckelord:

IBS
IFS
IT-företag
Intentia
Intjänande
Intäktsredovisning
OM
Rapportering
Realisering
Relevans
Reliabilitet
RR 11
SAP

Förkortningar

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
IBS	International Business Systems
IFS	Industrial and Financial Systems
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
OM	OM Stockholmsbörsen
PCS	Post Customer Support
RR	Redovisningsrådet rekommendationer
SAB	Staff Accounting Bulletin
SAP	Systeme, Anwendungen, Produkte
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SOP	Statement of Position
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
VSOE	Vendor-Specific Objective Evidence
ÅRL	Årsredovisningslagen (1995:1554)

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Under 1900-talet har betydande svårigheter förelegat när det gäller att definiera en intäkt. Forskare och andra har studerat och debatterat innebörden av detta begrepp, och redovisningsteorier har framför allt formulerats av amerikanska forskare.¹ En viktig utveckling skedde då The Accounting Association, AAA, bildades. Denna organisation hade till syfte att utveckla nya redovisningsprinciper och sträva efter att få godkännande för dessa i redovisningspraxis. Bildandet av AAA skulle senare visa sig vara av betydelse för hur redovisningen idag ser ut.²

Historiskt har det funnits tre synsätt på vad som anses vara en intäkt, nämligen ett inflöde av pengar eller andra tillgångar till företaget, ett utflöde av varor eller tjänster från företaget eller en produkt, som av företaget skapas successivt under en viss tidsperiod.³ De senaste åren har flera av de redovisningsskandaler som inträffat, bl.a. i USA, gällt redovisningen av intäkter. Exempelvis Enron rapporterade intäkter som inte existerade i verkligheten.⁴ Mot denna bakgrund anser vi det intressant att närmare granska några av dagens IT-företag.

1.2 Problematisering

Det teoretiska problemet med IT-företagens intäkter är att dessa enligt vår mening är så särpräglade att det inte finns något klart svar på vid vilka tidpunkter rapportering av dessa intäkter får ske. En svårighet är att vissa produkter som dessa företag säljer inte klart kan karakteriseras som rena varor eller tjänster samt att dessa företag tillhandahåller både varor och tjänster. För att en intäkt skall få rapporteras krävs att den dels är intjänad, dels är realiserad eller möjlig att realisera. Beroende på att vissa av IT-företagens produkter, som nämnts, inte är renodlade varor eller tjänster kan det uppstå problem både vid intjänande och vid realisering. En anledning till detta kan vara att kunden har betalat för hela produkten vid ett enda tillfälle medan användningen sträcker sig över en viss tidsperiod. Kunden kan då

¹ Henriksen, E.S.: Accounting theory, 1:a uppl 1970. s.160.

² Artsberg K.: Normbildning och redovisningsförändring, 1992, s. 2, 4, 41.

³ Hendriksen, E.S, Van Breda. M.F.: Accounting Theory, 5: uppl, 1992, s. 354 ff.

⁴ Lindvall, P.: I skuggan av Enrons fusk, DI 2002-12-03.

sägas ha lämnat ett förskott, och då blir frågan om hela tjänsten skall anses intjänad och realiserad vid betalningstillfället eller om den skall anses intjänad och realiserad löpande under den period som förskottet avser. Om företagets alla kostnader är nedlagda när kunden betalar för produkten talar detta för att denna skall likställas med en vara, men om säljarens kostnader läggs ner successivt kan produkten anses vara en tjänst och då kan realisering ske löpande under utförandet av tjänsten.

Gällande normer om intäktsredovisning är ganska allmänt hållna i syfte att passa olika typer av verksamheter, och beträffande IT-företag passar de svenska normerna om intäktsredovisning inte särskilt bra. Framför allt är Redovisningsrådets rekommendation nr 11 (RR 11) inte så lätt att tillämpa på IT-företag. En intäkt skall enligt RR 11 redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Hur detta skall tolkas beror på om det är varor eller tjänster som skall redovisas, och svårigheter uppstår med anledning av att IT-företagens produkter ofta inte är renodlade varor eller tjänster.⁵

Intäktsredovisningen har traditionellt gått till så att intäkter från projekt rapporterats först då hela projektet varit klart, vilket i många fall kunnat medföra att pågående men ännu inte färdigställda projekt inte visats för investerarna. I dagens läge har redovisningen gått i riktning mot att intäkter rapporteras successivt under uppdragets gång, och detta har blivit allt viktigare i takt med att allt fler bolag inom exempelvis IT-branschen koncentrerar sig på leverans av stora affärssystem, vilkas installation och implementering i vissa fall kan ta över ett år. Det är då fråga om s.k. kombinationsuppdrag eftersom det i dem ingår en blandning av licens, underhåll och konsulttjänster, där de sistnämnda består av installation och implementering av de system som kunden köper.⁶

Enligt en rekommendation från OM Stockholmsbörsen, som bygger på amerikansk praxis, kan IT-företags intäkter redovisas när följande fyra kriterier är uppfyllda: ett bindande avtal finns, leverans har skett, försäljningspris är bestämt eller bestämbar och betalning är sannolik. Ofta sker rapporteringen redan när t.ex. programvaran är levererad. Beträffande underhållsintäkter brukar dessa däremot redovisas linjärt över licensperioden. Ifråga om

⁵ RR 11 p.1.

⁶ Intervju med Camilla Eskman, redovisningschef, IBS 2002-12-07, Lennart Lindell, redovisningschef, IFS, 2002-12-07.

konsulttjänster redovisas dessa separat från licens- och underhållsintäkterna och i takt med att tjänsterna utförs. Om uppdraget i stället skulle redovisas som entreprenaduppdrag skulle intäkter från såväl licenser som konsulttjänster redovisas i takt med att uppdraget utförs. Det mest problematiska med kombinationsuppdragen är att det är intäkterna från konsulttjänsterna som står för en stor del av intäkterna och det är således viktigt att intäkterna från dessa tjänster intäktsförs i enlighet med ovanstående principer och alltså inte rapporteras för tidigt.⁷

Ett exempel på ett företag som inte följt ovanstående principer för intäktsredovisning är det numera konkursdrabbade företaget Prosolvias, som beträffande intäktsredovisningen kan ifrågasättas på ett flertal områden. Det första problemet gällde att intäktsredovisning skedde av ett antal transaktioner trots att leverans inte hade fullgjorts i enlighet med villkoren i avtalen. Vidare hade i vissa fall en del av fakturerade belopp felaktigt brutits ut och redovisats som licensintäkter när, i enlighet med Prosolvias egna principer för redovisning av licensintäkter, dessa intäkter från försäljning av licenser enbart skulle redovisas när de utgjorde en del av en kombinerad tjänst och produkt. Ett annat problem var att den övervägande delen av intäkterna hade intäktsförts under december månad 1997 och en stor del av dessa under dagarna mellan jul och nyår. Vidare kunde man konstatera att det i Prosolvias inte hade gjorts någon bedömning av sannolikheten för att en intäkt slutligen skulle komma att realiseras. Beträffande de tre avtalen (aktieägaravtal, samarbetsavtal, leverans- och underhållsavtal) som förekom i överenskommelsen med dotterbolaget IVS borde dessa ha varit styrande för fakturering och intäktsredovisning, vilket inte skedde i praktiken.⁸

Det praktiska problemet med intäktsredovisningen i IT-företag är idag att uppdragens karaktär är sådana att det föreligger utrymme för företagen att i viss utsträckning själva klassificera intäkterna som licensintäkter, underhållsintäkter och intäkter från konsulttjänster. Vidare är gränsen mellan kombinationsuppdrag och entreprenaduppdrag svårbestämbar. Mot bakgrund av diskussionen ovan leder detta fram till vår problemformulering:

Hur redovisar IT-företag sina intäkter?

⁷ OM p. 3.2, 4.5.5, 4.5.6.

⁸ Arhur 1, s.15, Stämmningsansökan, Prosolvias, s. 17ff.

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur IT-företag tillämpar gällande normer för intäktsredovisning.

1.4 Avgränsningar

Uppsatsen begränsas till att analysera fyra internationella marknadsnoterade IT-företags praxis angående intäktsredovisning och vi kommer enbart att granska dessa företags årsredovisningar för år 2001 samt deras delårsrapporter för tredje kvartalet år 2002. Eftersom vi enbart granskar IT-företag är det viktigt att notera slutsatsernas begränsade generaliserbarhet, dvs. vi kommer inte att kunna dra generella slutsatser rörande övriga kunskapsföretag.

1.5 Definitioner

Kombinationsuppdrag: Ett uppdrag som innebär att företaget ifråga säljer en programvara och åtar sig att leverera andra uppdaterade programvaror vid ett senare tillfälle och/eller att leverera tjänster och/eller Postcontract Customer Support (PCS) i någon form av kombination.⁹

Licensavgifter: Den avgift som kunden betalar för att få rätt att nyttja en viss programvara.¹⁰

1.6 Disposition

I kapitel två beskrivs de metoder som vi använt oss av samt de företag vilkas årsredovisningar vi avser att granska. Vidare beskrivs och kritiserats de typer av material som har legat till grund för uppsatsen. I kapitel tre beskrivs relevans, reliabilitet och objektivitet eftersom dessa egenskaper ligger till grund vid avgörande av om informationen i årsredovisningar och delårsrapporter är användbar för beslutsfattande. I kapitel fyra diskuterar vi intäktsredovisning ur ett teoretiskt perspektiv, och behandlar då begreppen intäkt, rapportering, intjänande och

⁹ OM p. 4.

¹⁰ Intentias årsredovisning, 2001, s. 67.

realisering. I kapitel fem redogör vi för de normer om intäktsredovisning som är aktuella för dagens IT-företag. I kapitel sex redogör vi för hur intäktsredovisningen går till i praktiken i våra fallföretag, IBS, IFS, Intenia och SAP. I kapitel sju analyserar vi fallföretagens intäktsredovisning mot bakgrund av de teorier och normer vi behandlat tidigare. Slutligen för vi en avslutande diskussion i kapitel åtta där vi reflekterar över den analys vi gjort och det bidrag som vår studie har gett.

2. Metod

I detta kapitel ges en beskrivning av hur vi gått tillväga samt vilka metoder vi använt oss av under vår studie av detta ämne. Vi preciserar även i detta kapitel vilka företag vi valt att kontakta samt varför vi valt dessa företag. Vidare nämner vi vilka kontaktpersoner vi talat med på de olika företagen. Avslutningsvis beskriver vi den kritik vi riktat mot våra källor i ett försök att öka objektiviteten hos dessa.

2.1 Metodansats

2.1.1 Val av metod

Vi vill skapa oss en föreställning om hur intäktsredovisningen går till i praktiken i IT-företag. Detta gör vi först och främst genom att granska hur fallföretagen i årsredovisningarna presenterar hur redovisningen av intäkter går till. Då informationen i årsredovisningarna generellt sett får anses knapphändig har vi även använt oss av intervjuer med redovisningschefen på respektive fallföretag och information har även hämtats från artikeldatabaser som Dagens Industri (DI).

När vi tog reda på IT-företagens praxis använde vi oss alltså i första hand av fallföretagens årsredovisningar, även om intervjuer med fallföretagen också gjordes. Vi drar våra slutsatser om IT-företagens praxis genom att granska årsredovisningarna utifrån teori och gällande normer och vi använder även teorierna för att fylla normerna med innehåll så att vi kan utvärdera företagens praxis och jämföra företagen med varandra för att på så sätt få fram skillnader mellan dem. För att kunna dra relevanta slutsatser var vi dock tvungna att först försöka fastställa om den information som fanns i fallföretagens årsredovisningar var relevant för beslutsfattande, och detta gjorde vi genom att använda vissa kriterier för primärt beslutsfattande som nämns i ett regelverk utfärdat av Financial Accounting Standards Board (FASB).

2.1.2. Val av fallföretag

2.1.2.1 IBS, IFS, Intenia och SAP

Vid författandet av denna uppsats går vi tillväga på följande sätt. Utgångspunkten är fyra IT-företag, IBS, IFS, Intenia och SAP, vilkas verksamhet i huvudsak går ut på att tillverka och anpassa affärssystem efter kundernas behov. Fallföretagens verksamhet genererar i huvudsak tre typer av intäkter, licensintäkter, konsultintäkter och övriga intäkter, däribland underhållsintäkter. Licensintäkternas andel av nettoomsättningen sträcker sig från 20 % till 40 % medan konsulttjänsterna i regel motsvarar 50 % till 70 %. Övriga intäkter står oftast för högst en fjärdedel av nettoomsättningen. Längden på ett konsultuppdrag beror av hur omfattande anpassningen till kundens verksamhet behöver vara. Ett uppdrag kan i vissa fall ta över ett år att genomföra med tanke på att det system som kunden har valt skall anpassas till de befintliga system kunden använder.¹¹

Anledningen till att vi valt dessa fyra IT-företag är följande. Det är möjligt att hantera och jämföra dessa företag, och deras verksamhet och struktur är så lika att de kan ses som viktiga konkurrenter till varandra. Anledningen till att vi enbart valt att studera IT-företag är att de tjänster som de tillhandahåller är särpräglade jämfört med andra konsultföretags tjänster på det sättet att uppdragen gäller såväl varor som tjänster, och frågan om uppdragen exempelvis skall ses som entreprenaduppdrag eller kombinationsuppdrag är därför inte helt klar.¹² Därför anser vi att det inte vore möjligt att dra generella slutsatser av vår granskning om andra typer av konsultföretag togs med i studien.

Val av företag har gått till på följande sätt. Till att börja med gjorde vi en sökning på Internet efter IT-företag som tillverkar skraddarsydda affärssystem, och fick då fram ett relativt stort antal företag att välja mellan. Därefter talade vi med ett par av dessa företag för att skaffa oss en allmän överblick av problemområdet. Sedan valde vi ut fem börsnoterade företag och talade med dem i syfte att ta reda på vilka dessa företag själva uppfattade som sina konkurrenter. Slutligen valde vi bort ett företag, Oracle, eftersom företaget inte ville tillhandahålla relevant information för uppsatsen. Sammantaget ansåg vi att detta tillvägagångssätt skulle göra vår jämförelse mer förankrad i verkligheten. Konsekvenserna av

¹¹ Intenias årsredovisning, 2001, s. 59, IFS årsredovisning, 2001, s. 42, SAP:s årsredovisning, 2001, s. 1, IBS årsredovisning, 2001, s. 40.

¹² OM p. 3.1.

att ha tagit kontakt med företagen själva för att avgöra vilka företag de ansåg vara sina konkurrenter har givit oss bättre möjligheter att jämföra företagen och därigenom dra relevanta slutsatser. Detta beror bl.a. på att företagen aktivt konkurrerar med varandra och är medvetna om varandras styrkor och svagheter.

2.1.2.2 Val av intervjurespondenter

Vi har intervjuat följande personer.

- IBS – Camilla Eskman (redovisningschef)
- IFS – Lennart Lindell (redovisningschef)
- SAP – Jan Arpi (redovisningschef)
- Intentia – Jan Cello (redovisningschef)

2.1.2.3 Intervjuernas genomförande

Intervjuerna har genomförts på följande sätt. Frågorna har i god tid innan intervjuerna sänts till respondenterna per e-post, vilket har gett dem möjlighet att både vara delaktiga i och påverka intervjuerna. Detta har också resulterat i att intervjutillfället har utnyttjats maximalt. Vi fann att kvaliteten på informationen ökade i samband med att respondenten fått god tid på sig att finna svaren. Därför försökte vi att ställa så öppna frågor som möjligt för att inte styra respondentens svar i någon form. De kompletteringar som behövde göras erhöll vi från kontaktpersonerna på företagen genom telefon och e-post. En intervju per företag har genomförts och då har vi talat med redovisningscheferna på företagen eftersom de är ansvariga för förändringar i respektive företags redovisningsprinciper. Under intervjutillfället gick vi till väga på följande sätt. En av oss ställde frågorna medan de två andra antecknade svaren på frågorna. Sammanställningen av anteckningarna skedde direkt efter intervjutillfället för att på detta sätt minimera risken för att eventuell viktig information skulle förbises. Med informationen från intervjuer och årsredovisningar som grund gjordes analyser samt drogs slutsatser.

2.2 Tillvägagångssätt

2.2.1 Analysunderlag

Vårt analysunderlag består framför allt av årsredovisningar från fallföretagen, men även av personliga intervjuer och telefonintervjuer med dessa. Vi har studerat fallföretagens årsredovisningar för 2001 och delårsrapporter för 2002 för att få en tydlig bild av hur dessa företag redovisar sina intäkter. Med hänsyn till syftet med uppsatsen, som är att avgöra hur fallföretagen tillämpar gällande normer för intäktsredovisning, anser vi att de principer för intäktsredovisning som företagen presenterar i sina årsredovisningar ger oss betydande, men inte helt tillräcklig, information. Som nämnts tidigare har vi därför använt oss av intervjuer med företagen för att komplettera årsredovisningarna. Intervjuerna har gjorts på samma sätt med alla fallföretag dels genom att vi ställt samma frågor till samtliga företag, dels genom att vi intervjuat redovisningschefen på varje företag.¹³ Bakgrundsinformation om företagen har vi fått dels via årsredovisningarna, dels via företagets hemsidor, men även från artiklar i exempelvis DI har bidragit med en hel del information.

2.2.2 Litteratur

Vi inledde vårt uppsatsskrivande med att söka efter relevant litteratur inom vårt problemområde. Därvid har vi använt oss av olika biblioteks artikel- och arkivsystem. Den litteratur vi har samlat in har till största delen tillkommit under början och mitten av 1900-talet. En del av vår litteratur gäller begreppen ”realization” och ”recognition”, men trots att det inte finns någon helt entydig och bra översättning av dem anser vi att det finns fog för att använda svenska termer genom hela uppsatsen, framför allt eftersom detta underlättar såväl förståelsen som läsningen av uppsatsen. Vi har därför valt att översätta begreppet ”realization” till ”realisering” och begreppet ”recognition” till ”rapportering”.

2.2.3 Normer

När det gäller de normer som vi använder som utgångspunkt för vår granskning av fallföretagens praxis består dessa av såväl svenska lagar som svenska, internationella och amerikanska rekommendationer. När vi i kapitel 5.3.1 diskuterar kombinationsuppdrag är

¹³ Se bilaga 1.

utgångspunkten ”OM Stockholmsbörsens vägledning om redovisning av intäkter i IT-företag”, som i sin tur baserar sig på RR 11 och på vissa amerikanska normer, däribland Statement of Position 97-2 (SOP 97-2). Vi är medvetna om att denna vägledning endast är en rekommendation som upprättats av ett revisionsföretag år 2000, men anledningen till att vi valt att utgå från den är dels att den bygger på amerikansk praxis som vi själva tagit del av och anser relevant, dels att det inte finns någon svensk reglering som gäller för programvaruföretags licensiering av programvaror och försäljning av konsulttjänster.

Eftersom det exempelvis i OM:s vägledning talas om att det inte finns någon skarp gräns mellan de kombinationsuppdrag som nämns i OM:s vägledning och vanliga entreprenaduppdrag i enlighet med Årsredovisningslagen (ÅRL) 4:10 och Redovisningsrådets rekommendation nr 10 om entreprenader och liknande uppdrag (RR 10), har vi därför valt att även granska rekommendationen om entreprenaduppdrag. Även om OM:s vägledning inte har lika hög dignitet som ÅRL och Redovisningsrådets rekommendationer anser vi att avsaknaden av relevanta normer för programvaruföretag motiverar att OM:s vägledning i detta fall ändå bör ses som en norm. Vi har dock försökt vara restriktiva i vår tolkning av denna vägledning och i tveksamma fall uppsökt de källor som vägledningen har bildats utifrån.

Vi har behandlat ovanstående normer på följande sätt. Utgångspunkt har alltid tagits i ÅRL, RR 10 och RR 11 och vi har försökt att tillämpa dessa enligt vår mening ganska generella regleringar så långt det är möjligt. OM:s vägledning har alltså använts först när ÅRL, RR 10 och RR 11 inte gett något klart resultat och när en tolkning av dessa normer skulle vara alltför långtgående för att vara rimlig. Som nämnts ovan har dock tolkningen av OM:s rekommendation gjorts med betydande försiktighet och i tveksamma fall har alltså denna rekommendations ursprungskällor uppsökts.

Beträffande interaktionen mellan litteratur och normer anser vi att litteraturen om intäktsredovisning till stor del har tillkommit långt tillbaka i tiden men att dagens normer ändå till stor del grundar sig på de problem som berörts i denna litteratur. Samtidigt är dagens normer i mångt och mycket alltför generella för att passa in på många av dagens kunskapsföretag och litteraturen har då enligt vår mening i dagsläget fått stor betydelse som hjälp för företagen vid tillämpningen av aktuella normer.

2.3 Källkritik

2.3.1 Observation, ursprung, tolkning och användbarhet

Det rekommenderas att källmaterial utvärderas utifrån fyra kriterier, nämligen användbarhet, ursprung, tolkning och observation.¹⁴

Ifråga om observationskriteriet kan följande nämnas. Vi valde först ut den problemställning som vi ville belysa och därefter tog vi fram de källor som handlade om denna, och dessa källor fann vi i litteratur, artiklar och kataloger. Vi skapade oss här en överblick över de källor som vi ville använda och som var relevanta för att vi skulle kunna genomföra uppsatsskrivandet. Vi har här gjort en sällningsprocess för att få fram vår relevanta information. Vi började med att gå igenom redovisningsteorier från början av 1900-talet och framåt för att få en bra översikt av ämnet. Vidare har vi tagit vår utgångspunkt i FASB:s Conceptual Framework, som en grundläggande ram för ämnet och utifrån denna och annan litteratur har vi arbetat oss ”inåt” genom att fylla de nu gällande normerna med innehåll. Vi vill här poängtera att vi ser FASB:s Conceptual Framework som teori och inte som normer. Anledningen till att vi inte använder oss av motsvarande ramverk utarbetat av International Accounting Standards Board (IASB) beror på att FASB:s ramverk är föregångare till IASB:s och dessutom är det huvudsakliga innehållet i båda dessa ramverk mycket lika. Ytterligare en anledning till att vi har valt FASB:s ramverk är att våra fallföretag är noterade på den amerikanska Nasdaq-börsen och vi ville därför ha ett regelverk som är generellt tillämpligt på alla våra fallföretag. Vidare har vi använt oss av uttalanden från den amerikanska myndigheten Securities and Exchange Commission (SEC) eftersom dessa utgör tolkningar av vissa kriterier för intäktsredovisning.

Beträffande påståendet att FASB:s ramverk enligt vår mening skall ses som teori och inte som norm bör följande nämnas. Det som talar för att nämnda ramverk skall ses som teori är dels att FASB på ett klart och tydligt sätt definierar och utvidgar de begrepp som tidigare behandlats i litteraturen, dels att såväl amerikanska som internationella normer till viss del grundar sig på detta ramverk. Detta åskådliggörs exempelvis av att IASB:s ramverk, som bygger på FASB:s, har utfärdats av samma organisation som utfärdar i dagsläget gällande internationella normer. FASB:s definitioner av centrala begrepp för intäktsredovisning har

¹⁴ Holme, I.M., Solvang B.K., Forskningsmetodik, 2:a uppl, 1996 s. 130ff.

även haft påverkan på senare litteratur inom området, exempelvis genom att litteratur som tillkommit efter FASB till stor del har tagit sin utgångspunkt i FASB:s ramverk. Slutligen vill vi påpeka att FASB:s ramverk och litteratur om intäktsredovisning kompletterar varandra och tillsammans utgör en grund vid tolkning av gällande normer om intäktsredovisning.

Beträffande ursprungskriteriet tittar vi på sambandet mellan källorna och verkligheten och det viktiga här är att avgöra vem som är upphovsman, när källan har skrivits och vilka syftena med skapandet av källan var samt hur vi har fått tag i källorna. De teorier som vi har utgått ifrån är till viss del utarbetade för ett par decennier sedan, men de kan trots detta inte anses vara föråldrade utan även gångbara i dagens samhälle. Detta beror till viss del på avsaknaden av nya teorier om intäktsredovisning. De normer och principer som vi avser att tolka består av såväl svenska som internationella och amerikanska regler. Det problematiska med dessa källor är dock att de är mycket vida och skapar möjligheter för företagen att tillämpa dem på olika sätt. När det slutligen gäller årsredovisningarna, som är en av våra viktiga utgångspunkter, är såväl upphovsman som datering oproblematiska. Även syftena med årsredovisningen är klara och innebär bl.a. att företagen vill visa sina resultat och sin ställning för externa intressenter. Årsredovisningar tillhandahålls vanligtvis gratis av företagen.

Ifråga om tolkningskriteriet skall vi analysera innehållet i källan för att få fram vad författaren har avsett att berätta för läsaren. Här gäller också att man skall sätta in källan i rätt tidssammanhang och i det rätta sociala sammanhang vari källan blev till. Vi måste här leva oss in i rätt historiskt sammanhang och förstå hur situationen var då källan tillkom. Vi använder oss av flera källor för att inte få en missvisande bild av det material vi har.¹⁵ Genom tillkomsten av kunskapsföretag har redovisningen idag ändrat karaktär jämfört med förr i tiden och andra poster i framför allt balansräkningen är idag aktuella. Dock anser vi att utvecklingen av redovisningen inte riktigt har skett i takt med kunskapsföretagens framväxt.

När det slutligen gäller användbarhetskriteriet skall vi avgöra om och hur vi kan använda källorna. Eftersom materialet kommer från företagen själva kan man fundera på om användbarheten är begränsad. Detta har dock inte hindrat oss ifrån att använda källorna, men det har gett oss anledning att ha detta i åtanke då vi analyserat materialet för att försöka skapa en så nära beskrivning av företaget som möjligt. För vår del är fördelen med

¹⁵ Holme, I.M., Solvang, B.K.: A.a., s. 130ff.

årsredovisningarna att de till stor del ger oss den information vi vill ha och man kan således säga att vi i huvudsak lyckas mäta det vi avser att mäta från årsredovisningarna.

2.3.2 Kritik av analysunderlaget

Årsredovisningar anser vi i huvudsak vara en förstahandskälla eftersom materialet är skapat direkt av företagen. Informationen i årsredovisningarna består av vad som kommer in från företagens olika enheter och denna information sammanställs sedan i årsredovisningarna. Visserligen kommer informationen från de olika enheterna att vandra genom olika led uppåt i organisationen till den eller dem som skapar årsredovisningarna, men genom att de olika enheterna är en del av företaget måste årsredovisningen i huvudsak ses som en förstahandskälla. Dock kan en årsredovisning innehålla exempelvis jämförelser med konkurrenter eller olika prognoser om företagets framtid och i de fall denna information inhämtats åtminstone till viss del från externa företag eller personer bör dessa delar ses som litteratur. Sammanfattningsvis anser vi att årsredovisningar i huvudsak bör ses som en förstahandskälla. Vår främsta kritik mot årsredovisningarna är att företagen bestämmer vilken information som läsarna får ta del av och detta leder till att företagen kan vinkla informationen hur de vill och det är svårt om inte omöjligt för läsaren att avgöra om innehållet i årsredovisningarna inte är tillrättalagd.

När det gäller kritik gällande insamlingen av analysunderlaget har vi varit medvetna om att det kan uppstå vissa problem under intervjuförloppet. Vi har därför lagt ner mycket tid på att formulera frågeformuläret för att minska dessa problem. I valet av intervju med företagen inser vi att det är möjligt eller troligt att de framställer sig själva i så bra dager som möjligt. De personliga intervjusvaren som vi tagit del av löper, som nämnts tidigare, alltid en stor risk att bli vinklade på grund av att personen ifråga vill skydda företaget samt ge de svar som kan förväntas av honom. För att öka validiteten under en intervju har vi använt oss av en mall för att frågorna skall uppfattas på samma sätt av alla respondenter samt utnyttjat möjligheten att ställa relevanta följdfrågor.¹⁶ För att nå en hög reliabilitet har vi alla tre deltagit i intervjuerna samt bearbetat materialet direkt därefter.

¹⁶ Holme, I.M., Solvang, B.K.: A.a., s. 36ff.

2.3.3 Kritik av litteratur

De svenska, internationella och amerikanska normer som vi använder som utgångspunkt vid vår granskning av fallföretagen har tillkommit p.g.a. olika överväganden och diskussioner under lång tid. Den slutgiltiga lydelsen av normerna har med all sannolikhet tillkommit genom kompromisser och vi anser här att de därför bör ses som litteratur. Många av dessa normer har en lydelse som ger företagen möjlighet att tillämpa normerna på olika sätt och det är framför allt detta handlingsutrymme som i vissa fall kan leda till olämpliga resultat.

Ifråga om den litteratur vi har använt utgörs en del av amerikansk sådan och även om dessa böckers innehåll utgörs av tolkning av amerikanska normer kan man fundera på om vissa resonemang ändå kan användas vid diskussion kring svenska sådana. Dock måste man här observera att det finns skillnader i struktur mellan "Generally Accepted Accounting Principles" (US GAAP) och "International Accounting Standards" (IAS). De svenska normerna samt IAS regelverk fokuserar mer på den ekonomiska innebörden i olika händelser medan US GAAP är striktare och ofta kräver att vissa villkor skall vara uppfyllda för att en ekonomisk händelse skall få karaktäriseras på ett visst sätt. Dock anser vi att litteraturen och tolkningen av US GAAP kan användas för att fylla ut vissa svenska normer och normer från IAS när det gäller innehållet i olika kriterier, t.ex. kriterierna för intäktsredovisning.

De artiklar som vi tagit del av består till största delen av litteratur eftersom de till stor del återger vad någon annan redan har sagt eller skrivit. Dock kan vissa artiklar som behandlar tolkningen av vissa begrepp, t.ex. realisering, till viss del återge forskarens egna åsikter och gränsen mot analysunderlag kan därför i vissa fall anses flytande. Vi anser dock att artiklarna till största delen har karaktär av litteratur av tidigare nämnda skäl.

3. Relevans, reliabilitet och objektivitet

Syftet med detta kapitel är att ge en översikt över några egenskaper som krävs för att finansiell information skall vara användbar för dem som läser årsredovisningar. Det är framför allt fråga om relevans, reliabilitet och objektivitet och den information som finns i företagens finansiella rapporter måste ständigt utvärderas mot bakgrund av dessa egenskaper. Till att börja med bör påpekas att det är skillnad mellan data och information där data kan sägas vara mätningar eller beskrivningar av föremål eller händelser, medan information sägs vara data som kan överraska mottagaren. Data som mottagaren redan känner till eller som inte berör denne är alltså inte att räkna som information.¹⁷ När vi i fortsättningen talar om information är det ovanstående definition som gäller.

3.1 Relevans

Innebörden av relevanskravet är att informationen måste ha tre egenskaper, nämligen vara framåtblickande, presenteras i rätt tid samt vara tillbakablickande.¹⁸

3.1.1 Framåtblickande

Relevant information har betydelse för beslutsfattande bl.a. genom att hjälpa användare av informationen att förutsäga resultatet av tidigare, nuvarande och framtida händelser. Vidare kan kunskap om resultatet av handlingar som redan vidtagits generellt sett förbättra beslutsfattarens förmåga att förutsäga resultatet av liknande framtida handlingar. Utan kunskap om vad som hänt tidigare är nämligen grunden för att förutsäga framtida händelser bristfällig. Information om ett företags redovisning kan påverka användarnas framtida beslut på fyra olika sätt, direkt, indirekt, som ledande indikatorer eller som bekräftande information. Den direkta informationen består av företagsledningens prognoser avseende t.ex. kassaflöde medan den indirekta informationen tillhandahåller data från en tidigare tidsperiod, och exempel på detta anses vara att företagsledningen upplyser om tidigare kassaflöden för att användarna av informationen skall kunna använda denna för att förutsäga kommande sådana. Detta förutsätter dock hög korrelation mellan tidigare och kommande händelser och det är möjligt att denna korrelation inte existerar i verkligheten. Ifråga om de s.k. ledande indikatorerna består dessa av data vilkas ändring kan ses som en indikation på att en större

¹⁷ SFAC 2., s. 1, Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 136.

¹⁸ SFAC 2., s. 2, Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 134.

ändring är på väg. Så t.ex. kan ändring i förhållandet mellan skulder och eget kapital föregå en minskning i kassaflöde. Detta förutsätter dock att indikatorer som pekat på förändringar förr även pekar på samma förändringar i framtiden. Det fjärde sättet som information kan påverka framtida beslut på är som s.k. bekräftande information där vissa data kan användas för att förutsäga andra data. Dock förutsätts att förhållandet mellan redovisningsdata och andra data är känt.¹⁹

3.1.2 Rätt tid

Kravet på att informationen skall presenteras i rätt tid innebär att informationen måste vara tillgänglig för beslutsfattare innan den förlorar förmågan att påverka beslut. Om informationen inte är tillgänglig när den behövs eller blir tillgänglig så lång tid efter händelsens inträffande att den inte har något värde för framtida handlingar har informationen bristande relevans och har då endast liten eller ingen användbarhet. Dock bör här observeras att kravet på att informationen skall lämnas i rätt tid inte ensamt kan göra informationen relevant, men brister i detta krav kan göra att informationen saknar den relevans den annars skulle ha haft. Detta krav är särskild betydelsefullt ifråga om finansiell information från företagen, t.ex. årsredovisningar och delårsrapporter, eftersom denna information bör lämnas till användarna så snabbt som möjligt i syfte att användarnas beslut skall kunna påverkas av ändringarna i företagets finansiella ställning.²⁰

3.1.3 Tillbakablickande

Med att informationen skall vara tillbakablickande menas att den skall utgöra kontroll av vad företaget har gjort tidigare, och informationen skall alltså i detta avseende bekräfta eller ändra tidigare förväntningar. Att få reda på följderna av ett beslut spelar ofta stor roll vid fattandet av nya beslut eftersom olika beslut ofta är relaterade till varandra. Den tillbakablickande egenskapen hos redovisningsinformation innebär också att informationen omprövas löpande vilket gör att användarna kan ändra sina beslut och strategier över tiden.²¹

¹⁹ SFAC 2., s. 2, Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 134f, Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: Financial Accounting. Theory and Analysis, 7:e uppl, 2001, s. 21.

²⁰ Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 136, Schroeder, R.G., Clark, M.W.: A.a., s. 21, SFAC 2., s. 3.

²¹ Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 136, SFAC 2., s. 2.

3.2 Reliabilitet

Kravet på reliabilitet vilar på att informationen ger en verklighetstrogen bild samtidigt som den försäkrar användaren att informationen visar det den skall visa. Detta medför att det är den ekonomiska innebörden av händelsen som är det viktiga och inte den legala formen. Det är viktigt att observera att det finns olika grader av reliabilitet. För att informationen skall vara reliabel måste den ge en verklighetstrogen bild samt vara verifierbar och neutral.²²

3.2.1 Verklighetstrogen bild

En verklighetstrogen bild motsvarar överensstämmelse mellan ett mått och det fenomen som måttet skall mäta, och inom redovisning består det fenomen som skall mätas av ekonomiska resurser och förpliktelser och de transaktioner och händelser som ändrar dessa. Ibland kan det uppstå problem när det gäller att identifiera det fenomen man vill mäta. Ett exempel är ett stavningstest som går ut på att ett antal studenter, som är duktiga på att stava, får en mängd ord dikterade för sig. Meningen med testet är alltså att mäta skrivkunnighet, men om vissa skrivkunniga studenter har problem med hörseln kommer testet att ge ett felaktigt resultat. Testet har inte fullständigt mätt skrivförmåga utan till viss del även hörsel och de som utförde testet har alltså inte helt lyckats mäta det som de ville mäta. Testet kan därför inte sägas ge en verklighetstrogen bild av studenternas skrivförmåga.²³

3.2.2 Verifierbarhet

Att verifiera information innebär att man försöker fastställa sanningen hos denna. Med sanning menas då att mätningen existerar separat från den person som har utfört den och att personens subjektiva värderingar inte spelar någon roll. Exempelvis inom redovisningen uppstår frågan om mätning verkligen kan existera oberoende av den som har utfört mätningen. En extern transaktion medför inte automatiskt att ett objektiva mått på transaktionen existerar eftersom revisorn värderar både vad företaget presterar gentemot kunden i form av t.ex. varor och tjänster och vad kunden ger som motprestation. Ett sätt att komma ifrån detta har varit att betoning inte läggs på själva mätningen utan att det räcker att det finns objektiva bevis som stödjer en viss information för att denna skall vara verifierbar. Dock kan dessa objektiva bevis vara föremål för subjektiva värderingar hos den som letar

²² SFAC 2., s. 3, SFAC 2., p. 59-62, Schroeder, R.G., Clark, M.W.: A.a., s. 194, SFAC 2., s. 3.

²³ SFAC 2., p. 63, 69.

efter dem. En utveckling av detta synsätt innebär att mätningar är verifierbara om de kan bekräftas av en överensstämmelse mellan olika experters åsikter.²⁴ Verifierbarhet har således ett nära samband med kravet på objektivitet, men vi har valt att behandla definitionen av objektivitet i avsnitt 3.3.

FASB definierar verifierbarhet som förmågan att genom överensstämmelse mellan åsikterna hos dem som utför mätningarna säkerställa att information visar vad den skall visa eller att den valda mätmetoden har använts utan fel eller vinkling. Denna definition sägs i litteraturen avse två situationer, dels en där tolkning kan göras av en mätning, dels en där bara en mätmetod existerar. Även om de som utför mätningarna använder sig av samma eller liknande mätmetoder är det troligt att de kommer fram till olika resultat, som kan beskrivas på en normalfördelningskurva med standardavvikelse. Graden av verifierbarhet kan då sägas bestå av spridningen av mätningsresultaten runt medelvärdet, och ju närmare medelvärdet resultatet hamnar desto större är därmed verifierbarheten. Även om verifierbarhet förutsätter att informationen är fri från personliga värderingar kan mätningsfel och skillnader i tolkning av resultaten medföra förlust av verifierbarhet.²⁵

Sammanfattningsvis kan alltså verifierbarhet sägas vara en kvalitet som kan visas genom att säkerställa en hög grad av överensstämmelse bland oberoende mätningar där samma mätmetod används. En hög grad av överensstämmelse garanterar dock inte att ett redovisningsmått är relevant för beslutsfattarens behov om de händelser som representeras av måtten är olämpliga för det syfte som beslutsfattaren vill ha information om.²⁶

3.2.3 Neutralitet

Informationens neutralitet samverkar med kraven på verifierbarhet och verklighetstrogen bild för att påverka informationens reliabilitet. Neutralitet innebär att när en ny norm formuleras eller implementeras är det viktiga den relevans och reliabilitet som informationen i denna norm ger och inte vilken effekt den nya normen kan ha på ett särskilt intresse. Ett neutralt val mellan olika redovisningsalternativ karaktäriseras av att det är fritt från vinkling mot ett förutbestämt resultat. För att åskådliggöra vad som menas med vinkling följer ett exempel. Antag en normalfördelningskurva som återspeglar resultatet av ett antal tidigare gjorda

²⁴ Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., A.a., s. 138.

²⁵ Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 139, SFAC 2., Glossary s. 2.

²⁶ Schroeder, R.G, Clark., M.W.: A.a., s. 22, SFAC 2., s. 3.

mätningar. Med att informationen är vinklad menas då att det råder större sannolikhet för att en mätning hamnar på ena sidan om medelvärdet än för att den hamnar på den andra. För att information skall vara neutral skall sannolikheten för att information, som avviker från medelvärdet, vara lika stor oavsett på vilken sida avvikelser hamnar. Slutligen bör påpekas att det förutsätts att finansiell information skall kunna användas av användare som har skilda intressen och att det är osannolikt att ett förutbestämt resultat kommer att passa alla.²⁷

3.3 Objektivitet

Objektivitet är viktigt vid val av mätmetod och blir därigenom betydelsefull för företag vid tillhandahållande av pålitlig information. Ifråga om betydelsen av termen objektivitet har det i litteraturen inte tidigare funnits något klart svar. Dock har det ansetts att termen kan förstås som en verklighet som existerar oberoende av hur den enskilde personen uppfattar denna. När det gäller redovisning har dock revisorernas åsikter vid värdering av exempelvis intäkter så stor betydelse att det är svårt att hitta ett värde som existerar oberoende av deras åsikter. Därför är det mer realistiskt att definiera objektivitet som den överensstämmelse som råder mellan en given grupp av personer som utför mätningarna, t.ex. revisorer. Ifråga om karaktären av den överensstämmelse som måste gälla mellan exempelvis revisorer kan man använda sig av en mättningsmodell med tre faktorer, ett föremål vars egendom skall mätas, ett mätsystem som består av ett antal regler och en person som utför mätningarna. Dessa tre faktorer skapar tillsammans något som kallas för ett mått. Graden av objektivitet beror alltså på hur mätsystemet är utformat, på vilket föremål det är som mäts samt på vilka personer det är som utför mätningarna. Om mättningsreglerna är utformade i detalj förväntar man sig att det resultat som olika mätpersoner kommer fram till kommer att likna varandra till stor del medan vaga mättningsregler leder till att mätpersonens omdöme måste aktiveras vid mätningen och det finns då större sannolikhet att olika mätpersoner kommer fram till olika resultat. Graden av objektivitet beror alltså på till hur stor del mätpersonens omdöme måste användas vid utförandet av mätningen. Beträffande hur det föremål som mäts kan påverka objektiviteten är det viktigt att mättningsreglerna stämmer överens med föremålets verksamhet. Ett tjänsteföretag som har vaga mättningsregler för inventarier men precisa regler för mätning av tjänster kommer således att påvisa en hög grad av objektivitet trots reglerna för inventarier eftersom det inte är dessa som mäts. Det är även betydelsefullt att klargöra vilken typ av

²⁷ Schroeder, R.G., Clark, M.W.: A.a., s. 22, Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 140, SFAC 2., s. 3.

människor som utför mätningarna. Personer med en viss utbildning, t.ex. revisorer, kan anse det föreligga högre objektivitet än personer som saknar denna utbildning, och vid definitionen av objektivitet är det därför viktigt att klargöra vilken grupp som utfört de aktuella mätningarna.²⁸

²⁸ Ijiri, Y.: The foundations of accounting measurement, 1975 s 132 ff.

4. Intäktsredovisning ur ett teoretiskt perspektiv

4.1 Begreppet intäkt

Beträffande begreppet intäkt existerar ingen entydig definition utan det finns i stället tre olika synsätt som är intressanta. Intäkter kan i enlighet med dessa synsätt ses som ett inflöde av pengar eller andra tillgångar till företaget, som en produkt som av företaget skapas successivt under en viss tidsperiod eller som ett utflöde av varor eller tjänster från företaget.²⁹

4.1.1 Inflödessynsättet

Det första och mer traditionella synsättet på intäkter innebär att intäkter representerar ett inflöde av tillgångar eller nettotillgångar som ett resultat av ett företags försäljning av varor eller tjänster. I FASB:s ramverk, som ifråga om intäkter anses följa detta s.k. inflödessynsätt, definieras intäkter som ”faktiska eller förväntade inflöden av kontanter eller andra ökning av ett företags tillgångar eller betalning av dess skulder (eller en kombination av båda) från leverans eller produktion av varor, utförande av tjänster eller andra aktiviteter som utgör ett företags pågående huvudsakliga verksamhet.” I anslutning till FASB:s definition av en intäkt anges vidare att de tillgångar som kan ökas av intäkter kan vara av olika slag, t.ex. kontanter, kundfordringar, andra varor eller tjänster som tas emot eller ett ökat värde av en produkt p.g.a. produktion. De transaktioner och händelser från vilka intäkter uppkommer och intäkterna själva kan dessutom ta sig många former och kallas för olika saker beroende på vilken verksamhet som det aktuella företaget bedriver och på vilket sätt inbetalningar rapporteras som intäkter.³⁰

FASB:s definition av intäkter har kritiserats på ett par punkter. Till att börja med sägs det att FASB har blandat ihop företagets s.k. produkt med betalningen för denna, dvs. mätning av intäkten och timingen av denna har blandats ihop med processen att skapa en intäkt, och detta medför då dels att begreppen mätning och timing inte preciseras närmare, dels att denna definition är smalare ifråga om mätning och timing än det s.k. produktsynsättet, som behandlas i avsnitt 4.1.2. Det är här även viktigt att notera vilka inflöden som kan anses vara intäkter eftersom tillgångar kan öka och skulder kan minska även av andra orsaker än att

²⁹ Hendriksen, E. S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 354 ff.

³⁰ SFAC 2., 6 p.78f.

intäkter flyter in till företaget. Ibland kan t.o.m. intäkter noteras innan inflödet av tillgångar har inträffat.³¹

Beträffande vad som skall ingå i begreppet intäkt kan vidare noteras att en intäkt kan inkludera alla ändringar i företagets nettotillgångar under en period eller så kan skillnad göras mellan ett företags intäktsproducerande aktiviteter och andra vinster och förluster. FASB koncentrerar sig endast på företagets intäktsproducerande aktiviteter och utesluter därigenom andra vinster och förluster genom att i sin definition begränsa sig till företagets ”pågående huvudsakliga verksamhet”.³²

4.1.2 Produktsynsättet

Det andra sättet att se på intäkter, nämligen som en företags produkt, grundar sig på att skapandet av intäkter av vissa ses som en flödesprocess, dvs. intäkter skapas i takt med att ett företag skapar varor och tjänster under ett särskilt tidsintervall. Denna definition säger dock inte något om storleken på intäkten i fråga eller vid vilken tidpunkt intäkten får rapporteras och eftersom intäkter vanligtvis uttrycks i pengar är det största problemet i detta sammanhang att avgöra hur mätningen av intäkter skall gå till. Denna mätning kan dock ske på olika sätt utan att karaktären hos den intäkt som mäts ändras, dvs. trots att vi tar vår utgångspunkt i en intäkt som företagets produkt kan mätning och rapportering av intäkter ske på olika sätt samtidigt som intäkten fortfarande anses vara företagets produkt.³³

4.1.3 Utflödessynsättet

Det tredje och sista synsättet ifråga om intäkter, som närmast är ett s.k. utflödessynsätt, har sin utgångspunkt i en intäkt som ett företags produkt, men kräver att den vara eller tjänst som produceras måste lämna företaget och levereras till kunden innan en intäkt kan anses ha uppkommit. Att detta synsätt är förankrat även i dagsläget visas av att en intäkt enligt viss svensk litteratur definieras som ”försäljningsvärdet av de prestationer (varor och tjänster) som levereras eller utförs under en viss period”. Utflödessynsättet anses dock inte förenligt med s.k. successiv vinstavräkning där vinsten rapporteras successivt i takt med att arbetet utförs

³¹ Hendriksen, E. S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 355.

³² Hendriksen, E. S.: A.a., s. 159 ff., Hendriksen, E. S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 133

³³ Hendriksen, E.S.: A.a., s. 161, Hendriksen, E. S., Van Breda, M.F.: A.a., s.354, Paton, WA, Littelton, AC, An Introduction to Corporate Accounting Standarda, 9:e uppl, 1960.

eftersom intäkter då rapporteras innan en produkt eller tjänst har blivit överförd till kunden.³⁴ Eftersom endast den del av intäkten rapporteras som motsvarar så mycket av arbetet som verkligen har utförts anser vi dock att en intäkt enligt utflödessynsättet borde kunna vara för handen även om s.k. successiv vinstavräkning används.

4.1.4 Det synsätt som borde anläggas idag

Den förhärskande synen i äldre litteratur verkar vara att definitionen av en intäkt som företagets produkt är överlägsen definitionen av en intäkt som ett utflöde av varor och tjänster och att detta synsätt i sin tur skulle vara överlägset synen på en intäkt som ett inflöde av tillgångar från företagets verksamhet. I senare litteratur har man dock börjat frångå synen på en intäkt som ett företags produkt och i stället av mer praktiska skäl börjat se en intäkt som något som uppkommer vid en bestämd tidpunkt.³⁵ Denna syn på intäkter har dock ett så omedelbart samband med såväl frågan om när en intäkt skall anses intjänad som frågan när den skall anses realiserad att dessa aspekter på en intäkt diskuteras i de särskilda avsnitten om intjänande respektive realisering.

4.2 Rapportering

När det gäller vid vilken tidpunkt intäkter får rapporteras i ett företags resultaträkning är tre begrepp aktuella, nämligen rapportering, intjänande och realisering. Det är viktigt att skillnad görs mellan dessa begrepp och framför allt mellan begreppen rapportering och realisering och mellan realisering och intjänande eftersom dessa begrepp i litteraturen inte har haft en helt klar innebörd. Än i dag är det i vissa fall inte helt klart vad begreppen egentligen betyder och hur stor skillnaden i innebörd mellan begreppen realisering och rapportering verkligen är. I detta avsnitt diskuterar vi därför framväxten av begreppen och hur innehållet i dem har utvecklats över tiden i syfte att komma fram till hur begreppen borde tolkas och tillämpas i dagens sammanhang, bl.a. när det gäller de IT-företag som vi har valt att granska.

Rapportering är enligt FASB processen att formellt notera en tillgång i företagets balansräkning eller en intäkt/kostnad i dess resultaträkning. En intäkt kan i enlighet med detta antingen vara upptagen i ett företags resultaträkning eller inte. Innan FASB:s definition

³⁴ Thomasson, J. m.fl.: Den nya affärsredovisningen, 12:e uppl., 2000, s. 29, Hendriksen, E. S.: A.a., s. 160f.

³⁵ Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a, s. 72, Hendriksen, E. S.: A.a., s. 161.

tillkom innefattades begreppet rapportering i det vidare begreppet realisering och det var först genom FASB:s definition av rapportering och realisering som rapportering blev ett särskilt begrepp med en avgränsad innebörd.³⁶ Vi kommer i det följande att ta vår utgångspunkt i FASB:s definition av begreppet rapportering.

För att en intäkt skall få rapporteras i företagets resultaträkning måste två förutsättningar vara uppfyllda, dels måste intäkten vara intjänad, dels måste intäkten vara realiserad eller möjlig att realisera. Huvudregeln är att en intäkt rapporteras vid försäljningstidpunkten, men beroende på den grad av säkerhet som är förknippad med realiseringen kan intäkten rapporteras både före och efter tidpunkten för försäljning. De olika tidpunkter vid vilka rapportering får ske kommer att behandlas i avsnitt 4.2.3 direkt efter avsnitten om intjänande och realisering eftersom de nämnda tidpunkterna bygger på förståelsen av dessa avsnitt.

4.2.1 Begreppet intjänande

Ifråga om kravet på att intäkten skall vara intjänad finns det olika sätt att avgöra detta. Enligt det ena synsättet ses intjänande som en kontinuerlig process där en intäkt tjänas in successivt i takt med att kostnaderna för varan eller tjänsten uppkommer och där alla aktiviteter förknippade med produktion och leverans av varan bidrar till intäkternas intjänande i proportion till de kostnader som aktiviteten kräver. Detta stämmer också överens med den tidigare nämnda definitionen av en intäkt som ett företags produkt som intjänas successivt under en viss tidsperiod. Det andra synsättet innebär att intäkten inte är intjänad över huvud taget förrän produkten är färdig och avtal om försäljning har ingåtts, och på detta sätt knyts intäktens intjänande mer till försäljningen av produkten än till dennas produktion. I viss senare litteratur nämns också att det är förknippat med för stora kostnader att rapportera intäkter i takt med att de intjänas och därför har det även ansetts tillåtet för företag att anse intäkten vara intjänad vid en enda specifik tidpunkt. Detta innebär då att synen på intäkten som företagets produkt överges för ett mer s.k. transaktionsinriktat synsätt. De tidpunkter som därigenom kan bli aktuella grundar sig på tre idéer. Den första går ut på att intäkten kan rapporteras när de huvudsakliga ekonomiska aktiviteterna förknippade med varan eller tjänsten är utförda förutsatt att intäkten kan mätas på ett neutralt sätt. Den andra idén, som i dagsläget anses vara förhärskande, går ut på att intäkten kan rapporteras när den s.k. kritiska händelsen i samband med produktion, leverans och mottagande av pengar för varan eller

³⁶ Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 361, SFAC 2., 6 p, s. 143.

utförandet av tjänsten har inträffat, dvs. när det föreligger rimlig säkerhet att intäkten är intjänad. Den tredje och sista idén, som är en utvidgning av de två tidigare, går ut på att intäkter kan rapporteras vid flera tidpunkter, däribland även efter den s.k. kritiska händelsen, när det finns ekonomiska funktioner eller aktiviteter som inträffar efter denna händelse.³⁷ De olika tidpunkter då den kritiska händelsen är uppfylld kommer att behandlas i avsnitt 4.2.3.

4.2.2 Realisering

4.2.2.1 Begreppet realisering

Ifråga om begreppet realisering är det viktigt att notera att detta begrepp har ändrat innehåll under 1980-talet i samband med att FASB utvecklade egna definitioner av begreppen realisering och rapportering. Före FASB:s definition innebar realisering normalt rapportering av intäkter när varor eller tjänster hade överförts från företaget till kunden, vilket i sin tur måste ha givit upphov till antingen mottagande av pengar eller fordran på pengar. Realisering kunde alltså inte uppkomma enbart genom att företaget innehade produkterna eller genom produktionsprocessen. Sammanfattningsvis ansågs alltså begreppet realisering betyda rapportering av intäkter när de har blivit giltiga genom en försäljning. FASB:s precisering av begreppet realisering medförde att realisering kom att innebära processen att omvandla resurser som inte är i monetära termer till pengar och syftar ofta på försäljning av tillgångar i utbyte mot kontanter eller fordran på kontanter. I enlighet med detta kan man därför tala om att intäkter respektive vinster och förluster på sålda eller osålda tillgångar är realiserade eller orealiserade.³⁸

Enligt den gamla synen var problemet med begreppet realisering till att börja med att detta betydde olika för skilda människor, och det fanns således flera olika definitioner av begreppet. Enligt viss äldre litteratur ansågs en intäkt vara realiserad först när det fanns bevis för att företagets produkt hade bytts ut mot pengar eller andra nya likvida tillgångar. För att realisation skulle vara för handen måste alltså två krav vara uppfyllda, dels skulle den nyssnämnda omvandlingen av företagets produkt till pengar eller andra likvida tillgångar ske

³⁷ Hendriksen, E. S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 359 ff, Paton, W.A., Littleton. A.C.: A.a., s. 48 f., Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F.: A.a., s. 360f.

³⁸ Hendriksen, E. S.: A.a., s. 167, Van Breda, M.F.: A.a., s. 361, SFAC 2., 6 p.143.

genom ordinär försäljning, dels skulle realiseringen giltigförklaras genom förvärv av likvida tillgångar.³⁹

Beträffande vilken eller vilka tillgångar som ett företags produkt måste omvandlas till för att realisering skall sägas ha skett rådde det olika meningar. Som nämnts tidigare förutsattes i viss äldre litteratur att det rörde sig om pengar eller andra nya likvida tillgångar. En annan snarlik definition, som gällde företag som sålde varor, ställde som nödvändig förutsättning för realisering ett mottagande av kontanter eller tillgångar som kunde omvandlas till kontanter genom normala aktiviteter. Enligt en annan definition, som inte var begränsad till att omfatta varuförsäljning, krävdes att den egendom som mottogs kunde klassificeras som omsättningstillgång eller omedelbart omvandlas till en sådan för att realisering skulle få ske. Enligt ytterligare en definition krävdes att de tillgångar som mottogs bestod av kontanter eller andra tillgångar som var lätta att omvandla till kontanter.⁴⁰

År 1957 kom AAA med en vidare definition av begreppet realisering, där fokus inte låg på mottagande av en särskild typ av tillgång utan i stället på att en ändring, vilken som helst, hade inträffat i företagens tillgångar eller skulder. Dock krävdes att ändringen var tillräckligt bestämd och objektiv för att säkerställa rapportering i redovisningen. När det gällde att bestämma kraven på objektivitet och bestämdhet fanns det två faktorer som skulle övervägas. För att uppfylla kravet på objektivitet måste en intäkt upplevas ungefär lika för alla revisorer som granskade den och den fick alltså inte vara föremål för olika tolkningar av olika personer. Om en intäkt kunde mätas med en rimlig grad av säkerhet antog man att den hade hög objektivitetsgrad. I dessa fall blev revisorns omdöme viktigt eftersom han var tvungen att fatta beslut om huruvida hans mätning i varje särskilt fall var tillförlitlig. Dock ansågs att revisorns erfarenhet av tidigare liknande situationer ofta resulterade i att han kom fram till en korrekt slutsats och om han ansåg att en intäkt var mätbar ansågs objektivitetskravet vanligtvis uppfyllt. När det sedan gällde om en intäkt kunde anses vara tillräckligt bestämd måste det vara osannolikt att den kom att återgå. Även när det gällde kravet på bestämdhet var revisorns omdöme viktigt och enligt hans mening måste det vara osannolikt att intäkten kom att återgå inom en överskådlig framtid. En intäkt fick inte heller göra ett flyktigt intryck, dvs. det fick inte finnas risk för att den plötsligt var borta. Om det fanns ett kontrakt mellan företaget och

³⁹ Paton, W.A., Littleton, A.C.: A.a, s. 49 ff.

⁴⁰ Windal, F.W.: The accounting concept of realization, Accounting review, 1961, s. 250.

kunden ansågs att intäkten var tillräckligt permanent eftersom kontraktet i betydande utsträckning förpliktade parterna.⁴¹

Enligt vår mening kan det urskiljas vissa skillnader mellan den gamla definitionen av realisering och FASB:s definition av samma begrepp. Till att börja med särskiljer FASB processen att omvandla icke-monetära resurser till pengar från rapporteringen av intäkter i företagets resultaträkning, men med tanke på att realisering ofta sker vid försäljningstidpunkten då också rapportering brukar ske verkar skillnaden mellan definitionerna i detta avseende inte vara så stor. Detta har också påpekats i viss senare litteratur genom konstaterandet att FASB:s definition endast ansetts innebära en ändring i lydelse men inte i den egentliga betydelsen.⁴² Enligt vår mening har dock FASB gjort definitionen av begreppet realisering snävare än enligt den tidigare lydelsen genom att endast pengar eller fordran på pengar godtas när icke-monetära tillgångar omvandlas. AAA-kommitténs uttalande om att vilken ändring som helst i tillgångarna som var tillräckligt bestämd och objektiv borde godtas verkar alltså inte ha fått genomslag i FASB:s definition. En anledning till detta kan vara att FASB i sin definition av en intäkt, som nämnts tidigare, endast har velat godta ändringar i företagets tillgångar som beror på intäktproducerande aktiviteter och dessutom ligger inom företagets pågående huvudsakliga verksamhet. Vi kommer i fortsättningen att ta vår utgångspunkt i FASB:s definition av begreppet realisering.

4.2.2.2 Olika kriterier för att kravet på realisation skall vara uppfyllt

Under flera decennier på 1900-talet har det formulerats olika kriterier som skulle vara uppfyllda för att realisering anses ha inträffat. År 1961 föreslogs följande två kriterier:⁴³

1. intäktens belopp kan bestämmas med säkerhet eller kan uppskattas med en rimlig grad av säkerhet, och
2. något av följande är sant:
 - a) Antingen har en utbytestransaktion inträffat med en oberoende utanförstående part och kontanter eller omsättningsbara värdepapper till ett värde av ökningen av intäkter har överförts till säljaren, eller anser det säljande företagets revisorer att transaktionen är genomförd med rimlig säkerhet. Dessa

⁴¹ Windal, F.W.: A.a., s. 250f.

⁴² Hendriksen, E.S, Van Breda, M.F.: A.a., s. 361.

⁴³ Windal, F.W.: A.a., s. 256f.

två situationer passar mest för vanlig försäljning men gäller även avbetalningar.

- b) Ett kontrakt eller en kommersiell överenskommelse av annan typ har ingåtts och den tjänst som omfattas av avtalet har blivit använd. Detta krav gäller bl.a. intäkter i form av ränta och långsiktiga byggkontrakt där tjänsterna har utförts.
- c) Företaget har med stöd av lag blivit befriat från vissa av sina skyldigheter, vilket leder till en ökning i företagets nettotillgångar. Det faktum att befrielse från skyldigheter har inträffat anses vara ett övertygande bevis på att permanenskravet är uppfyllt.
- d) Enligt det säljande företagets revisor är det praktiskt taget omöjligt att den ökning i företagets tillgångar, som beror på försäljningen, kommer att återgå. Detta kriterium grundar sig helt på revisorns professionella omdöme.

Det säljande företagets revisor spelade en stor roll vid avgörandet av om något av ovanstående kriterier var uppfyllda och det var även revisorn som avgjorde om en viss intäkt skulle anses vara realiserad eller ej.⁴⁴

De krav på realisering som av AAA-kommittén föreslogs år 1964 och som enligt vår mening närmast är en utveckling av nyssnämnda krav innebar att begreppet realisering kunde förbättras och rapportering av intäkter ske vid en tidigare tidpunkt om en intäkt rapporterades när följande tre kriterier var uppfyllda:⁴⁵

1. intäkten måste kunna mätas, även om mätningen i vissa fall endast är en uppskattning
2. mätningen måste kunna verifieras av en extern marknadstransaktion, och den redovisande enheten måste vara part i transaktionen.
3. den s.k. kritiska händelsen måste ha inträffat, dvs. en intäkt skall rapporteras när det föreligger rimlig säkerhet att intäkten är intjänad.

AAA-kommitténs uttalande måste enligt vår mening tolkas mot bakgrund av den definition av begreppen realisering och rapportering som gällde på den tiden då FASB:s definition ännu inte existerade. Vi har således tolkat detta uttalande som att de ovanstående tre kraven måste

⁴⁴ Windal, F.W.: A.a., s. 256f.

⁴⁵ Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A:a., s.72., Hendriksen, E.S.: A.a., s. 168, AAA Committee Report, Accounting review, The realization concept, 1965, s. 318.

vara uppfyllda för att realisering skall anses ha inträffat och att rapportering tidigast får ske i takt med att intäkten på det angivna sättet är realiserad.

Det fanns dessutom de som föreslog ett fjärde kriterium som tillägg till AAA-kommitténs tre kriterier och som innebar att intäkter skulle rapporteras endast om de utgifter som var förknippade med intäkterna kunde beräknas på ett någorlunda tillförlitligt sätt. Dock är det enbart de tre ovanstående kriterierna från AAA-kommittén 1964 som i dagsläget är allmänt erkända.⁴⁶

4.2.2.2.1 Mätning

Ifråga om kravet på mätning ansågs år 1961, som nämnts, detta innebära att intäkten i fråga skulle kunna bestämmas eller uppskattas med rimlig säkerhet. 1964 års AAA-kommitté diskuterade om kravet på mätbarhet även skulle kompletteras med ett likviditetskrav, som innebar att de tillgångar som företaget fick i utbyte mot sålda varor eller tjänster måste vara likvida. Kommittén kom dock till slut fram till att kravet på likviditet inte var nödvändigt så länge kravet på att det skulle gå att objektivt mäta värdet på den tillgång företaget fick i utbyte mot sålda varor eller tjänster fanns kvar.⁴⁷ I dagsläget, där FASB:s definition av realisation, som nämnts tidigare, innebär att företaget i utbyte mot varor och tjänster skall få pengar eller fordran på pengar i utbyte, verkar det enligt vår mening som om det egentligen finns ett underförstått likviditetskrav inbyggt i kraven på realisering även om detta inte nämns bland de vanliga kraven på en intäkt.

När det gäller mätningen av ett företags produkt eller tjänst sker denna bäst genom att företaget fokuserar på de pengar som förväntas inflyta någon gång i framtiden. Det är osäkerheten om hur mycket som kommer att inflyta samt sökandet efter bra sätt att mäta vad som kommer att inflyta som är anledningen till att det idag finns regler om vid vilken tidpunkt en intäkt bör rapporteras. Mätning av intäkter görs således bäst genom att se på utbytesvärdet av produkter och tjänster från företaget. Detta utbytesvärde representerar nuvärdet av de krav på pengar som så småningom kommer att inflyta från intäktstransaktionen. Regelmässigt är det som på detta sätt inflyter från transaktionen lika med det pris som fastslagits i transaktionen med kunden. Dock måste avdrag göras eftersom företaget får vänta innan det faktiskt får pengarna. Om den tid som företaget behöver vänta på pengarna är kort behöver

⁴⁶ Hendriksen, E.S.: A.a., s. 168.

⁴⁷ AAA Committee Report.:A.a., s. 314f, Windal, F.W.: A.a., s. 256.

företaget inte diskontera det belopp som beräknas inflyta, och detta beror bl.a. på följande. När räntesatserna är låga är den reduktion av priset som diskonteringen medför så liten att den inte påverkar värdet av intäkterna. Vidare anges att eftersom ränta på beloppet ingår i den totala intäkten så skall räntan egentligen noteras separat från denna, men om räntan är liten i förhållande till den totala intäkten är det opraktiskt för företaget att skilja mellan ränta och ursprunglig intäkt. De ovanstående kriterierna för mätning av intäkter hänför sig till nuvärdet av de pengar som till slut skall tas emot som ett resultat av produktionsprocessen eller intäktstransaktionen. Av detta följer att det är klart att alla returer, leverantörsrabatter och andra reduktioner av det fakturerade priset skall dras av från de intäkter som är resultatet av den specifika transaktionen.⁴⁸

4.2.2.2 Extern marknadstransaktion

De krav på realisering som nämnts ovan och som tillkom år 1961 verkade återspegla en annan syn på det krav som senare av AAA-kommittén skulle komma att kallas kravet på extern marknadstransaktion. Detta krav var före 1964 närmast att likna vid ett permanenskrav, som syftade till att säkerställa att den transaktion som skapade intäkten inte kunde gå tillbaka och där en extern marknadstransaktion bara var ett av fyra sätt att uppnå permanenskravet.⁴⁹ Det finns såvitt vi vet ingen riktig förklaring till varför de tre alternativen till en extern marknadstransaktion slopades av AAA-kommittén, men det verkar som om AAA-kommittén delat upp permanenskravet i ett krav på extern marknadstransaktion och ett krav på att den kritiska händelsen måste ha inträffat. Hur stora skillnader som egentligen föreligger mellan de olika krav som tillkom 1961 respektive 1964 är därför enligt vår mening svårt att avgöra.

Beträffande kravet på extern marknadstransaktion diskuterade AAA-kommittén 1964 huruvida det företag som skulle rapportera intäkten också måste vara part i transaktionen. Som exempel togs att det företag som skulle rapportera intäkten tillverkade homogena varor som skulle säljas på en stor marknad och att det antal produkter som företaget innehade var litet i förhållande till det antal som i normala fall såldes på marknaden. Vidare förutsattes att företaget dessutom inte behövde göra några ansträngningar för att sälja produkterna. I detta fall sades det då vara till nästan 100 % sannolikt att företaget skulle få sälja sina produkter till marknadspris. En medlem i kommittén ansåg då att intäkten ifråga skulle kunna ses som realiserad utan att företaget faktiskt deltog i en marknadstransaktion. Majoriteten i kommittén

⁴⁸ Hendriksen, E.S.: A.a., s. 165, Hendriksen, E. S., Van Breda. M.F.: A.a., s. 357 f.

⁴⁹ Floyd W. Windal.: A.a., s. 256-257.

ansåg dock att företaget ifråga måste delta i en marknadstransaktion eftersom det fanns särskilda regler för rapportering av orealiserade vinster och förluster. Det anses även i senare litteratur att en marknadstransaktion måste vara för handen innan en intäkt får anses realiserad, men eftersom det samtidigt sägs att en intäkt kan vara realiserad när vissa varor, t.ex. jordbruksprodukter, som enligt vår mening uppfyller de krav som minoriteten i AAA-kommittén tidigare nämnde, är redo för försäljning, och rapportering får ske när produktionen är klar⁵⁰ kan upprätthållandet av kravet på en extern marknadstransaktion i alla situationer enligt vår mening ifrågasättas.

4.2.2.2.3 Den kritiska händelsen

Enligt det kriterium som föregick den s.k. kritiska händelsen, som innebar att det måste föreligga rimlig säkerhet att intäkten är intjänad, ansågs det avgörande vara i vilken utsträckning de tjänster som företaget producerade hade utförts. Utförande av dessa tjänster ansågs då innefatta mottagande av en order, produktion av de varor som beställts, uppbärande av betalning för dessa och ibland även olika typer av garantier. Det fanns enligt denna teori tre olika typer av tjänstesituationer. Den första innebar att hela tjänsten inklusive mottagande av kontanter utfördes under samma redovisningsperiod, medan den andra innebar att kontanter mottogs i samband med en intäktstransaktion utan att alla tjänster hade utförts vid slutet av redovisningsperioden. Den tredje och sista tjänstesituationen innebar att hela eller åtminstone en väsentlig del av tjänsterna förutom mottagande av kontanter hade utförts under en och samma period, medan den betalning som var förknippad med transaktionen mottogs under en senare period eller under flera senare perioder.⁵¹

Beträffande det första fallet finns inga direkta problem förknippade. Detta är en situation då varor eller tjänster säljs mot kontant betalning utan att någon garanti gäller. Om hela tjänsten har utförts och kraven på mätning och marknadstransaktion har blivit uppfyllda kan en intäkt lika stor som betalningen anses realiserad. Ifråga om det andra fallet där hela betalningen har mottagits av det säljande företaget men alla delar av tjänsten eller tjänsterna inte har utförts har säljaren fått ett förskott av kunden och det vore därför på sitt sätt olämpligt att anse hela betalningen vara realiserad. När det sedan gäller hur den totala betalningen skall fördelas mellan perioderna finns inget klart svar. Den tredje och sista tjänstesituationen är förknippad med större problem än då två första då det mesta av servicen har blivit utförd eller den

⁵⁰ Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a., s. 72f, AAA Committee Report.: A.a.,s. 315f.

⁵¹ AAA Committee Report.: A.a.,s. 316.

beställda varan har skickats utan att säljaren har mottagit någon betalning. I detta sammanhang brukar man skilja mellan två typer av försäljning, dels vanlig försäljning om perioden innan betalning sker är förhållandevis kort, dels försäljning på särskilda villkor om tiden innan betalning sker förväntas bli lång. I de sistnämnda fallen brukar ofta avbetalning användas.⁵²

Ifråga om den s.k. vanliga försäljningen brukar rapportering i räkenskaperna ske när försäljningen har gjorts även om betalningen inte har erlagts, vilket beror på att sannolikheten för att betalning skall ske är tillräckligt stor för att betalningen skall anses realiserad. Enligt vår uppfattning bör det här påpekas att innebörden i begreppen realisering och rapportering är den som gällde före FASB och att sistnämnda mening skall tolkas som att realisering anses ha skett eftersom sannolikheten att betalningen skall inflyta är tillräckligt stor. Det bör återigen påpekas att en intäkt inte får rapporteras innan den är realiserad och att rapporteringen i det ovannämnda fallet sker tidigast i samband med att realisering har skett. AAA-kommittén konstaterar att om betalningen är högst osannolik så skall intäkten som en sista utväg rapporteras först när betalning sker⁵³, och i enlighet med vad vi tidigare konstaterat kan alltså intäkten i dessa fall inte anses realiserad förrän vid betalningstillfället.

Beträffande försäljning på särskilda villkor är dessa vanligtvis förknippade med större risk än de s.k. vanliga försäljningarna, dels därför att avbetalning ofta används och betalningarna då fullgörs vid olika tidpunkter, dels därför att sådan försäljning ofta sker mellan ett företag och en privatperson i stället för mellan två företag. Vidare anger AAA-kommittén att avbetalning oftast används av dem som inte har pengar att betala allt direkt och att risken för kundförluster därför är större än vid s.k. vanlig försäljning. Ifråga om intäkten måste denna då fördelas utifrån olika typer av aktiviteter och utifrån olika tidsperioder. P.g.a. att det inte är lika sannolikt att betalning kommer att inflyta som vid s.k. vanlig försäljning anser AAA-kommittén att det inte är möjligt att anse hela betalningen realiserad vid försäljningstidpunkten. Att anse intäkten realiserad i förhållande till hur stor betalning som har skett är möjligt, men det anses bättre att om möjligt relatera realiserad intäkt till värdet på någon typ av långfristiga fordringar eftersom detta värde representerar utomståendes uppskattningar om dels framtida kostnader för att kräva in betalningen, dels kundförluster.⁵⁴

⁵² AAA Committee Report.: A.a., s. 316f.

⁵³ AAA Committee Report.: A.a., s. 316f.

⁵⁴ AAA Committee Report.: A.a., s. 318.

AAA-kommittén har i sin utredning år 1964, bl.a. mot bakgrund av nyssnämnda problem, föreslagit att frågan om en intäkt kan anses realiserad skall avgöras på grundval av om den s.k. kritiska händelsen har inträffat eller ej. Detta kriterium, som än i dag har allmän giltighet, kan sägas ha följande innebörd. Mot bakgrund av att, som nämnts tidigare, det värde som skapas av företaget anses vara intimt förknippat med dels planering, produktion och leverans av en produkt eller tjänst, dels mottagandet av pengar för produkten eller tjänsten och i vissa fall även med tillhandahållande av tjänster efter köpet, t.ex. garantier, föreslås att hela intäkten skall rapporteras vid en och samma tidpunkt, och den mest lämpliga tidpunkten för intäktens rapportering anses vara när det mest avgörande beslutet är fattat eller när den svåraste uppgiften i uppdraget är utförd.⁵⁵

En utveckling av detta koncept har föreslagits av AAA-kommittén år 1964, och innebär att vissa intäkter skall rapporteras efter tidpunkten för den s.k. kritiska händelsen om det finns ekonomiska funktioner eller aktiviteter som skall inträffa efter att denna kritiska händelse har inträffat. Medan AAA-kommittén alltså inte rekommenderade att intäkter skulle noteras i förhållande till hur stora kostnader som företaget ådragit sig, ville kommittén ändå att det värde som skapats av företaget skulle kunna noteras som intäkter vid olika tidpunkter om vissa viktiga händelser inträffade efter den s.k. kritiska händelsen. Som exempel nämner AAA-kommittén en tidningsprenumeration som säljs mot kontant betalning och anger då följande. Den kritiska händelsen inträffar till att börja med ur säljarens synvinkel vid försäljning av prenumerationen till kunden och en del av intäkten bör rapporteras, och anses enligt vår mening alltså realiserad, vid detta tillfälle. Ytterligare delar av intäkten får sedan rapporteras, och anses enligt vår mening följaktligen realiserade, när tidningarna trycks och postas till kunden under nästkommande redovisningsperiod. Detta, säger AAA-kommittén, är ett exempel på när intäkten är förknippad med flera tidsperioder och två ekonomiska funktioner, nämligen försäljning av prenumerationen och uppfyllandet av densamma. Hur stor del av de totala intäkterna som skall rapporteras vid försäljning och betalning beror dock i slutändan på hur stor del av kostnaderna som kan uppskattas med rimlig säkerhet redan vid försäljningstidpunkten. I de fall något annat inte är möjligt får varje kostnadskrona anses ge en krona i vinst, även om AAA-kommittén inte anser att detta är en tillfredsställande lösning.

⁵⁵ AAA Committee Report.: A.a.,s. 316.

Att avgöra när den kritiska händelsen har inträffat har i litteraturen setts som det viktigaste av de tre tidigare nämnda kriterierna eftersom detta kriterium kan vara uppfyllt vid olika tidpunkter under intjänandeprocessen.⁵⁶

4.2.3 Olika tidpunkter för rapportering

Den kritiska händelsen kan i enlighet med vad som nämndes i slutet av föregående avsnitt inträffa vid olika tidpunkter från råvaruinköp till uppbärande av betalning. I viss litteratur nämns att detta är anledningen till att intäkter kan rapporteras vid olika tidpunkter. I detta sammanhang bör påpekas att rapportering först får ske när en intäkt både är intjänad och realiserad och eftersom den kritiska händelsen är ett av de krav som måste vara uppfyllda för att realisering skall anses ha skett anser vi att det är korrekt att använda termen rapportering i dessa fall bara man har i åtanke att det är den kritiska händelsen som utlöser realisering och därigenom skapar möjlighet till rapportering och att det alltså är den kritiska händelsen som har inträffat under de tidsperioder som nämns i fortsättningen.⁵⁷

Huvudregeln är att en intäkt rapporteras vid försäljningstidpunkten, men beroende på den grad av säkerhet som är förknippad med realiseringen kan intäkten rapporteras både före och efter tidpunkten för försäljning. Hög grad av säkerhet kan medföra att intäkten rapporteras före försäljningstidpunkten, medan lägre grad av säkerhet kan medföra att man är tvungen att skjuta på upptagandet av intäkten till efter försäljningstidpunkten. För tillverkande företag såväl som tjänsteföretag kan alltså en intäkt, beroende på graden av säkerhet, rapporteras vid olika tidpunkter mellan produktion och försäljning, och de vanligaste tidpunkterna brukar anses vara vid försäljningstidpunkten, vid färdigställandet av produktionen, när tjänster utförs, och vid vissa händelser efter försäljningstidpunkten.⁵⁸

4.2.3.1 Vid försäljningstidpunkten

Huvudregeln när det gäller rapportering av intäkter är, som nämnts, tidpunkten för produktens försäljning. Detta beror bl.a. på att priset på produkten är ganska lätt att bestämma och att ett utbyte mellan produkt och pengar har inträffat. Dessutom har de flesta produktionskostnaderna och kostnaderna för försäljning inträffat eller är de förhållandevis

⁵⁶ Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a., s. 72f, AAA Committee Report.: A.a., s. 316ff, Hendriksen, E.S.: A.a., s. 166.

⁵⁷ Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a., s. 72f.

⁵⁸ Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a., s. 72f.

lätta att bestämma storleken på. Vid tidpunkten för försäljning är osäkerheten angående intäktens storlek minimal men inte helt försvunnen eftersom bl.a. viss handelspraxis kan tillåta att hela eller en del av varan lämnas tillbaka, vilket får till följd att kontraktet med kunden upphör. Vidare finns det en risk för att kunden inte betalar. Dessutom kan oväntade kostnader uppkomma, bl.a. för att kräva in betalning för varan och för att uppfylla garantier. Ofta kan dock kundförluster och tillkommande kostnader uppskattas mot bakgrund av tidigare erfarenheter. En försäljning anses ha kommit till stånd när äganderätten har övergått från säljaren till köparen och säljaren har fått en fordran på betalning från kunden. P.g.a. problem med att avgöra när äganderätten har övergått anses en försäljning ha inträffat när säljaren har levererat varan till kunden eller till en oberoende transportör. En försäljning antas också ha inträffat när varan är avskild hos säljaren eller reserverad för kunden. I många fall är det tveksamt om det räcker att leverans respektive särskiljande är tillräckligt för att en försäljning skall anses ha uppstått. Utöver dessa krav brukar det ibland krävas att båda parter har för avsikt att fullfölja köpet. Att fakturan är skickad till kunden anses ibland inte tillräckligt för att rapportering skall få ske i redovisningen.⁵⁹

4.2.3.2 Vid färdigställandet av produktionen

Intäkter kan vidare rapporteras när produktionen är färdig och varan är redo att säljas ifråga om produkter som skall säljas på en organiserad marknad till ett i förväg bestämt pris. Exempel på sådana varor är olika typer av jordbruksprodukter. I detta fall menar man att den händelse som är avgörande för intjänandeprocessen har inträffat när produktionen är färdig. Då vet företaget med rimlig säkerhet hur stora produktionskostnaderna är, men storleken på ytterligare kostnader för försäljning och leverans kan fortfarande vara osäkra. När dessa senare kostnader kan uppskattas på ett pålitligt sätt finns det skäl att ta upp intäkten. Att rapportera intäkter när produktionen är färdig beror alltså på med vilken grad av säkerhet företaget kan uppskatta försäljningspris och ytterligare kostnader. När företaget har ett kontrakt som omfattar både produktion och leverans av en produkt är försäljningspriset känt i förväg och kostnader för försäljning ingår då i försäljningspriset. I dessa fall råder då endast osäkerhet om kunden kommer att betala och om företaget eventuellt ådrar sig ytterligare kostnader för leverans. Dessa kan dock vanligtvis uppskattas på ett förhållandevis korrekt sätt och revisorer har generellt accepterat att intäkter rapporteras i dessa fall när produktionen är färdig. Om följande förutsättningar är uppfyllda får intäkter rapporteras när produktionen är

⁵⁹ Hendriksen, E.S.: A.a., s. 173f.

färdig även om företaget inte har ett kontrakt på att sälja produkten i fråga. Det finns ett bestämbar försäljningspris eller ett stabilt marknadspris, det finns inga betydande kostnader för marknadsföring och produkterna är utbytbara. Dock anses det tveksamt om kravet på utbytbarhet är nödvändigt när det finns ett bestämbar försäljningspris för produkten i fråga.⁶⁰

Det rekommenderas att intäkter från alla typer av handelsvaror får rapporteras när produktionen är färdig om det finns en marknad med bestämda priser och det knappt behövs någon marknadsföring för att kunna sälja produkterna så att kostnaderna för försäljning är försumbara eller lätta att förutsäga. Detta gäller även om den produkt som säljs på marknaden skall användas i produktion av andra produkter. Att det säljande företaget är oförmöget att bestämma kostnaderna för produkten är inget skäl för att inte rapportera intäkten när produktionen är slutförd, utan det avgörande är förmågan att på ett pålitligt sätt kunna mäta intäkter och ytterligare kostnader. För de flesta handelsvaror är avsaknaden av ett stabilt marknadspris det största hindret mot att intäkter rapporteras vid färdigställandet av produktionen. Som vi har påpekat under avsnitt 4.2.2.2.2 ansåg AAA-kommittén från 1964 att en extern marknadstransaktion måste vara för handen för att realisering skulle anses ha skett och i senare litteratur har kravet på extern marknadstransaktion bibehållits. Ovanstående resonemang om homogena varor som jordbruksprodukter bör således i dagens läge ses som ett undantag från detta krav.

4.2.3.3 När tjänsten utförs

Intäkter kan realiserars när tjänster utförs. Här räknar man med att det finns tre steg som är förknippade med ett tjänsteuppdrag, och dessa är mottagande av en order, utförande av tjänsten ifråga och mottagande av pengar. Huvudregeln sägs då vara att realisation skall förknippas med tjänstens utförande och rapportering av intäkten skall ske i relation till hur mycket av tjänsten som har utförts. Här uppfattas således tjänstens utförande som den avgörande händelsen. När det gäller frågan om intäkter kan rapporteras under produktionen av tjänster gäller generellt sett att så kan ske om det föreligger en samtidig ökning i kravet på betalning från kunden. Storleken på företagets krav gentemot kunden, och därigenom på intäkten, är ofta bestämd i förväg, t.ex. genom ett kontrakt, och ett giltigt krav anses uppkomma gentemot kunden även om företaget inte har fakturerat densamma och betalning

⁶⁰ Hendriksen, E.S.: A.a., s. 171.

sålendes inte krävs förrän vid en senare tidpunkt. Storleken på kravet går även att fastställa i de fall då kunden inte behöver betala innan en bestämd mängd av tjänsten har blivit utförd.⁶¹

4.2.3.4 Rapportering efter försäljningstidpunkten

Beträffande rapportering av intäkter efter försäljningstidpunkten finns det skäl att skjuta på rapporteringen om det är omöjligt att med en rimlig grad av säkerhet mäta de tillgångar som kunden ger företaget i utbyte mot varan/tjänsten eller om det är troligt att företaget kommer att ådra sig ytterligare utgifter och dessa inte kan uppskattas med en rimlig grad av säkerhet. Att det finns risk för att kunden inte kan betala bör ofta inte medföra att det säljande företaget skall vänta med att ta upp en intäkt till efter försäljningstidpunkten. Ofta anser man nämligen att man kan uppskatta hur stor den aktuella kreditförlusten kommer att bli. Vidare kan intäkter rapporteras när betalning har mottagits i de fall då det är ovisst om betalning kommer att erläggas över huvud taget. Dock finns det vissa som anser att rapportering av intäkten endast skall senareläggas om det föreligger allvarlig osäkerhet om huruvida betalning kommer att erläggas så att ett lämpligt avdrag för de pengar som inte kommer att flyta in inte kan uppskattas. Slutligen anses att intäkter kan rapporteras när en viss händelse har inträffat. Detta brukar, med hänvisning till graden av osäkerhet, gälla sådana fall då inget bindande kontrakt finns eller kunden har rätt att ångra sig. Intäkten skall då rapporteras först vid tidpunkten för ratificering av avtalet eller då tillräckligt lång tid har gått så att osäkerheten har försvunnit.⁶²

⁶¹ Hendriksen, E.S.: A.a., s. 168f., Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a., s. 73.

⁶² Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: A.a., s. 73.

5. Normer om intäktsredovisning

Detta kapitel har i första hand till syfte att ge en beskrivning av de normer och rekommendationer som påverkar intäktsredovisningen i IT-företag.

5.1 De organisationer normerna härstammar från

Som nämnts i kapitel två använder vi oss av FASB:s ramverk för redovisningsregler för att fylla ut de svenska normerna om intäktsredovisning. Anledningen till att vi inte använder oss av IASB:s motsvarande ramverk är att FASB:s ramverk är föregångare till IASB:s och dessutom är det huvudsakliga innehållet i både dessa ramverk mycket lika. Vidare kommer vi att använda oss av uttalanden från den amerikanska myndigheten SEC eftersom dessa utgör tolkningar av vissa kriterier för intäktsredovisning.

Efter den stora börskraschen år 1929 hade allmänhetens tilltro till marknaden sjunkit kraftigt. Alla var eniga om att denna tilltro till kapitalmarknaden behövde återställas för att ekonomin skulle kunna återhämta sig. Den amerikanska kongressen hade utfrågningar för att identifiera problemen och komma på lösningar till dessa och på grundval av det som framkom vid utfrågningarna godkände kongressen 1933 och 1934 års Securities Exchange Act. Dessa lagar syftade till att, genom att skapa tillsyn från regeringen, öka investerarnas förtroende för kapitalmarknaden. År 1934 skapade kongressen Securities and Exchange Commission för att driva igenom de lagar som tillkommit 1933 och 1934, för att skapa stabilitet på kapitalmarknaden och för att skydda investerare.⁶³

SEC fick genom tidigare nämnda lagar rätten att skapa och genomdriva redovisningsprinciper. I dag utfärdar SEC s.k. Staff Accounting Bulletins (SAB), vilka har till syfte att ge SEC:s syn på hur amerikanska lagar eller US GAAP skall tillämpas. När det gäller intäktsredovisning är det framför allt SAB 101, SAB 101A och SAB 101B som är aktuella eftersom de beskriver tillämpningen av US GAAP ifråga om intäktsredovisning.⁶⁴

FASB, som är en privat organisation, bildades 1972 och har sedan dess gett ut ett antal s.k. ”Concepts Statements” vilka beskriver exempelvis hur begreppet ”intäkt” skall tolkas och

⁶³ www.sec.gov/interp/account.shtml 2002-12-06

⁶⁴ www.sec.gov/interp/account.shtml 2002-12-06, Schroeder, R.G., Clark, M.W.: A.a, s. 6.

redovisas. Dessa "Concepts Statements" är delar av ett s.k. "Conceptual Framework" eller föreställningsram och är en sammanhållen begreppsapparat som innehåller de principer som utgör grunden för hur en redovisning skall utformas.⁶⁵

De internationella redovisningsnormerna bildas bl.a. genom IASB, som är en internationell redovisningsorganisation. IASB formulerar redovisningsstandarder som sedan ofta införs i de olika nationella redovisningsreglerna. IASB:s standarder benämns International Accounting Standards (IAS). En internationell standard om intäktsredovisning, IAS 18, trädde i kraft den 1 januari 1995, och år 1999 trädde en svensk rekommendation (RR 11) som bygger på IAS 18 i kraft. Den amerikanska organisationen American Institut of Certified Public Accountants (AICPA) utger s.k. SOP avseende vissa specifika frågeställningar. AICPA har bl.a. utgivit SOP 97-2 "Software revenue recognition". I Sverige finns inga särskilda rekommendationer om hur programvaruförsäljning skall redovisas. De redovisningsnormer som innehåller de tydligaste reglerna inom detta område är de amerikanska SOP 97-2 och en vägledning från OM Stockholmsbörsen.⁶⁶

Sammanfattningsvis kan förhållandet mellan svenska, internationella och amerikanska regler klargöras på följande sätt. Grundläggande svenska principer för intäktsredovisning återfinns bl.a. i ÅRL. Därutöver har Redovisningsrådet och Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) utgivit rekommendationer och uttalanden. Dessa utgör grunden för utvecklingen av god redovisningssed i Sverige Där dessa inte räcker till hänvisas till IASB, och skulle inte detta räcka hänvisas till FASB i USA.⁶⁷

5.2 Rekommendationer från Redovisningsrådet

5.2.1 RR 11

I Sverige behandlas hur intäkter skall redovisas i RR11. En intäkt skall enligt RR 11 p.1 redovisas i resultaträkningen när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Intäkter skall i redovisningen värderas till det verkliga värdet, dvs. det som erhållits eller kommer att erhållas. Hur intäkter skall värderas beror i slutändan på om det är varor eller tjänster som

⁶⁵ Schroeder, R.G., Clark, M.W.: A.a., s. 10f.

⁶⁶ Arthur 1, s. 16.

⁶⁷ Arthur 1, s.12.

skall redovisas. Enligt p.14 skall inkomster från försäljning av varor redovisas som intäkt om följande villkor är uppfyllda:

1. företaget har till köparen överfört de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande
2. företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de varor som sålts.
3. inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt
4. det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne
5. de utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Det krävs en granskning av de omständigheter under vilken transaktionen genomförts för att fastställa tidpunkten när ett företag har överfört de väsentliga riskerna och förmånerna, som är förknippade med äganderätten av produkten. Ofta följer denna överföring det fysiska innehavet eller den juridiska överföringen av risker och förmåner. Dock finns det andra situationer då det inte är självklart att överföringen av risker och förmåner sker i och med transaktionen, dvs. överföringen sker vid än annan tidpunkt än denna.⁶⁸

I de situationer då företagen behåller de väsentliga riskerna och förmånerna hänförliga till varan utgör inte transaktionen någon försäljning och därför skall inte heller inkomsten redovisas som en intäkt. Företaget kan sägas behålla de väsentliga riskerna och förmånerna exempelvis när varorna levereras för att installeras och installationen utgör en väsentlig del av leveransen och installationen inte har slutförts. Om företaget dock endast behåller en oväsentlig risk som är förknippad med ägandet uppstår en transaktion och inkomsten skall intäktsredovisas. Ett exempel är att företaget kan behålla varorna när de utgör säkerhet för en utestående kundfordran. Om väsentliga risker och förmåner i ett sådant fall överförs till kunden skall transaktionen behandlas som en försäljning och således skall inkomsten intäktsredovisas.⁶⁹ Vidare intäktsredovisas en inkomst endast när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som genom transaktionen skall tillfalla säljaren verkligen har tillfallit denne, och ibland är detta sannolikt först när betalning har erlagts eller en osäkerhetsfaktor är

⁶⁸ RR 11 p. 15.

⁶⁹ RR 11 p.17.

undanröjd. Man intäktsredovisar alltså inte en inkomst förrän man vet att priset av transaktionen kommer att betalas. Oftast vet man inte om betalningen kommer att inträffa förrän transaktionen är genomförd eller att väsentliga faktorer rörande betalningsosäkerheten har eliminerats. Ett osäkerhetsmoment är exempelvis att en betalningsöverföring efter försäljning till ett annat land kommer att beviljas. Intäktsredovisning vid en sådan situation sker först när tillståndet för betalningstransaktionen har erhållits. Det kan även finnas ett osäkerhetsmoment i företagets möjlighet att ta emot en betalning som redan redovisats som intäkt. I sådant fall redovisas det belopp för vilket betalning inte längre är sannolik som en kostnad. Detta görs istället för att minska intäkterna.⁷⁰

Kostnader och intäkter som båda härstammar från samma transaktion redovisas enligt matchningsprincipen, dvs. samtidigt. Kostnader och utgifter som uppkommer efter det att varan levererats kan vanligtvis först efter det att de övriga villkoren för intäktsredovisning uppfyllts beräknas på ett pålitligt sätt, men intäktsredovisning kan inte ske om dessa kostnader inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. I dessa situationer redovisas kostnaderna som skuld.⁷¹

Beträffande tjänster skall enligt RR 11 p. 20 en inkomst som är hänförlig till uppdraget redovisas som intäkt baserad på färdigställandegraden på balansdagen förutsatt att det ekonomiska utfallet av uppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, och utfallet kan anses beräknat på ett tillförlitligt sätt om följande villkor är uppfyllda:

1. Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
2. Det är sannolikt att det ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne.
3. Färdigställandegraden på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
4. De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Att redovisa inkomster från ett uppdrag i förhållande till färdigställandegraden på balansdagen kallas ofta för successiv vinstavräkning och innebär att intäkter redovisas under den period som arbetet utförs. De regler som gäller för entreprenader i RR 10 kan enligt p. 21 i RR 11 i mångt och mycket även tillämpas på tjänsteuppdrag. Inkomster från uppdragen

⁷⁰ RR 11 p. 18.

⁷¹ RR 11 p. 19.

redovisas dock endast när det är sannolikt att de fördelar som säljaren får från tjänsteuppdraget har tillfallit denne. Om uppdragstagaren har kommit överens med övriga parter som deltar i uppdraget om vilka rättigheter varje part har, om intäktens storlek och om övriga villkor för uppdraget anses det vanligtvis att en uppdragstagare kan göra tillförlitliga beräkningar av utfallet, vilket medför att inkomster från uppdraget kan redovisas. Det är ofta även viktigt att tjänsteföretagen har ett internt ekonomisystem som fungerar bra. Detta underlättar den ekonomiska rapporteringen som ofta sker löpande under arbetets gång. Företaget kan även under tiden med utgångspunkt från systemet revidera samt göra beräkningar av det slutliga resultatet. En revidering antyder dock inte att resultatberäkningarna inte är tillförlitliga. För att avgöra till hur stor del uppdraget är färdigställt på balansdagen skall uppdragstagaren använda den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Vid denna bedömning kan uppdragstagaren t.ex. ta hänsyn till undersökningar om hur mycket arbete som nedlagts, hur stor del av tjänsterna som utförts på balansdagen i förhållande till den totala mängd tjänster som skall utföras eller förhållandet mellan de utgifter som nedlagts på balansdagen och uppdragets totala utgifter.⁷²

Om ett tjänsteuppdrag som varar under en viss tidsperiod innehåller ett obestämt antal aktiviteter periodiseras inkomsten från uppdraget linjärt över perioden om det inte finns en annan metod som ger ett mer rättvisande resultat av färdigställandegraden på balansdagen. Om en viss aktivitet skulle vara dominerande måste dock intäktsredovisningen vänta till dess denna aktivitet är utförd. Om utfallet av ett tjänsteuppdrag inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt skall inkomster från uppdraget redovisas som intäkter endast i den utsträckning som de motsvarar de utgifter för uppdraget som det är sannolikt att beställaren kommer att ersätta. I de fall då utfallet av ett uppdrag inte kan fastställas i början av uppdraget kan det ändå vara sannolikt att beställaren kommer att ersätta vissa utgifter som uppdragstagaren haft för uppdraget. Uppdragstagaren har då möjlighet att som intäkt ta upp de utgifter för uppdraget som uppdragstagaren bedömer vara sannolikt att beställaren kommer att betala vid ett senare tillfälle. Dock får ingen vinst redovisas eftersom utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om utfallet av uppdraget inte kan beräknas på ett sådant sätt och det inte är troligt att beställaren kommer att ersätta uppkomna utgifter för uppdraget får uppdragstagaren inte redovisa några intäkter över huvud taget och de uppkomna utgifterna redovisas i stället som kostnader. När de omständigheter som medfört att utfallet av uppdraget inte gått att

⁷² RR 11 p. 22, 23.

beräkna på ett tillförlitligt sätt upphör, och det således finns en möjlighet att beräkna utfallet för uppdraget skall detta ske i enlighet med huvudregeln i p. 20, som nämnts ovan.⁷³

Slutligen måste påpekas att enligt RR 11 p. 35 måste ifråga om intäkter, upplysning i årsredovisningen lämnas om de principer som tillämpas för intäktsredovisning samt om de metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden för pågående tjänsteuppdrag.

5.2.2 RR 10

Konsultuppdrag karaktäriseras vanligtvis av att de påbörjas och slutförs under olika redovisningsperioder, och RR 10 behandlar hur intäkter från dessa uppdrag skall redovisas.

Ett projekt som följer ett särskilt framförhandlat avtal kallas entreprenörsuppdrag. Entreprenörsuppdragsavtal karaktäriseras av att det avser ett eller flera projekt som står i nära samband eller till och med är beroende av varandra med en gemensam utgångspunkt i utformning av teknik, funktion eller annan användning. Ett entreprenörsuppdrag kan utformas på olika sätt, exempelvis via ett avtal där man har förhandlat fram ett fast pris för hela uppdraget. Denna sorts avtal kallas för fastprisuppdrag. Ett sådant uppdrag karaktäriseras av möjligheten att skapa ett avtal med ett fast pris per producerad enhet, men detta pris kan dock höjas p.g.a. kompensation av prisstegringar som kan tillkomma under projektets gång. Den raka motsatsen till fastprisuppdragsavtal är ett uppdrag på löpande räkning. Detta uppdrag är också en del av ett entreprenörsuppdrag där ersättning skall uppstå i takt med de utgifter som omfattas av avtalet. Man lägger även till ett procentuellt eller fast tillägg på dessa om detta är avtalat med kunden⁷⁴.

Något som dessa uppdrag har gemensamt är att de alla genererar uppdragsinkomster och uppdragsutgifter. Uppdragsinkomster är värdet av det som erhållits eller kommer att erhållas av ett projekt. Uppdragsinkomster skall innehålla den avtalade ersättningen samt de justeringar av det ursprungliga avtalet som i vissa fall måste vidtas p.g.a. oväntad utveckling av projektet. Fastställandet av uppdragsinkomsternas storlek är i de flesta fall förknippat med

⁷³ RR 11 p. 25, 26, 27.

⁷⁴ RR 10.p 3.

osäkerhet till skillnad från nyssnämnda justeringar som ofta resulterar i inkomster vilket medför att de kan mätas på ett tillförlitligt sätt.⁷⁵

Med uppdragsutgifter menar man de utgifter som kan relateras till projektet från den tidpunkt då avtalet undertecknades till dess projektet är färdigställt. Uppdragsutgifter karaktäriseras först och främst av att de har ett direkt samband med uppdraget. Även utgifter som i allmänhet kan knytas till specifika uppdrag kan ses som uppdragsutgifter och detta gäller också utgifter som enligt entreprenörsavtal kan debiteras kunden. En viktig förutsättning är dock att dessa utgifter separat kan mätas på ett tillförlitligt sätt och att det är sannolikt att uppdraget erhålls.⁷⁶

Redovisning av uppdragsinkomster och uppdragsutgifter sker först och främst när resultatet av projektet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. När tillförlitligheten är fastställd och godkänd skall utgifterna och inkomsterna redovisas som intäkter respektive utgifter i relation till uppdragets färdigställande. Dock skall en förväntad förlust av projektet redovisas som kostnad i sin helhet. För att beräkna dessa förluster bör man se till om arbetet har påbörjats eller ej, samt till vilken grad projektet är färdigställt. Gällande fastprisuppdrag sker intäktsredovisning när följande kriterier är uppfyllda: Uppdragsintäkterna kan mätas på ett tillförlitligt sätt, betalning för uppdraget kommer att ske samt färdigställandet på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Grundtanken med dessa principer är att kunna jämföra uppdragets resultat med tidigare utförda uppdrag.⁷⁷

För uppdrag på löpande räkning kan intäkter uppstå efter det att (i likhet med fastprisuppdrag) specifika redovisningskrav uppnåtts, nämligen att betalning kommer att ske samt att de uppdragsutgifter som kan relateras till uppdraget kan urskiljas och beräknas även om de inte tidigare varit avtalade. Uppdragstagaren, dvs. företaget, kan oftast göra relativt säkra bedömningar av uppdragets resultat, men detta förutsätter att kunden fastställer företagets samt kundens rättigheter under projektet. Ersättningen som kunden skall tillhandahålla företaget spelar även den en stor roll i bedömningen av det slutliga resultatet samt villkoren för den slutliga betalningen.⁷⁸

⁷⁵ RR 10.p 11, 12.

⁷⁶ RR 10.p 16, 21.

⁷⁷ RR 10.p 22, 23, 37.

⁷⁸ RR 10.p 24, 29.

Att redovisa uppdragsinkomster och uppdragsutgifter i förhållande till huruvida uppdraget är färdigställt på balansdagen relateras ofta till metoden för successiv vinstavräkning, dvs. arbetet får värderas över anskaffningsvärdet under förutsättning att det finns skäl till det och en sådan värdering stämmer överens med god redovisningssed och rättvisande bild. Enligt successiv vinstavräkning matchas inkomsterna med utgifterna till och med balansdagen. Denna matchningsmetod resulterar i att man kan härleda intäkter och kostnader till den redovisningsperiod då arbetet utförts. Med andra ord kan man säga att uppdragets inkomster och utgifter redovisas i relation till det arbete som utförts.⁷⁹

5.3 Särskilda normer om intäktsredovisning i IT-företag

5.3.1 Beskrivning av kombinationsuppdrag

Ifråga om kombinationsuppdrag är vår utgångspunkt en definition som gjorts av OM Stockholmsbörsen i en vägledning från år 2000 med namnet ”Redovisning av intäkter i IT-företag – nyare amerikanska regler”. Vägledningen har tillkommit i syfte att underlätta för svenska programvaruföretag att tillämpa internationellt gångbar redovisning av intäkter och är baserad på RR 11 och SOP 97-2. Ett kombinationsuppdrag innebär att ett företag säljer programvara och tillsammans med denna förpliktar sig att leverera uppdateringar till programvaran vid ett senare tillfälle eller åtar sig att leverera tjänster eller s.k. ”Post Customer Support (PCS)” i någon form av kombination. Vid intäktsredovisning av kombinationsuppdrag är huvudregeln att den totala intäkten från uppdraget skall fördelas på de olika produkter och tjänster som ingår i uppdraget utifrån det verkliga värdet på produkten respektive tjänsten. Detta värde bestäms utifrån något som kallas för ”vendor-specific objective evidence” (VSOE) och innebär att vid kombinationsuppdrag bör intäkter från de olika komponenterna redovisas endast om ersättningen kan allokeras till varje del eller komponent på basis av verkligt värde. (SOP 97-2) Det verkliga värdet bestäms och begränsas till att företaget för varje komponent har ett särskilt pris som det tar ut vid separat försäljning av komponenten i fråga. I de fall då försäljning av komponenter inte säljs separat kan det pris som fastställts av företagsledningen för produkter som ännu inte introducerats på marknaden användas förutsatt att det är sannolikt att detta pris inte kommer att ändras innan marknadsintroduktionen. En konsekvens av detta är att företag som varken säljer eller har för avsikt att sälja komponenterna separat inte får fördela intäkterna på de särskilda

⁷⁹ RR 10.p 25, 26, Thorell, P.: Kommentar till årsredovisningslagen, p. 4:10.

komponenterna utan då får företaget ifråga vänta med att redovisa intäkterna från uppdraget till dess att alla komponenter i uppdraget har levererats. Från denna regel finns dock några undantag, nämligen⁸⁰:

- Endast PCS återstår att leverera: hela ersättningen redovisas då som intäkt fördelad över den avtalade perioden som PCS tillhandahålls.
- Endast sådana tjänster återstår att leverera som inte innebär betydande arbete för produktion eller anpassning: hela ersättningen redovisas då som intäkt den period som tjänsterna utförs.
- Avtalet innebär en prenumeration: hela ersättningen redovisas då som intäkt fördelad över avtalsperioden, med början vid den första leveransen.
- Ersättningen grundas på antalet kopior: intäktsredovisning sker enligt variabelt försäljningspris.
- Ifråga om de fall där verkligt värde enligt VSOE kan bestämmas för icke-levererade komponenter skall residualmetoden användas vid redovisning, dvs. som intäkt för de levererade komponenterna redovisas hela ersättningen med avdrag för det verkliga värdet för icke-levererade komponenter.

Det bör i detta sammanhang också noteras att det säljande företaget vid varje rapporteringstillfälle skall bedöma om kostnaderna för ännu inte intäktsförda komponenter understiger intäkterna, och om kostnaderna överstiger intäkterna skall avsättning för befarad förlust göras.⁸¹

5.3.2 De fyra villkor som krävs för intäktsredovisning

Enligt tidigare nämnda vägledning om intäktsredovisning från OM Stockholmsbörsen, som grundar sig på amerikanska regler, skall fyra villkor vara uppfyllda för att en intäkt skall redovisas, nämligen att ett bindande avtal finns, leverans har skett, försäljningspris är bestämt eller bestämbar och betalning är sannolik. Vidare har den amerikanska organisationen Securities and Exchange Commission (SEC) utfärdat tolkningar av dessa villkor, och vi kommer nedan att använda dessa tolkningar vid beskrivning av de fyra villkoren. Det bör här påpekas att ovanstående villkor skall vara uppfyllda för varje komponent i ett

⁸⁰ OM p.1, 4, 4.1, 4.2, 4.3.

⁸¹ OM p. 4.3

kombinationsuppdrag för att intäkter från komponenten ifråga skall få redovisas. Såväl bindande avtal som leverans, försäljningspris och betalning är väl förknippade med utförande av tjänsterna och vi har därför valt att diskutera alla aspekter på tjänster i ett separat avsnitt.⁸²

5.3.2.1 Bindande avtal

Ifråga om kravet på bindande avtal anses vanligen att det inte finns ett sådant innan båda parter har undertecknat avtalet. Intäktsredovisning får inte ske om det inte finns ett bindande avtal. Om kunden t.ex. måste få godkännande från sin juristavdelning eller styrelsen innan avtalet kan skrivas under, får intäktsredovisningen i det säljande företaget således vänta till dess kunden skrivit under avtalet. Ett absolut krav på just bindande avtal finns dock inte. Även andra sätt att bevisa att ett avtal kommit till stånd godkänns som grund för intäktsredovisningen, t.ex. elektronisk orderbeställning. Det bör tilläggas att s.k. sidoavtal kan förekomma och dessa kan indikera att huvudavtalet inte är slutgiltigt, vilket kan medföra att det är olämpligt att ta upp intäkten i redovisningen.⁸³

5.3.2.2 Leverans

Beträffande kravet på att leverans skall ha skett är det betydelsefullt att avgöra om de väsentliga risker och förmåner som är förknippade med äganderätten har överförts till köparen. Oftast sammanfaller överföringen av riskerna med den fysiska överföringen av varan, men när det gäller programvaruföretag är detta lite mera osäkert.⁸⁴ I fortsättningen diskuterar vi leverans ifråga om såväl programvaror som licenser och konsulttjänster.

Eftersom, som vi beskrivit ovan, programvaror anses vara en särskild komponent i kombinationsuppdragen är det viktigt att avgöra när leveransen av programvaran är fullgjord, och detta är i sin tur avgörande för när intäkten från programvaran kan redovisas. Ifråga om programvaror kan följande anses beskriva hur kravet på leverans skall uppfattas. Om en programvara levereras elektroniskt anses leveransen ha skett när kunden har ”laddat ner” programvaran eller den s.k. tillgångskoden som krävs för att programvaran skall kunna användas har levererats. Om kunden har rätt att använda flera kopior av samma programvara till ett i förväg bestämt pris anses leverans ha skett antingen när ”product master”, dvs.

⁸² OM p. 4.5.1, OM p. 3.2, Van Tassell, T.R., Intäktsredovisning i årsredovisningen enligt SAB 101, Balans 11/2000.

⁸³ SAB 101, p. A 2, svar till fråga 1, OM p. 3.2.1.

⁸⁴ OM p. 3.2.2

kundens första exemplar, har levererats. Eftersom kunden är skyldig att betala licensavgift oavsett hur många kopior han framställer redovisas licensavgiften som en intäkt. Om det är så att försäljningspriset är beroende av antalet kopior som kunden får köpa eller framställa anses leverans ske vid den tidpunkt då kunden mottar en kopia från leverantören eller kunden själv framställer en kopia. Leverans kan i vissa fall anses fullgjord även om programvaran levererats till annan än kundens egen adress. Om ett annat företag skall utföra arbete på kundens produkt innan kunden får den levererad till sig och kunden får betala en stor del av den totala betalningen efter leverans till hans egen adress anses leverans ha skett först när varan levererades till sistnämnda adress. För leverans kan programvaruföretaget använda sig av en s.k. mellanhand och det är då leverans till den slutliga kunden som är avgörande för intäktsredovisningen. Finns oklarhet om huruvida kunden kommer att acceptera leveransen bör säljaren avvakta med intäktsredovisningen till dess att kunden har accepterat leveransen.⁸⁵

5.3.2.3 Försäljningspris

Ifråga om försäljningspris bör detta vara antingen bestämt eller bestämbar. Om så inte är fallet vid uppdragets början bör intäktsredovisning ske i takt med att kundens betalningar förfaller förutsatt att alla andra villkor för intäktsredovisning är uppfyllda. I olika avtal kan det finnas olika utformning av försäljningspriset, vilket kan påverka intäktsredovisningen. Vad gäller rörliga försäljningspriser för en programvara är dessa beroende av hur många kopior som levereras eller antalet användare och priset är i sådana fall varken bestämt eller bestämbar vid avtalets början. Intäktsredovisningen kommer att ske vid leverans av varje kopia. Om kunden enligt avtal med leverantören har rätt att få kopior av en eller flera programvaror till ett maximalt belopp kommer intäktsredovisning att ske först när alla programvaror har levererats till kunden och redovisning kommer då att ske till det nämnda maximala beloppet. Beträffande försäljning genom återförsäljare beaktas, för att avgöra om försäljningspriset kan anses vara bestämt eller bestämbar, bl.a. faktorer som är beroende av återförsäljarens möjligheter att uppnå vidareförsäljning och om återförsäljaren endast kan betala sina leverantörer ifall han själv fått betalt av sina kunder. Vidare bör beaktas att osäkerhet om återförsäljarens vidareförsäljning kan indikera att antalet framtida returerna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Ifråga om rabatter eller framtida prissänkningar som företaget har åtagit sig att kompensera återförsäljaren för bör intäktsredovisningen skjutas upp till dess att dessa kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. När det gäller licensavgifter

⁸⁵ OM p. 3.2.2.

anses dessa inte vara bestämda eller bestämbara om kunden har rätt att annullera avtalet och intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt först när kundens rätt till annullering av avtalet inte längre föreligger.⁸⁶

5.3.2.4 Betalning

Grunden för betalningsvillkoret är att intäkter får redovisas först när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som för säljaren är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla denne, och detta innebär mer konkret att det inte bör råda någon osäkerhet om huruvida kunden kommer att betala. Detta betalningsvillkor anses dock inte uppfyllt om kunden har rätt till återbetalning, rabatt eller ersättning på annat sätt för redan levererade komponenter om de återstående komponenterna inte levereras. Alltså är intäkterna för företaget inte säkra förrän alla komponenter levererats eller kunden inte har rätt att på något sätt få återbetalning eller annan ersättning ifall kvarvarande produkter (produkter som inte levererats) enligt kontraktet senare inte levereras. När man bedömer om betalningsvillkoret är uppfyllt bör man exempelvis ta hänsyn till följande förhållanden:⁸⁷

- Avtalet tillåter att leverans av produkter sker senare.
- Varje komponent är separat prissatt i avtalet.
- Avtalets villkor avseende brister och skadeståndersättning.
- Betalningsvillkor och förfallotidpunkter för levererade komponenter är inte villkorade av framtida leverans av de ej levererade komponenterna och företagsledningen kan (och tänker) kräva dessa villkors efterlevnad.
- Huruvida programvaran redan har installerats och använts och företaget efterlever sitt åtagande för PCS, t.ex. support via telefon.

Vidare bör påpekas att ett starkt bevis på att återbetalning inte kommer att ske är ett företags tidigare praxis att tvinga fram betalningar genom att undantag från vad som står skrivet i kontraktet inte görs.⁸⁸

⁸⁶ OM p. 3.2.3

⁸⁷ OM p. 4.5.1

⁸⁸ OM p. 4.5.1.

5.3.3 Uppgraderingar och PCS

Vid försäljning av programvaror eller system är det vanligt att säljaren utfäster sig att gratis eller mot en viss kostnad låta kunden uppgradera sitt program med nya versioner av det köpta programmet. Dessa nya versioner kan t.ex. innehålla rättelser av fel som fanns i den ursprungliga versionen eller andra typer av förbättringar av programmet i fråga. I detta sammanhang brukar man skilja mellan s.k. specificerade uppgraderingar och s.k. Postcontract Customer Support (PCS).⁸⁹

Specificerade uppgraderingar är en för kunden i avtalet specificerad rätt att få en ny framtida version av programmet, ofta till ett lägre pris än företagets vanliga pris. Generellt sett gäller samma krav för redovisning av intäkter för uppgraderingar som för andra intäkter, dvs. de fyra tidigare nämnda villkoren för när en intäkt får redovisas skall vara uppfyllda. Betonas bör kravet på leverans, som i detta fall innebär att leverans anses fullgjord först när den uppgraderade programvaran har levererats. När man beräknar de intäkter företaget förväntas få av att kunderna uppgraderar sina program bör man utgå från det pris för den uppgraderade programvaran som kommer att faktureras existerande kunder. Vidare utgår företaget från att alla kunder vill ha uppgraderingarna och tar sedan bort kostnaden för uppgraderingar från det antal kunder som företaget med tillförlitligt underlag kan bedöma inte vill ha uppgraderingarna.⁹⁰

Om verkligt värde för uppgraderingar saknas sker intäktsredovisning för ett kombinationsuppdrag vid de tidigaste av de tidpunkter då verkligt värde finns för alla komponenter eller alla komponenter har levererats.⁹¹

PCS innebär att kunden oftast har rätt till dels telefonsupport eller felavhjälpning, dels till ospecificerade förbättringar eller uppgraderingar av köpta programvaror. Ospecificerade uppgraderingar skiljer sig således från specificerade sådana i det att ospecificerade uppgraderingar ses som en del av PCS även om dessa uppgraderingar nämns som en särskild komponent i avtalet. Å andra sidan redovisas specificerade uppgraderingar som uppgraderingar även om enligt avtalet uppgraderingarna skall klassificeras som PCS. De intäkter som är hänförliga till PCS grundar sig på det pris som kan tas ut vid separat

⁸⁹ OM p. 4.5.5, Intervju, Lennart Lindell, redovisnings chef, IFS, 2002-12-07

⁹⁰ OM p. 5.4.2.

⁹¹ OM p. 4.1.

försäljning. Intäktsredovisningen sker sedan linjärt över den period då företaget tillhandahåller PCS till kunden. Det finns två undantag från denna regel. Det första sker när företaget kan visa att kostnaderna för PCS uppkommer annat än linjärt och då sker redovisningen i proportion till hur kostnaderna uppstår för att tillhandahålla tjänsten. Observeras bör dock att det vidare skall vara sannolikt att kostnaderna skall uppkomma annat än linjärt för det aktuella avtalet. Det andra undantaget innebär att intäkter från PCS redovisas tillsammans med licensintäkten vid leverans om följande fyra villkor är uppfyllda: PCS-avgift ingår i licensavgiften, PCS-perioden är högst ett år, kostnader för PCS är oväsentliga samt tidigare praxis har visat att ospecificerade uppgraderingar sällan förekommer, och detta kan förväntas gälla även framöver.⁹²

5.3.4 Konsulttjänster

De tjänster som oftast finns inbakade i kombinationsuppdrag är utbildning, installation och rådgivning. Det är framför allt när tjänster ingår i uppdragen som det uppstår gränsdragningsproblem angående om uppdraget skall redovisas som entreprenaduppdrag eller om intäkterna från alla komponenter i uppdraget skall redovisas var för sig. Hur uppdraget skall redovisas avgörs från avtal till avtal. Det finns tre villkor som bör vara uppfyllda för att tjänster och andra komponenter skall få redovisas var för sig.⁹³

Det första villkoret går ut på att försäljningspriset skall kunna allokeras till de olika produkterna. Om verkligt värde inte kan fastställas för tjänstekomponenten och denna är den enda komponent som kvarstår att levereras kommer försäljningspriset för hela uppdraget att redovisas som intäkt i den takt som tjänsten utförs. Observeras bör dock att om tjänsterna innebär betydande arbete för produktion, anpassning eller kundanpassning av programvaran kan hela uppdraget komma att klassificeras som ett entreprenaduppdrag. Det andra villkoret innebär att tjänsterna inte får vara väsentliga för funktionaliteten. Följande faktorer tyder på att tjänsterna är väsentliga för funktionaliteten hos andra komponenter:⁹⁴ Först och främst skall programvaran inte vara att betrakta som s.k. ”off-the-shelf-software”, dvs. det rör sig inte om programvara som säljs direkt över disk i färdiga paket. Vidare skall programvaran endast säljas tillsammans med vissa tjänster, och en kund kommer inte att köpa programvaran utan att den anpassats. En ytterligare indikation på att tjänsterna är väsentliga för

⁹² OM p. 4.5.5.

⁹³ OM p. 4.5.6.

⁹⁴ OM p. 4.5.6.

funktionaliteten hos andra komponenter är att de tjänster som ingår vid programvarans leverans innebär väsentliga ändringar i programvarans egenskaper eller funktion. En annan viktig indikation är att det behövs komplexa s.k. ”interfaces” för att programvaran skall kunna fungera i klientens IT-miljö. Betydande är vidare att tjänsternas genomförande sammanfaller med betalningen. Att avtalet innehåller milstolpar och kunden måste godkänna dessa olika steg för att företaget skall ha rätt till betalning kan också visa att betydande arbete föreligger. ”Det tredje villkoret innebär att tjänsterna har beskrivits i avtalet på ett sådant sätt att försäljningspriset kan antas ändras om tjänster ingår eller inte” och tjänsterna har en eller flera av följande egenskaper⁹⁵:

- Tjänsterna kan köpas från andra leverantörer.
- Tjänsterna har inte någon hög risk eller unikt villkor för acceptans.
- Programvaruföretaget har erfarenhet av att leverera tjänsterna.
- Tjänsterna avser framför allt implementering, planering av implementering, installation av programvara, utbildning av kundens anställda, konvertering av information, byggande av enklare interfaces, testkörning och hjälp vid utveckling och dokumentering av arbetsrutiner.
- Kundens anställda deltar aktivt i tjänsterna.

I detta sammanhang bör påpekas att kravet på beskrivning i avtalet inte betyder att alla angivna tjänster behöver vara prissatta var för sig.⁹⁶

⁹⁵ OM p. 4.5.6.

⁹⁶ OM p. 4.5.6.

6. Intäktsredovisning i praktiken i noterade IT-företag

I detta kapitel redogör vi för fallföretagens verksamhet och redovisningsprinciper för licensintäkter, underhållsintäkter och konsulttjänster samt jämför dessa med varandra.

6.1 Presentation av fallföretagen

6.1.1 IBS

IBS är en av världens tio största leverantörer av affärssystem, och är därigenom världsledande på försäljning av integrerade lösningar för kundrelationer. Deras mest omfattande försäljningsområde koncentrerar sig på varuförsäljning i första hand, men även affärsanalys och ekonomistyrning finns att erbjuda. IBS utvecklar och installerar affärssystem vilkas viktigaste syfte är att öka kundens intäkter och effektivitet, dvs. sänka kundens kostnader och kapitalbindning. IBS är ett företag som kan ge kunden en helhetslösning i form av olika programvaror med tillhörande konsulttjänster och IT-utrustning. Konsulttjänsterna består bl.a. av implementering, utbildning och ren konsultverksamhet. IBS konsulter installerar företagets standardprogramvara och modifierar denna efter kundens behov och ger därefter kontinuerlig service. IBS har också en avdelning som skräddarsyr program efter kundens önskemål. Man har även lagt märke till att nästan alla IBS kunder utnyttjar företagets kundsupport, vilket i de flesta fall leder till uppfyllandet av ett av IBS delmål, nämligen långsiktiga kundrelationer. IBS:s globala nätverk av affärspartners och dotterbolag ger även företaget möjlighet att leverera programvaror så väl som konsulttjänster över hela världen.⁹⁷

6.1.2 IFS

IFS är ett företag som är etablerat i 46 länder och vars verksamhet går ut på att utveckla och leverera komponentbaserade affärssystem för medelstora och stora företag. IFS:s affärssystem kallas IFS Applications och innehåller 60 komponenter för bl.a. tillverkning, hantering av företagets värdekedja, kundrelationer och ekonomi. Affärssystemet omfattar också Internetbaserade lösningar för försäljning, marknadsföring, inköp och samarbete mellan företag. IFS:s affärsidé är att utveckla IFS Applications som gör det möjligt för företag att få högre avkastning. IFS tillhandahåller även konsulttjänster kring implementering och

⁹⁷ IBS årsredovisning, 2001, s. 5, www.ibs.se 2002-12-07.

användning av affärssystemet. IFS genererar framför allt tre typer av intäkter, licens-, konsult- och supportintäkter.⁹⁸

6.1.3 Intenia

Intenia är ett multinationellt företag som arbetar med att utforma s.k. värdekedjor för sina kunder. De kombinerar produkter och ett brett tjänsteutbud vid genomförandet av sina projekt. Deras största produkt, Movex 12, gör det möjligt för kunden att tillhandahålla en affärsmodell som innefattar alla parter och som ger ett företag fullständig kontroll över all information som genereras internt och externt genom hela värdekedjan. Movex innehåller en samling integrerade applikationer som var för sig eller som ett system kan utgöra konkurrensfördelar. Intenia har kunder över hela världen i såväl stora som små företag. Företaget menar att kundens storlek har möjlighet att variera genom att företaget tillhandahåller skräddarsydda lösningar och tillhörande stödprocesser. Intenias konsulttjänster innefattar främst installation av företagets produkter, support och utbildning.⁹⁹

6.1.4 SAP

SAP är en av världens ledande leverantörer av Internetlösningar och har utvecklat en plattform för elektronisk handel (e-business) som förbättrar relationerna med kunder och partners och underlättar samarbetet mellan anställda genom att låta information bli mer tillgänglig för dem som behöver den. SAP erbjuder skräddarsydda lösningar för elektronisk handel som är specifika för varje bransch. Vidare erbjuder SAP konsulttjänster bl.a. genom implementering av de system företaget erbjuder och genom utbildning av kunderna. Med 44 500 installationer och 10 miljoner användare i 17 500 organisationer i 120 länder världen över är SAP världens tredje största oberoende programvaruleverantör. SAP har varit i IT-branschen i 30 år och grundades 1972 av en före detta IBM-ingenjör. Idag har SAP mer än 27 800 anställda i mer än 50 länder. Det är börsnoterat runt om i världen och huvudkontoret ligger i Tyskland.¹⁰⁰

⁹⁸ IFS årsredovisning, 2001, s. 7f, 18.

⁹⁹ www.intenia.com 2002-12-06, Intenias årsredovisning, 2001, s. 13, 31ff.

¹⁰⁰ SAP:s årsredovisning, 2001, s. 56 ff., www.sap.com 2002-12-06.

6.2 Fallföretagens redovisningsprinciper

6.2.1 IBS¹⁰¹

Redovisningsrådets rekommendationer gällande intäktsredovisning följs av IBS. Dock har det tredje kvartalets redovisning inte påverkats av de nya rekommendationer som trädde ikraft 1 januari 2002. För att förbättra analysen av rörelsens utveckling samt bibehålla jämförbarheten med andra programföretag har man anpassat sig till följande två beräkningsmetoder fr.o.m. år 2002. Den första innehåller riktlinjer enligt vilka kostnader för avskrivning av balanserade utgifter för produktutveckling flyttats från raden för kostnader för sålda programvarulicenser till raden för produktutvecklingskostnader. Den andra anpassningen innefattar att fr.o.m. 2002 skall avskrivningstiden för en del av produktutveckling ändras från tre till fem år. Detta medför att de redovisade kostnaderna minskat under tredje kvartalet.

6.2.1.1 Licensintäkter

Ifråga om licensintäkter bör det till att börja med påpekas att rätten att utnyttja IBS programprodukter upplåts mot licensavgifter initialt, vid utvidgat nyttjande eller periodvis som s.k. förnyelseavgifter. Intäkterna från de två första typerna av licenser redovisas under rubriken "Nettoomsättning" i årsredovisningen. Beträffande förnyelseavgifterna, vilka betalas i förskott, intäktsförs dessa i sin helhet under första månaden av varje förnyelseperiod. Detta beror på att kunden har rätt att senast tre månader före nästa tolv månadersperiod säga upp vidare nyttjande. Om detta inte har skett är kunden skyldig att betala licensen för nästa tolv månadersperiod.

För att licensintäkter skall få intäktsföras måste enligt IBS dock följande kriterier vara uppfyllda:

- ett skriftligt kontrakt är underskrivet av båda parter
- leverans har skett
- licensavgiften skall vara ett fast belopp eller kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vidare får kredittiden får ej överstiga 12 månader och det får inte finnas någon avhoppsklausul i avtalet.
- det skall vara säkerställt att betalning kommer att erhållas. Initiala licensavgifter intäktsförs vid fullgjord leverans av programvaror enligt kontrakt och då inga

¹⁰¹ IBS årsredovisning 2001, s. 51ff., www.ibs.se 2002-12-07, intervju med Camilla Eskman, redovisningschef, 2002-12-08.

väsentliga förpliktelser återstår efter leveransdatum, eller i takt med färdigställandet. Fakturerad men ej upparbetad intäkt redovisas som förutbetalad intäkt.

6.2.1.2 Underhållsintäkter

IBS redovisar underhållsintäkter linjärt över kontraktperioden. Vidare anger företaget att underhållsintäkter redovisas under rubriken konsulttjänster och att redovisning av underhållsintäkter går till på samma sätt som redovisning av konsulttjänster, dvs. i takt med att arbetet utförs.

6.2.1.3 Konsulttjänster

Härmed avses fakturerade tjänster i form av konsultarvoden för t.ex. installation av programvaror. Normalt intäktsförs konsulttjänster på löpande räkning, dvs. i takt med att arbetet utförs. Projekt som utförs till fast pris eller på löpande räkning med tak resultatavräknas i takt med färdigställandet. Vid löpande räkning med tak utställs normalt fakturor månadsvis allt eftersom arbetet blir utfört. Intäkter från konsulttjänster redovisas separat från licens- och underhållsintäkter.

Den totala intäkten för ett projekt avräknas under respektive period till så stor del som motsvarar de vid periodens slut upparbetade kostnadernas andel av de beräknade totala kostnaderna. Man gör även löpande individuella reserveringar som avsättningar i balansräkningen för att kunna bedöma ett projekts förlustrisker.

6.2.2 IFS¹⁰²

IFS styrelse beslutade att förändra bolagets redovisningsprinciper från och med första kvartalet år 2002. I delårsrapporten för det första kvartalet år 2002 har alltså IFS redovisat sina intäkter enligt de nya principerna.

Den viktigaste rekommendationen, RR 11, trädde i kraft år 2001 och har lett till förändringar rörande intäktsredovisningen. Företaget har gjort dessa förändringar för att redovisningen skall stämma bättre överens med IAS.

¹⁰² IFS årsredovisning 2001, s. 50ff., www.ifsworld.com 2002-12-07, intervju med Lennart Lindell, redovisningschef, 2002-12-07.

6.2.2.1 Licensintäkter

De redovisningsregler som IFS bestämt sig för att tillämpa är i enlighet med Stockholms Fondbörs vägledning hur man bör redovisa licensintäkter och RR 11. Dessa rekommendationer baseras dels på US GAAP, dels på IAS 18, och dels på rekommendationen från SOP 97-2.

Förändringarna angående intäktsredovisning kommer att leda till en mer konservativ princip, och man kommer alltså att övergå från den s.k. 12-månadersregeln till en regel som kallas 180-dagarsregeln. Denna nya regel gäller vinstavräkning av licensintäkter. Förändringarna kommer att leda till en anpassning till internationell standard, bättre prognostiserbarhet och närmare koppling mellan redovisade licensintäkter och kassaflöde.

Vad gäller standardprogramvara så intäktsförs licensintäkterna när följande krav är uppfyllda: licensavtal utan avbrottsklausuler, vidare skall leverans ha skett, och sedan poängteras vikten av att betalningsplan och pris baseras på att tidpunkt- inte åtagande - är fastställd och slutligen att betalningen kan anses sannolik och förfaller inom 180 dagar. Först då kund har fått tillgång till sin IFS programvara redovisas en licensintäkt. Om det förekommer inte levererade komponenter intäktsförs licensintäkten i sin helhet när komponenterna levereras.

6.2.2.2 Underhållsintäkter

IFS ger sina kunder rätt att mot betalning erhålla kontinuerliga uppgraderingar av de nya versioner som IFS Applications tillhandahåller. Dessa avgifter periodiserar sedan IFS över kontraktperiodens längd. Underhållsintäkterna resultatförs månadsvis. Konsultkostnader för installation inkluderar inte dessa avgifter. IFS anger vidare att underhållstjänster och konsulttjänster skall skiljas åt.

6.2.2.3 Konsulttjänster

Konsulttjänster redovisas separat från licensintäkterna och intäktsförs kontinuerligt allt eftersom tjänsterna levereras. Om både intäkter från tjänst och licensintäkter hänger samman som exempelvis vid större kundanpassning så intäktsförs dessa båda successivt i takt med att leverans sker.

6.2.3 Intentia¹⁰³

Den 1 januari 2001 trädde ett flertal nya redovisningsrekommendationer i kraft. Dessa rekommendationer avsåg inkomstskatter, entreprenader och liknande uppdrag. År 2002 tillkom ännu flera förändringar av rekommendationer ifråga om bl.a. avskrivningar, nedskrivningar samt immateriella anläggningstillgångar. Från och med januari 2001 har Intentia valt att tillämpa dessa och i och med detta har man, för att på ett sanningsenligt sätt kunna jämföra moderbolagets utveckling över tiden, räknat om jämförelseåren enligt de nya rekommendationerna.

6.2.3.1 Licensintäkter

En grundläggande förutsättning för att Intentia skall vinstavräkna en licensintäkt är att intäkten och dess betalning inte är villkorad av någon specifik milstolpe i ett projekt eller av andra åtaganden utöver den rena leveransen av licensen. Avtal där minst 80 % av totalt avtalad licens har betalningsvillkor inom 12 månader vinstavräknas, medan avtal med längre betalningstider vinstavräknas först då de uppnår detta kriterium. Ett antal andra grundförutsättningar skall råda för att Intentia skall vinstavräkna en licensintäkt: produkten som säljs skall vara färdigutvecklad och leverans skall ha skett, köparen skall inte ha rätt att returnera hela eller delar av licensrättigheten samt det skall vara sannolikt att betalning kommer att ske. Leverans anses ha inträffat då kunden har mottagit varan om den gjorts tillgänglig på sedvanligt datamedium.

6.2.3.2 Underhållsintäkter

Intentia redovisar inte underhållsintäkter under en särskild rubrik utan nämner endast hur redovisningen av underhållsintäkter går till under rubriken ”Vinstavräkning av programvara”. Utöver programmet Movex säljer Intentia uppgraderingsrättigheter till sina kunder, och de får därigenom rätt att erhålla framtida versioner av specificerade Movexmoduler. I sådana avtal ges kunden rättighet att erhålla dessa moduler samtidigt som det inte finns någon skyldighet från Intentias sida att utveckla just dessa specificerade versioner. Intentia har valt att redovisa intäkter relaterade till denna typ av avtal linjärt över avtalsperioden trots att det saknas en specifik skyldighet att göra så.

¹⁰³ Intentia årsredovisning 2001, s. 67ff., www.intentia.se 2002-12-06, intervju med Jan Sello, redovisningschef, 2002-12-08.

6.2.3.3 Konsulttjänster

Konsulttjänster där priset för tjänsten fastställts innan projektet startats (fastprisuppdrag) resultatavräknas i takt med färdigställandet. Dock om projektet anses vara osäkert, dvs. om det finns risker för att en förlust kan uppstå, sker resultatavräkningen löpande med utgångspunkt ifrån projektets procentrisk och storlek. Projekt som genomförs till löpande räkning resultatavräknas till upparbetat värde i takt med färdigställandet.

6.2.4 SAP¹⁰⁴

SAP är ett internationellt företag och använder sig därför huvudsakligen av IAS. På senare år har företaget med hjälp av noggrann planering och fokusering haft möjlighet att öka sin precision av intäktsredovisningen. Detta kunde snabbt uppfattas av omgivningen genom att SAP:s konkurrenter under de svåra tiderna efter den elfte september var tvungna att acceptera en reduktion i försäljningsintäkter medan SAP kunde öka sina.

6.2.4.1 Licensintäkter

Bolagets huvudsakliga intäkter utgörs av licensavgifter avseende programvara. SAP har olika typer av licensavgifter, dels initiala sådana som säljs tillsammans med programvaran, dels olika typer av licensavgifter för utökat nyttjande. Vid ökat nyttjande av programvaran faktureras ytterligare användarrättigheter, dvs. i takt med kundens ökande användning och utnyttjande av programvaran. Licensavgifter intäktsförs i takt med att fakturering sker och fakturering sker i samband med leverans av programvara. Förutom leverans måste följande villkor vara uppfyllda: skriftligt kontrakt finns, leverans har skett, försäljningspriset skall vara bestämt eller bestämbar, och det skall vara sannolikt att betalning kommer att erhållas. SAP använder sig även av den s.k. tolv månadersregeln.

6.2.4.2 Underhållsintäkter

SAP redovisar underhållsintäkter under en särskild rubrik i årsredovisningen. Inkomst som avser uppgradering av exempelvis programvaror rapporteras som intäkt under den period då uppgraderingen eller supporten används eller beställs och detta sker linjärt över denna period.

¹⁰⁴ SAP:s årsredovisning, 2001, s. 45ff, www.sap.se 2002-12-06, intervju med Jan Arpi, 2002-12-10.

Vidare fördelar SAP en del av sina licensintäkter till gratis underhållstjänster, men företaget har inte specificerat vilka, om några, uppgraderingar som kommer att tillhandahållas.

6.2.4.3 Konsulttjänster och utbildning

SAP anger till att börja med att konsultuppdrag där intäkterna rapporteras i samband med färdigställandet av den avtalade tjänsten redovisas på balansdagen som vinstavräkning. SAP skiljer mellan olika typer av konsultuppdrag, nämligen fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. Vidare anger företaget att huvudregeln är att uppdrag sker på löpande räkning och att fastprisuppdrag alltså endast sker i begränsad omfattning. SAP uppger vidare att om intäkter från konsulttjänster och licensintäkter hänger samman intäktsförs dessa tillsammans i takt med att leverans sker.

7. Analys

I detta kapitel diskuterar vi i separata avsnitt våra synpunkter på dels om den information som fallföretagen lämnar i sina årsredovisningar, delårsrapporter och intervjuer är användbar för beslutsfattande, dels hur vi anser att fallföretagen borde tolka begreppet intäkt och hur vi anser att fallföretagens licensintäkter, underhållsintäkter och intäkter från konsulttjänsterna borde redovisas.

7.1 Om informationen från företagen kan användas för beslutsfattande

Här behandlas om den information som erhållits från fallföretagen genom årsredovisningar, delårsrapporter och intervjuer kan användas för beslutsfattande. Vi kommer i fortsättningen att först redogöra för årsredovisningarnas och delårsrapporternas information för att sedan gå in på den information som fallföretagen lämnat genom intervjuer.

7.1.1 Årsredovisningar och delårsrapporter

Eftersom syftet med vår studie är att avgöra hur fallföretagen tillämpar gällande normer för intäktsredovisning är vi främst intresserade av hur företagen i sina årsredovisningar och delårsrapporter förklarar vilka principer för intäktsredovisning som de har använt sig av. Dessa beskrivningar måste för att vara användbara uppfylla kraven på relevans och reliabilitet. Relevanskravet går som nämnts ut på att informationen måste presenteras i rätt tid samt vara såväl framåtblickande som tillbakablickande. Fallföretagens information måste för våra syften därför innehålla vilka principer för intäktsredovisning som företagen använt sig av under det gångna året samt ange vilka principer de tänker använda sig av nästkommande år. Vidare måste företagen presentera de ändringar i principer som har skett eller kommer att ske. Samtliga fallföretag har klart och tydligt beskrivit vilka principer för intäktsredovisning de har använt sig av och vilka ändringar som de har gjort under år 2001.

Kravet på att informationen måste lämnas i rätt tid anses vara viktigast eftersom det är betydelsefullt att alla ändringar i redovisningsprinciper som har skett under det aktuella året anges i årsredovisningen. Om de redovisningsprinciper som legat till grund för denna inte korrekt återspeglar hur företaget har räknat ut sina intäkter kommer läsarna att få problem med att härleda siffrorna i balans- och resultaträkningen. Om företaget utelämnar information om vissa redovisningsprinciper eller denna information inte återspeglar hur företaget gått till

väga vid rapporteringen av intäkterna är det dessutom svårt för läsarna att avgöra om företagets principer stämmer med gällande normer. Kravet på rätt tid uppfylls dock vanligen genom att företagen lämnar kvartalsrapporter där viktiga ändringar i redovisningsprinciper vanligen anges. Exempel på detta är IFS, som tydligt i sin delårsrapport för kvartal tre år 2002 redogör för de nya principer som skall tillämpas från början av år 2002.

Kravet på tillbakablickande har stor betydelse framför allt genom att det i efterhand måste gå att kontrollera om företagets redovisningsprinciper stämmer överens med de normer som gäller och detta sker bl.a. för att användarna skall kunna basera framtida beslut på information som de till viss del själv kan kontrollera. IFS anser vi har uppfyllt kravet på tillbakablickande på ett bra sätt genom att i årsredovisningen, vid förändringar i redovisningsprinciper, först ange den gamla principen, sedan ange den nya och till sist ange från vilket datum den nya principen började gälla samt vilka effekter detta har haft på företagets tidigare resultat. IFS har således möjliggjort för användare att själva i efterhand granska och kontrollera hur företaget använt sina redovisningsprinciper. Även IFS delårsrapport anser vi ha uppfyllt kravet på tillbakablickande genom att tydligt förklara de nya principer som anses gälla fr.o.m. 1 januari 2002. IBS, Intentia och SAP har visserligen i årsredovisningen angivit vilka nya rekommendationer som tillämpats men har inte lika tydligt jämfört gamla och nya principer eller angett vilka effekter dessa ändringar har medfört.

Beträffande kravet på framåtblickande anser vi att detta inte är lika relevant som kravet på att informationen måste lämnas i rätt tid och detta beror framför allt på att årsredovisningen har till syfte att tala om vad som har hänt i företagets verksamhet under det gångna året. Kravet på framåtblickande, som innebär att informationen i årsredovisningarna måste kunna användas för att förutsäga framtida händelser, är ifråga om redovisningsprinciper endast betydelsefullt på det sättet att de principer som företaget anger i årsredovisningen kan förväntas användas även under nästkommande år om inte delårsrapporter senare anger något annat.

Beträffande kravet på reliabilitet grundar sig detta på att informationen ger en verklighetstrogen bild samt att den är verifierbar och neutral. Ifråga om informationen i årsredovisningarna ställer kravet på verklighetstrogen bild till problem eftersom användarna inte kan kontrollera om den information som företagen lämnar är riktig och fullständig. Samtliga fallföretag har enligt vår mening försökt ge en så verklighetstrogen bild som möjligt genom att i det mesta ha väl preciserade principer för redovisning av intäkter i sina

årsredovisningar. Exempel på detta är dels IBS, som angett att en viss kostnadspost har flyttas med följd att företagets resultat ändrats, dels IFS, som påpekat att effekterna på tidigare års resultat av en ny princip som tillämpats på licensförsäljning inte kan fastställas med rimlig säkerhet. Vi anser mot bakgrund av detta att företagen själva kan påverka den verklighetstroga bilden genom att tillhandahålla mer eller mindre information i årsredovisningen. Att klart ange vilka konsekvenser en ändring i redovisningsprincip medför är positivt även eftersom användarnas möjlighet att kontrollera siffrorna i årsredovisningen ökar. Det som däremot talar för att informationen är verifierbar är framför allt att principerna för redovisning av intäkter har kontrollerats av minst ett par olika externa revisorer och att deras kontroll av redovisningen har givit samma resultat. Genom att kravet på objektivitet bl.a. kan uppfyllas om en grupp människor med samma utbildning kommer fram till samma resultat anser vi här att det råder stor sannolikhet för att informationen i fallföretagens årsredovisningar är pålitlig. Dock har vi ifrågasatt om det är lämpligt att de två externa revisorerna kommer från samma revisionsföretag eftersom det finns risk för att de kan diskutera sitt arbete och därigenom känna sig manade att komma fram till samma resultat. I detta sammanhang kan då nämnas att såväl IBS som Intenia och SAP har två externa revisorer från samma bolag medan IFS inte ens uppger från vilket eller vilka bolag de externa revisorerna kommer. Vidare kan det diskuteras om kravet på objektivitet är uppfyllt i tillräckligt stor grad i delårsrapporterna. Med tanke på att varken externa eller interna revisorer har granskat delårsrapporten finns det enligt vår mening fog för att åtminstone till viss del betvivla pålitligheten hos informationen i företagens delårsrapporter. I dessa fall anser vi vidare att det finns stor risk att företagen tar chansen att framställa sig själva i så bra dager som möjligt.

Sammanfattningsvis finner vi att samtliga företag återger relevant information i sina årsredovisningar eftersom deras principer för redovisning av intäkter är ganska preciserade. Ifråga om informationens relevans anser vi att företagen helt och hållet själva avgör denna eftersom det är företaget som bestämmer hur mycket utöver den obligatoriska informationen som skall lämnas. Beträffande reliabiliteten anser vi att företagen till viss del kan påverka den verklighetstroga bilden genom att själva bestämma hur mycket information utöver den obligatoriska som skall tillhandahållas användarna och som nämnts ovan vill vi påpeka att både IBS och IFS enligt vår mening har en mer verklighetstrogen bild än de övriga fallföretagen. Dock anser vi att verifierbarheten till stor del bestäms av de externa revisorer som granskar företagen vilket medför att företagens påverkan på verifierbarheten endast kan

ske genom en ökning av objektiviteten. Detta kan enligt vår mening ske genom att företagen dels använder sig av externa revisorer från skilda revisionsbolag, dels åtminstone låter sina egna revisorer granska delårsrapporterna. När det slutligen gäller neutraliteten vill vi påpeka att vi anser att företagen själva kan påverka denna genom att avgöra i vilken utsträckning informationen skall framställa företaget i så bra dager som möjligt.

7.1.2 Intervjuer

I föregående avsnitt har vi enbart diskuterat relevans och reliabilitet ifråga om årsredovisningar och delårsrapporter, men eftersom vi även har använt oss av intervjuer med fallföretagen för att komplettera dessa rapporter anser vi att det är intressant att utreda hur relevant och reliabel den information vi fått genom intervjuerna har varit. När det gäller kravet på relevans är två aspekter intressanta, dels relevansen när vi ställer direkta frågor, dels relevansen när den som intervjuas själv berättar om det vi frågat. Relevanskravet när vi ställde direkta frågor anser vi inte vara något problem eftersom intervjupersonen inte hade möjlighet att påverka våra frågor. Beträffande relevansen när den vi intervjuat själv berättar svaret på frågan kan relevansen ifrågasättas eftersom vi inte kan kontrollera eller påverka om den information som lämnas är tillbakablickande, framåtblickande och lämnas i rätt tid. Ifråga om reliabiliteten kan såväl objektivitet som neutralitet ifrågasättas. Eftersom kravet på objektivitet bl.a. kan uppfyllas genom att två intervjupersoner lämnar i huvudsak samma svar anser vi att det finns risk för att våra intervjuer brister i objektiviteten eftersom vi endast har talet med en person på varje företag. Detta har vi dock gjort av den anledningen att vi har velat tala med den person som är redovisningschef eftersom han eller hon har bäst kunskap om företagets intäktsredovisning. Vad gäller neutraliteten anser vi att det finns risk för att det även finns brister i denna genom att företrädare för företaget vill säga så positiva saker om företaget som möjligt. Slutligen vill vi påpeka att eftersom den huvudsakliga informationen hämtats från årsredovisningar och delårsrapporter kan den totala relevansen och reliabiliteten av den information vi fått från fallföretagen inte sägas ha påverkats negativt av intervjuerna dels eftersom vi endast använt intervjuerna som komplement och därigenom fått begränsad information från fallföretagen, dels eftersom den information vi fått från intervjuerna, trots att den till viss del kan vara vinklad, ändå får anses relevant och reliabel.

7.2 Hur begreppet intäkt skall tolkas för fallföretagen

Ifråga om intäktsbegreppet anser vi att detta måste anpassas till IT-branschen och föreslår därför att följande borde beaktas när man avgör vad som är en intäkt inom denna bransch. Genom att IT-företagen sysslar med såväl licensiering och underhåll av programvara som konsulttjänster kan olika definitioner av en intäkt bli aktuella.

Vi anser till att börja med att det ifråga om intäkter från licensiering av programvara är möjligt att se en intäkt som företagets produkt, som dock måste ha lämnat företaget, men att det även finns fog för att anse att licensintäkter uppkommit vid en enda tidpunkt. Det som talar för produktsynsättet är främst att licensintäkten skapas i takt med att programvaran tillverkas. Dock måste enligt vår mening kravet på att produkten även lämnat företaget vara uppfyllt och således utflödessynsättet vara intressant, eftersom licensen inte börjar gälla förrän kunden fått tillgång till programvaran, vilket ofta har skett när programmet levererats till kunden. Samtliga företag har villkor för rapportering av licensintäkter där det särskilt påpekas att leverans skall ha skett för att företaget skall få rapportera licensintäkten.

Beträffande underhållsintäkter är det främst produktsynsättet som enligt vår mening är aktuellt. Detta beror på att intäkterna från tillhandahållandet av underhåll enligt samtliga företag periodiseras linjärt över underhållsperioden och detta stämmer då väl överens med att intäkterna från denna tjänst skapas i takt med att företagen producerar tjänsten. Beträffande underhållstjänster anser vi även att utflödessynsättet blir intressant eftersom företagen, när de anger att de periodiserar intäkterna linjärt, enligt vår mening måste mena att även tjänsten tillhandahålls linjärt. Detta borde då innebära att företagen ser underhållstjänsten som att en viss del av denna levereras varje tidsperiod, och av detta anser vi att man kan sluta sig till att det föreligger ett underförstått leveranskrav som innebär att en viss del av tjänsten måste ha levererats för att motsvarande del av intäkten skall få rapporteras.

När det slutligen gäller konsulttjänster är det främst produkt- och utflödessynsätten som blir aktuella. Enligt vår mening gäller produktsynsättet eftersom intäkterna skapas i takt med att företagets personal installerar affärssystemet åt kunden. Kravet på att tjänsten måste ha lämnat företaget, dvs. utflödessynsättet, blir dock betydelsefullt i denna typ av verksamhet med tanke på att ej fakturerade konsulttimmar inte skall ses som en intäkt, utan i stället som en tillgång

som tas upp i balansräkningen. IBS, Intenia och SAP anger att de både har uppdrag på löpande räkning och fastprisuppdrag. Ifråga om uppdragen på löpande räkning anser vi att utflödessynsättet blir mest intressant i enlighet med det resonemang som tidigare förts om underhållsintäkter. Även beträffande fastprisuppdrag är utflödessynsättet det som är mest intressant och skillnaden mot uppdragen på löpande räkning är främst att fakturering sker först när uppdraget är färdigt och det är alltså då som konsulttjänsten kan anses ha lämnat företaget och intäkten intjänats.

Sammanfattningsvis anser vi således att de intäkter som våra fallföretag har bör definieras utifrån utflödessynsättet eftersom det i deras verksamheter av olika skäl är särskilt viktigt att produkten eller tjänsten har lämnat företaget.

7.3 Hur och när fallföretagens intäkter bör rapporteras

Alla fallföretag har i sina årsredovisningar delat upp intäkterna i licensintäkter, underhållsintäkter och intäkter från konsulttjänster. I kommande avsnitt redogör vi för hur vi anser att dessa intäkter bör redovisas mot bakgrund av teorier om intäktsredovisning samt hur fallföretagen gör och om det finns några skillnader däremellan.

7.3.1 Licensintäkter

Beträffande fallföretagen kommer vi här att diskutera fallföretagens likheter och olikheter avseende licensintäkter. Såväl IBS som SAP anger att de har olika typer av licensavgifter, dels initiala sådana som säljs tillsammans med programvaran, dels olika typer av licensavgifter för utökat nyttjande. Intenia och IFS anger dock enbart en typ av licensavgifter som vi tolkar som initiala eftersom de säljs tillsammans med programvaran. Ifråga om rapportering av licensintäkter har samtliga företag särskilda villkor som krävs för att rapportering skall få ske, men villkoren skiljer sig i vissa fall åt väsentligt. IBS, IFS och SAP använder sig av samma villkor för rapportering av licensintäkter: skriftligt kontrakt finns, leverans har skett, försäljningspriset skall vara bestämt eller bestämbar, och det skall vara sannolikt att betalning kommer att erhållas. Visserligen har dessa företag olika lydelse på nämnda villkor, men vi anser att innebörden ändå är densamma. Enda skillnaden mellan dessa tre företags principer är att IFS kräver att licensintäkterna måste vara sannolika och förfalla till betalning inom 180 dagar medan de resterande företagen använder sig av den s.k. 12-månadersregeln.

Skillnaderna mellan Intenia å ena sidan och IBS, IFS och SAP å andra sidan är alltså att intäkten inte rapporteras även om den har levererats ifall företaget har andra åtaganden gentemot kunden. Vidare är Intenia ensamt om att kräva att minst 80 % av totalt avtalad licens har betalningsvillkor på 12 månader, att produkten måste vara färdigutvecklad, samt att köparen inte skall ha rätt att returnera hela eller delar av licensen.

Beträffande licensintäkter är det enligt vår mening oklart om licensen skall ses som en vara eller en tjänst. Det som talar för att licensen skall ses som en vara är att den har ett sådant omedelbart samband med tillverkning, försäljning och nyttjande av själva programvaran att licensen bör ses som en del av denna. Det som däremot talar för att licensen skall ses som en tjänst är till att börja med att licensintäkten kan betraktas som betalning för rätten att utnyttja programmet under en viss tid. Programmet bör ses som obrukbart om rätten att utnyttja detta inte finns. Man kan då se detta som att företaget löpande tillhandahåller kunden rätten att använda programmet. Eftersom licenser vanligtvis är tidsbegränsade måste kunden, om denne vill använda programmet efter licensens utgångsdatum, betala på nytt för att säljaren skall göra programmet användbart igen. Licensen kan i enlighet med detta ses som en tjänst eller åtminstone som en underförstådd sådan.

Om licensintäkten ses som betalning för en vara anser vi att licensintäkten skall redovisas på följande sätt. Intjänandet av intäkten bör inte utgöra något problem oavsett vilket synsätt som anläggs på när intjänande sker, eftersom kostnaderna för varan är lätta att räkna ut vid tidpunkten för försäljning. När det gäller att avgöra om en intäkt är realiserad kan vi till att börja med konstatera att mätning av en intäkt bör anses oproblematisk i detta fall dels eftersom det är utbytesvärdet av varor som oftast bestämmer intäktens storlek, dels eftersom utbytesvärdet ofta är detsamma som det pris som fastslagits i transaktionen mellan företaget och kunden. De priser kunderna betalar för licenserna är alltså ofta i förväg fastslagna av företaget och om man antar att avbetalning inte sker är tiden innan betalning sker tillräckligt kort för att intäkten ifråga inte behöver diskonteras. Även om det finns viss risk för att kunden lämnar tillbaka varan eller att kunden inte betalar kan enligt vår mening intäkten ändå anses tillräckligt bestämd för att kravet på mätning skall vara uppfyllt i detta fall. Kravet på extern marknadstransaktion blir framför allt aktuellt när det rör sig om varor som inte är homogena och eftersom licensintäkter hänför sig till ett specifikt företags programvara, som med stor sannolikhet skiljer sig från andra företags, är det enligt vår mening betydelsefullt att en extern marknadstransaktion har inträffat. Förutsatt att en licens skall ses som en vara bör den kritiska

händelsen anses inträffa vid försäljningstidpunkten, eftersom det då råder tillräckligt stor sannolikhet för att betalning kommer att ske. Mot bakgrund av vad som sagts tidigare anser vi att licensintäkten borde rapporteras vid försäljningstidpunkten även om betalning för programvaran inte har erlagts. Som nämnts ovan redovisar samtliga fallföretag sina licensintäkter först när kunden fått programvaran levererad till sig då även fakturering sker. Enligt vår mening måste då fallföretagen anse att den kritiska händelsen inträffar först vid leverans och detta överensstämmer med vad vi nämnt ovan om det förutsätts att varan överlämnas till kunden direkt vid försäljningstidpunkten. Beträffande fallföretagen levereras således varan efter det att kunden och säljaren kommit överens om en försäljning, och vid denna försäljningstidpunkt anser vi alltså att varken den kritiska händelsen eller en extern marknadstransaktion har inträffat. Slutligen bör påpekas att anledningen till att en extern marknadstransaktion inte har skett före leveranstidpunkten beror på att inget utbyte av pengar mot varor har skett, och således har i enlighet med utflödessynsättet inte heller någon intäkt skapats.

Enligt vår mening passar licenser inte in på definitionen av en vara enligt RR 11:s kriterier. Detta beror på att köparen endast åtnjuter programmets alla förmåner under en begränsad tidsperiod. Han åtnjuter inte alla förmåner som är förknippade med ägande, t.ex. kan han i de flesta fall inte förfoga över programmet som han vill. Han får inte göra hur många kopior som han själv vill eftersom det säljande företaget styr över detta. Vidare är programmets funktionalitet bara obegränsad under en viss tid och för att detta inte skall bli omodernt måste kunden betala för att säljaren skall leverera uppdateringar till programmet. Dessutom är det säljaren som utvecklar programmet och som alltså sköter den löpande förvaltningen av det. Eftersom alla villkor om intäkter från varor i RR 11 måste vara uppfyllda för att en intäkt skall få rapporteras hjälper det inte att intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, att säljaren kan åtnjuta de ekonomiska fördelarna av transaktionen eller att de utgifter som är förknippade med transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Vi anser alltså att de två första kraven avseende varor i RR 11 inte är uppfyllda och därför kan en licensintäkt enligt vår mening inte ses som en vara.

Eftersom vi således anser att licenser inte kan ses som varor blir frågan om de kan ses som tjänster. Om licensintäkten ses som betalning för en tjänst anser vi att den skall redovisas på följande sätt. Eftersom licensen avser en viss tidsperiod kan en möjlighet vara att periodisera licensintäkten över tidsperioden, t.ex. med lika stor del av intäkten varje månad. Ifråga om

realisering av intäkter från tjänster anses den kritiska händelsen inträffa när tjänsten utförs och i sådana fall anses intäkten realiserad i förhållande till hur stor del av tjänsten som utförts. I detta fall skulle således licensintäkten kunna rapporteras med en viss del av den totala intäkten under varje tidsperiod. Om licensen t.ex. gäller ett år skall en tolfedel av intäkten anses realiserad varje månad och således skall enligt vår mening en tolfedel av intäkten rapporteras varje månad. Genom att företagets krav gentemot kunden uppstår direkt vid försäljning av licensen uppkommer endast ett krav på betalning från kunden och kunden har vid leverans av licensen fått tillgång till hela tjänsten direkt, dvs. kunden behöver inte prestera mer än betalning vid försäljningen för att få tillgång till licensen under ett helt år. Att se detta som att kravet på kunden successivt ökar är därför inte aktuellt. Intäkten för ett helt år kan därför vara intjänad vid försäljningstidpunkten men enligt vår mening är det oklart om den skall anses realiserad med en liten del varje tidsperiod eftersom det, även om företagets tjänst tillhandahålls löpande under hela tidsperioden, inte är säkert att kunden utnyttjar tjänsten lika mycket varje tidsperiod. I enlighet med detta resonemang kan man därför hävda att den kritiska händelsen mer skall vara kopplad till försäljningen än till kundens utnyttjande av tjänsten. Även om det kanske vore mer rättvisande att periodisera intäkten anser vi att företaget självt får bestämma eftersom intäkten bör anses realiserad vid försäljningstidpunkten. Eftersom det i samtliga fallföretags årsredovisningar talas om att rapportering av licensintäkter får ske först när bl.a. leverans har skett, och eftersom det inte anges något om att det inte är hela intäkten som får rapporteras, anser vi att dessa mer verkar se licenser som varor än som tjänster.

Frågan är då om licensen kan ses som en tjänst enligt RR 11. Ifråga om de fyra villkor som måste vara uppfyllda för att intäkten från en tjänst skall få rapporteras är de två första om att intäkten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och om att de ekonomiska fördelar som genom uppdraget kommer att tillfalla säljaren uppfyllda. Genom att kunden betalar hela licensavgiften vid försäljningstidpunkten och säljaren i regel har i förväg fastställda priser för licenserna bör intäkten kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt och när antingen kontant betalning skett eller kunden fakturerats bör dessutom säljaren veta att de ekonomiska fördelarna av försäljningen kommer att tillfalla denne. Ifråga om kravet på att tjänstens färdigställandegrad på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt anser vi att även detta villkor är uppfyllt eftersom det får antas att tjänsten levereras till kunden linjärt över tidsperioden. I sådana fall kan företaget på balansdagen räkna ut hur stor del av den totala tjänsten som utförts och då också räkna ut hur stor del av den totala intäkten som får anses

intjänad. Ifråga om det sista kriteriet, att de utgifter som uppkommit för tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, finns det enligt vår mening inga problem förknippade med detta eftersom alla utgifter för programvaran har inträffat innan denna licensierades ut. Således uppfyller licenser kraven på en tjänst i RR 11. Ifråga om licensintäkter bör dock observeras att vi anser att dessa får rapporteras vid tidpunkten för licensieringen eftersom det säljande företaget inte har några kostnader för licenserna efter denna tidpunkt.

En tredje möjlighet vore att se licensintäkten som en kombination av en vara och en tjänst där licensintäkten delas upp i två delar, varav den ena består av betalning för själva programvaran och den andra består av betalning för själva licensen. Vad som talar för detta synsätt är att viss del av licensintäkten måste gå åt till att täcka produktionskostnaderna för programvaran medan en del går åt till att täcka kostnaderna för att göra produkten användbar för kunden och ytterligare en del skall ge säljarens vinst. I enlighet med vad som sagts ovan om varor och tjänster skulle en tänkbar möjlighet vara att intäkten för programvaran ansågs realiserad vid tidpunkten för försäljning och att rapportering därigenom skedde vid denna tidpunkt medan licensintäkten ansågs intjänad och realiserad i takt med att tjänsten utnyttjas och att rapportering av denna intäkt skedde med en viss del per tidsperiod. Dock förutsätter detta att intäkten för själva programvaran kan avskiljas från licensintäkten och att intäkten från programvaran är så stor att den är värd att notera.

Slutligen bör påpekas att samtliga fallföretag anger att de förutom RR 11 även har använt sig av OM:s vägledning och den amerikanska praxis som OM:s vägledning bygger på. Fallföretagens villkor för när en licensintäkt får rapporteras är nästan identiska med OM:s och detta gör att vi inte får någon ledning därifrån när det gäller att avgöra om en licens skall ses som en vara eller tjänst.

Sammanfattningsvis anser vi att det är oklart om en licensintäkt skall anses vara en vara eller en tjänst, och varken RR 11 eller OM:s vägledning ger någon ledning i denna fråga. Eftersom licensintäkten kan betraktas som betalning för rätten att utnyttja programmet under en viss tid anser vi dock att licensen snarare bör ses som än tjänst än som en vara. Enligt vår mening bör därför företagen själva få välja om de vill rapportera hela licensintäkten direkt eller periodisera denna.

7.3.2 Underhållsintäkter

Beträffande underhållsintäkter diskuterar vi här fallföretagens likheter och olikheter. Samtliga företag uppger att de har sådana intäkter, men sättet att redovisa skiljer sig till viss del mellan företagen. Samtliga företag periodiserar sina underhållsintäkter över underhållsperioden, men det är bara IBS, Intenia och SAP som anger att detta sker linjärt över denna period. IFS och SAP redovisar underhållsintäkter under en särskild rubrik och IFS anger klart att underhållstjänster och konsulttjänster skall skiljas åt. IBS anger däremot att de redovisar underhållsintäkter under rubriken konsulttjänster och att redovisning av dem går till på samma sätt som redovisning av konsulttjänster, dvs. i takt med att arbetet utförs. Intenia skiljer sig från IFS och SAP genom att inte redovisa underhållsintäkter under en särskild rubrik utan endast nämna dessa intäkter under rubriken ”vinstavräkning av programvara”. Dock skiljer sig principerna för rapportering av underhållsintäkter från principerna för rapportering av licensintäkter varför vi anser att Intenia har haft för avsikt att redovisa förstnämnda intäkter på ett annat sätt än licensintäkter. IFS och Intenia ger sina kunder rätt att erhålla uppgraderingar av programvaran till nya versioner, men Intenia anger dessutom att kunden endast har rätt att erhålla sådana uppgraderingar om företaget tillhåller några. Det bör alltså observeras att Intenia anger att det inte är tvunget att utveckla uppgraderingar och att kunden därigenom inte har någon rätt att kräva sådana om dessa inte redan finns. SAP fördelar en del av sina licensintäkter till gratis underhållstjänster, men nämner förutom detta inte mer än att de underhållstjänster som kunderna betalar för periodiseras linjärt. IBS anger i sin årsredovisning endast att underhållsintäkter periodiseras linjärt, men anger inte närmare vad som menas med underhåll.

Beträffande underhåll uppstår till att börja med frågan om olika typer, t.ex. uppgraderingar, skall ses som tjänster. Det som talar för detta är till att börja med att betalning för underhåll kan ses som betalning för rätten att få erhålla sådana förbättringar av det ursprungliga programmet som programtillverkaren skapar. Eftersom rätten till underhåll är tidsbegränsad måste kunden, om denne vill fortsätta förbättra programmet efter det att underhållsrättigheten gått ut, betala på nytt. I enlighet med detta råder det, enligt vår mening, ingen tveksamhet om att rätten till uppgraderingar skall ses som en tjänst som företaget tillhandahåller kunderna. Allmänt sett brukar åtskillnad göras mellan å ena sidan s.k. PCS, dvs. support, ospecificerade förbättringar och uppgraderingar, och å andra sidan specificerade förbättringar och

uppgraderingar. Våra fallföretag använder sig uteslutande av PCS varför endast detta kommer att diskuteras i fortsättningen.

Huvudregeln ifråga om intäkter från tjänster är att dessa rapporteras i takt med att tjänsten utförs. Kundens betalning för rätten att få PCS sker redan vid försäljningstillfället, men eftersom alla kostnader för PCS enligt vår mening inte har inträffat före försäljningstidpunkten kan storleken på företagets kostnader för tillhandahållande av underhåll i form av PCS inte vara klarlagd redan när försäljning sker. I enlighet med synsättet att en intäkt anses intjänad i förhållande till hur stora kostnader som nedlagts kan intäkten från PCS inte anses intjänad redan vid försäljningstidpunkten. Därför skulle enligt vår mening intäkter från PCS kunna anses intjänade vid varje tillfälle en uppgrädering levereras till kunden. Eftersom företaget inte i förväg vet hur många uppgräderingar, om några, som företaget kommer att tillhandahålla kan det dock vara rimligt att anse intäkten intjänad med lika stor del under varje del av den tidsperiod som rätten till uppgräderingar gäller, dvs. företaget har här en möjlighet att periodisera underhållsintäkten. Genom att kunden, som nämnts, betalar hela avgiften för rätten till PCS redan vid försäljningstillfället kan det däremot hävdas att företagets krav gentemot kunden uppstår direkt vid försäljning. Det kan alltså ses som att det endast uppkommer ett enda krav på betalning från kunden eftersom denne fått rätt till hela tjänsten direkt och detta talar då för att intäkten kan anses intjänad redan vid försäljningstidpunkten. Ifråga om kravet på mätning bör detta anses uppfyllt redan vid försäljningstidpunkten eftersom företaget ifråga om PCS har i förväg fastställda priser. Vidare bör en extern marknadstransaktion också ha inträffat vid försäljningstidpunkten eftersom företaget då vet att kunden har köpt tjänsten och därigenom inte kan ångra sig. Ifråga om den kritiska händelsen kan denna anses ha skett vid en av två tidpunkter beroende på hur företaget ser på frågan om när intäkten är intjänad. Om intjänande anses ha skett vid försäljningstidpunkten bör också den kritiska händelsen anses ha inträffat då, men om intjänande anses ske jämnt över den period under vilken underhållet tillhandahålls anser vi att flera kritiska händelser existerar och att en kritisk händelse således inträffar en gång per tidsperiod, t.ex. varje månad. Eftersom IFS och Intenia uppger att kunden betalar för en rätt att erhålla uppgräderingar till det specifika program som kunden köpt, men företagen inte har någon skyldighet att tillhandahålla uppgräderingar, anser vi att detta närmast bör likställas med det som kallas för PCS eftersom PCS, som nämnts, endast innehåller ospecificerade uppgräderingar. SAP fördelar en del av sina licensintäkter till gratis underhållstjänster, vilket enligt vår mening bör likställas med PCS dels eftersom kunden inte betalar för de

uppgraderingar som tillhandahålls, dels eftersom SAP inte har specificerat vilka, om några, uppgraderingar som kommer att tillhandahållas. Att IBS, som nämnts, i sin årsredovisning inte närmare anger vad som menas med underhåll har inte så stor betydelse eftersom vi av intervjuer med företaget har kunnat sluta oss till att det är PCS som avses.

Frågan är då om tillhandahållande av underhåll kan ses som en tjänst enligt RR 11. Beträffande att det för rapportering av en tjänst krävs att utfallet skall kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt anser vi följande. Det första kravet, som innebär att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, anser vi, som nämnts ifråga om kravet på mätning ovan, att genom att kunden betalar hela underhållsavgiften vid försäljningstidpunkten och säljaren i regel har i förväg fastställda priser för rätten till underhåll, bör intäkten kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det andra kravet, som innebär att det skall vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla säljaren, anser vi också vara uppfyllt genom att hela betalningen för rätten till underhåll sker på en gång vid försäljningstidpunkten. Ifråga om det tredje kravet, att tjänstens färdigställandegrad på balansdagen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, anser vi att även detta villkor är uppfyllt om företaget periodiserar intäkterna och således anser att tjänsten levereras jämnt över tidsperioden. Företagen kan i sådana fall på balansdagen beräkna både hur stor del av den totala tjänsten som utförts och hur stor del av den totala intäkten som får anses intjänad. Dock medför det fjärde och sista kriteriet, att de utgifter som uppkommit för tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, enligt vår mening problem eftersom alla utgifter för underhållstjänsterna vanligtvis inte kan sägas ha inträffat innan tjänsten såldes. Detta beror bl.a. på att det rör sig om ospecificerade uppgraderingar som företaget kanske inte kan planera i förväg och då kan kostnaderna för dessa ofta inte beräknas med rimlig säkerhet. Utfallet av underhållstjänsterna kan mot bakgrund av detta enligt vår mening inte beräknas på ett tillförlitligt sätt förrän varje uppgradering har inträffat, då utgifterna för denna kan bestämmas, eller i slutet av underhållsperioden, då de totala utgifterna av alla uppgraderingar kan fastställas. Eftersom fallföretagen tillhandahåller PCS år från år anser vi dock att de måste kunna uppskatta de totala kostnaderna för hela underhållsperioden mot bakgrund av tidigare perioder och då borde alltså dessa kostnader kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om företaget anser att underhållstjänsterna fördelas jämnt över underhållsperioden borde följaktligen kostnaderna kunna periodiseras linjärt över underhållsperioden samtidigt som de kan sägas vara beräknade på ett tillförlitligt sätt.

Det bör i samband med RR 11 påpekas att samtliga fallföretag anger att de förutom denna rekommendation även har använt sig av OM:s vägledning och den amerikanska praxis som denna vägledning bygger på. Vi har ovan konstaterat att samtliga fallföretag redovisar sina underhållsintäkter linjärt över underhållsperioden, men ytterligare villkor för rapportering av underhållsintäkter anges inte. Enligt OM:s vägledning får underhållsintäkter rapporteras när de fyra allmänna villkoren i OM är uppfyllda, dvs. ett bindande avtal finns, leverans har skett, försäljningspris är bestämt eller bestämbar och betalning är sannolik. Det krav som ställer till mest problem ifråga om underhållsintäkter är att leverans skall anses ha skett. Eftersom fallföretagen periodiserar sina underhållsintäkter och eftersom PCS innehåller mer än bara uppgraderingar anser vi att kravet på leverans i OM:s vägledning är uppfyllt när företagen periodiserar linjärt över tidsperioden. Enligt en specialregel i OM:s vägledning är huvudregeln ifråga om PCS också att denna skall periodiseras linjärt, men från denna regel finns två undantag. Det första undantaget är inte aktuellt för våra fallföretag, medan det andra innebär att intäkter från PCS redovisas tillsammans med licensintäkten vid leverans, om vissa villkor är uppfyllda. SAP verkar enligt vår mening skilja på olika typer av underhållstjänster, dels sådana som utgörs av uppgraderingar som tillhandahålls kunderna gratis och som bekostas med en viss del av licensintäkten, dels vanliga underhållstjänster som redovisas linjärt över underhållsperioden. Det är svårt att avgöra om det andra undantaget verkligen är uppfyllt eftersom SAP sedan inte nämner något särskilt om hur redovisningen av de underhållstjänster som tillhandahålls gratis går till, men vi anser dock att om PCS-perioden är högst ett år, kostnader för PCS är oväsentliga och det dessutom verkar osannolikt att många ospecificerade uppgraderingar förekommer under underhållsperioden anser vi att det vore möjligt för SAP att redovisa dessa underhållstjänster på annat sätt än linjärt.

Sammanfattningsvis vill vi påpeka att det är klart att det underhåll som fallföretagen tillhandahåller kunderna skall ses som en tjänst. Även om uppfyllandet av det fjärde kravet på en tjänst i RR 11 enligt vår mening kan vara tveksamt i vissa situationer, bör det vara tillräckligt att företagen kan uppskatta kostnaderna för underhåll från tidigare år för att linjär periodisering skall vara förenlig med RR 11. Dock anser vi här att OM:s reglering har löst redovisningen av underhållsintäkter på ett mer tillfredsställande sätt än RR 11 eftersom vissa alternativ till linjär periodisering presenteras om särskilda villkor är uppfyllda. Den situation som företagen står inför vid tillhandahållandet av underhållstjänster borde dock inte vara ovanlig även för andra tjänsteföretag varför en tydligare reglering av sådana situationer i RR 11 vore värd att eftersträva och då gärna med OM:s reglering som förebild.

7.3.3 Konsulttjänster

Beträffande fallföretagens konsulttjänster kan följande likheter och skillnader nämnas. Samtliga företag rapporterar intäkter från dessa tjänster i takt med att tjänsten utförs, och de använder sig således av s.k. successiv vinstavräkning. De närmare principerna för hur detta går till skiljer sig dock mellan företagen. IBS, Intentia och SAP är ensamma om att skilja mellan olika typer av uppdrag. IBS anger här att de använder sig av tre typer av uppdrag, nämligen uppdrag med fast pris bestämt i förväg, uppdrag på löpande räkning utan tak och uppdrag på löpande räkning med tak, medan Intentia och SAP bara nämner fastprisuppdrag och uppdrag på löpande räkning. IBS och SAP anger vidare att huvudregeln är att uppdrag sker på löpande räkning och att fastprisuppdrag endast sker i begränsad omfattning. Ifråga om uppdrag på löpande räkning med tak är IBS ensamt om att uppge att kunden faktureras månadsvis och att storleken på de intäkter som rapporteras under varje period beräknas utifrån de vid periodens slut upparbetade kostnadernas andel av de beräknade totala kostnaderna. Intentia anger beträffande uppdrag på löpande räkning att beräkning sker utifrån upparbetat värde i takt med färdigställandet. Dock anser vi ifråga om Intentias uppdrag på löpande räkning att någon skillnad mot IBS uppdrag på löpande räkning utan tak inte verkar föreligga även om beskrivningen är annorlunda.

Såväl IFS som SAP uppger att om intäkter från konsulttjänster och licensintäkter hänger samman intäktsförs dessa tillsammans i takt med att leverans sker. Detta bör enligt vår mening tolkas som att IFS och SAP ser uppdraget ifråga som entreprenaduppdrag om tillräckligt samband finns mellan licensen och konsulttjänsterna. Att just IFS skiljer på entreprenaduppdrag och s.k. kombinationsuppdrag verkar rimligt med tanke på att IFS är det enda av fallföretagen som uppger att de säljer såväl standardprogramvara som skräddarsydd sådan, och vid installation av standardprogram förekommer inga betydande konsulttjänster. IBS och Intentia anger inte något om att rekommendationen om entreprenad tillämpas och inte heller att om konsultintäkter och licensintäkter hänger samman så intäktsförs dessa tillsammans i takt med att leverans sker. Vi anser därför att detta måste tolkas som att IBS och Intentia redovisar intäkter från konsulttjänster separat från licens- och underhållsintäkter. Ifråga om konsulttjänster anger dessa företag, som konstaterats ovan, att de använder sig av såväl uppdrag på löpande räkning som fastprisuppdrag.

Gemensamt för alla fallföretag är att de ser kundanpassningar, exempelvis i form av installation av programvara, som konsulttjänster och att, även om företagen har olika typer av uppdrag att välja mellan, tillämpas successiv vinstavräkning för samtliga. Detta måste betyda att om balansdagen skulle inträffa innan uppdraget är färdigställt så kommer såväl fastprisuppdrag som uppdrag på löpande räkning att vinstavräknas på balansdagen.

Enligt vår mening råder det ingen tveksamhet om att företagens kundanpassningar skall ses som tjänster. Dock anser vi att tidpunkten för rapportering av dessa konsulttjänster beror på vilken typ av uppdrag som det säljande företaget använder sig av när det utför konsulttjänsterna åt kunden. I regel får rapportering av tjänster ske när dessa utförs, dvs. under produktionen av tjänsten ifråga. För att rapportering skall kunna ske måste då både kraven på intjänande och realisering vara uppfyllda. Vid bedömning av när intjänandet av tjänsten sker kan utgångspunkt antingen tas i synsättet att intjänandet ses som en kontinuerlig process där en intäkt tjänas in successivt i takt med att kostnaderna för tjänsten uppkommer eller i synsättet att hela tjänsten anses intjänad vid en enda tidpunkt. Ifråga om uppdrag på löpande räkning utan tak samt sådana uppdrag med tak verkar det rimligt att se den timlön som konsultteknikerna har och det material som de använder som de huvudsakliga kostnaderna för tjänsten och detta stödjer då påståendet att tjänsten intjänas i takt med att den utförs. Beträffande fastprisuppdrag anser vi att det visserligen är möjligt att se intäkten som intjänad successivt, men det är även möjligt att se den som intjänad vid en viss bestämd tidpunkt och då närmast när uppdraget är slutfört. Detta beror på att fakturering kommer att ske när uppdraget är slutfört, och om det inte finns någon balansdag under den tid som uppdraget utförs, är antalet konsulttimmar som det säljande företaget lägger ner endast relevant för företaget när det skall beräkna de totala kostnaderna av uppdraget eftersom antalet konsulttimmar inte har någon betydelse för intjänandet.

När det sedan gäller att avgöra om realisering har inträffat måste de tidigare nämnda kraven på mätning, extern marknadstransaktion och den kritiska händelsen vara uppfyllda även ifråga om konsulttjänster. Ifråga om mätning av intäkter i de fall då uppdraget utförs på löpande räkning med eller utan tak lär det inte uppstå några större problem eftersom det säljande företaget med all sannolikhet har i förväg fastställda priser per konsulttimme som gör det lätt att mäta den totala intäkten vid vilken tidpunkt som helst under uppdragets gång genom att endast multiplicera priset per timme med antalet utförda konsulttimmar. Dock måste man här observera att det finns risk för att kunden vägrar att betala för alla konsulttimmar som

företaget påstår sig ha lagt ner och därigenom också fakturerat, men enligt vår mening måste kravet på mätning ändå anses vara uppfyllt eftersom det räcker att intäkten kan uppskattas med rimlig säkerhet. Vidare anser vi att ett företag som säljer konsulttjänster måste vara vant vid att hantera sådana situationer varför företaget bör ta med detta i uppskattningen av intäkten ifråga. Om det säljande företaget fakturerar kunden månadsvis, som exempelvis IBS, kan kravet på att intäkten skall kunna mätas anses uppfyllt före varje fakturering eller samtidigt med denna. Vi anser här att konsultföretag vanligtvis har sådan vana vid att uppskatta hur många konsulttimmar som kommer att läggas ner på uppdraget den kommande månaden att mätningsskravet för den intäkt som kommer att faktureras i slutet på varje månad bör vara uppfyllt innan fakturering sker. Ifråga om fastprisuppdrag medför kravet på mätning inte heller några större problem, men de problem som ändå kan förekomma har då en annan karaktär än mätproblemen vid uppdrag på löpande räkning. Vid fastprisuppdrag är den totala intäkten från uppdraget bestämd i förväg och det är i princip endast risken att kunden inte betalar eller att konsultföretagets kostnader ökar som kan ändra den totala intäktens storlek. Vi anser dock även i detta fall att konsultföretaget måste ha erfarenhet såväl ifråga om ökade kostnader som ifråga om kundförluster och att detta därför inte kan hindra att kravet på mätning anses uppfyllt.

Ifråga om kravet på att en extern marknadstransaktion skall ha inträffat måste det till att börja med påpekas att detta är ett viktigt krav ifråga om uppdrag på löpande räkning både med och utan tak eftersom konsultföretaget inte vet om kunden kommer att godkänna alla timmar som företaget påstår sig ha lagt ner. Kravet på extern marknadstransaktion är egentligen ett permanenskrav, som syftar till att transaktionen i fråga inte skall kunna återgå, och vi anser här att även om inte tidigare utförda konsulttimmar kan bli obetalda i sin helhet kan en del av dem kanske bli det om kunden lyckas övertyga konsultföretaget att vissa fakturerade timmar inte inträffat eller varit onödiga. Vi anser mot bakgrund av detta att en extern marknadstransaktion inträffar först i samband med fakturering. I de fall då konsultföretaget fakturerar månadsvis anser vi således att varje fakturering innebär att en extern marknadstransaktion har inträffat och att en sådan marknadstransaktion alltså endast sträcker sig till nästa faktureringsstillfälle. Att kunden och konsultföretaget vid försäljningstidpunkten ingått en överenskommelse om att kunden skulle köpa konsulttjänster av en viss omfattning är således inte tillräckligt för att uppfylla kravet på extern marknadstransaktion gällande hela den period under vilken konsulttjänsterna är avsedda att utföras. Beträffande kravet på extern marknadstransaktion ifråga om fastprisuppdrag anser vi att denna har inträffat när avtal har

slutits mellan konsultföretaget och kunden eftersom kunden då inte kan komma undan betalning för uppdraget.

När det gäller det sista kravet på realisering, att den kritiska händelsen har inträffat, blir det ifråga om såväl uppdrag på löpande räkning med respektive utan tak som fastprisuppdrag viktigt att utreda när det mest avgörande beslutet i samband med produktion och leverans av tjänsten är fattat eller när den svåraste uppgiften i uppdraget är utförd. Om konsultföretaget utför ett uppdrag på löpande räkning och fakturerar kunden exempelvis varje månad kan den enligt vår mening svåraste uppgiften i denna del av uppdraget anses vara utförd när fakturering sker eftersom en i förväg bestämd del av uppdraget har utförts och antalet konsulttimmar kunnat bestämmas exakt. Detta synsätt kan anläggas på alla perioder som delfaktureras och vi anser alltså här att uppdrag på löpande räkning med delfakturering innehåller lika många kritiska tidpunkter som det finns faktureringsstillfällen. Det etablerade synsättet i teorin idag innebär dock att endast en enda kritisk tidpunkt skall identifieras, men dessa uppdrag är för komplicerade för att en enda sådan tidpunkt skall kunna identifieras. Ifråga om fastprisuppdrag bör den kritiska händelsen kunna inträffa antingen i samband med avtalsslutet eller när uppdraget är slut och fakturering sker. Det som talar för att den kritiska händelsen skulle utgöras av avtalsslutet är att kunden från och med denna tidpunkt inte kan komma ifrån avtalet utan att betala en viss summa pengar till konsultföretaget och det bör därmed råda rimlig säkerhet att intäkten är intjänad. Det som däremot talar för att den kritiska händelsen skulle ske först då uppdraget är färdigställt är dock att företaget då utfört den svåraste uppgiften i avtalet, nämligen att utföra tjänsten. Vi anser att det mest rimliga måste vara att den kritiska händelsen har inträffat först när uppdraget är slutfört och fakturering sker eftersom kunden då kan kontrollera att uppdraget stämmer med vad som avtalats. Om en balansdag skulle inträffa under uppdragets gång kan vanlig vinstavräkning göras även för fastprisuppdrag.

Mot bakgrund av diskussionen ovan anser vi således att uppdrag på löpande räkning med respektive utan tak bör rapporteras vid respektive faktureringsstillfälle eftersom såväl kraven på mätning som extern marknadstransaktion och den kritiska händelsen är uppfyllda. Ifråga om fastprisuppdrag bör dessa rapporteras när hela tjänsten är utförd, dvs. vid den fakturering som då sker, eftersom det är först då som kunden godkänner att uppdraget är slutfört.

Frågan är då om fallföretagens konsultuppdrag kan ses som tjänster enligt RR 11. Ifråga om uppdrag på löpande räkning såväl med som utan tak blir rapporteringen oproblematisk om fakturering sker t.ex. månadsvis. Enligt vår mening får företagens konsulttjänster med stöd av kriterierna för rapportering av tjänster i RR 11 rapporteras vid faktureringsstillfällena eftersom intäkterna i enlighet med det första kravet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Detta beror på att antalet nedlagda konsulttimmar och därmed även intäkten är bestämd när fakturering sker. Vidare anser vi att det andra kriteriet, som anger att det måste vara sannolikt att de ekonomiska fördelar som för uppdragstagaren är förknippade med tjänsteuppdraget kommer att tillfalla denne, är uppfyllt vid faktureringsstillfället eftersom det då råder stor sannolikhet att kunden kommer att betala. Vidare kan färdigställandegraden beräknas på ett tillförlitligt sätt vid vilken tidpunkt som helst eftersom det bara är att räkna antal nedlagda konsulttimmar vid en viss tidpunkt och jämföra dessa med budgeterat antal konsulttimmar. Vidare måste de utgifter som uppkommit och som återstår för att kunna slutföra uppdraget kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt, vilket ifråga om konsultuppdrag på löpande räkning är oproblematiskt eftersom de personer som utför konsulttjänsterna ofta har en i förväg bestämd timlön och det vidare går att beräkna det material som brukar gå åt. Beträffande fastprisuppdrag kan dessa också ses som tjänster enligt RR 11 eftersom konsultföretaget i avtalet med kunden har bestämt vad kunden skall betala, och för att kunna göra detta måste företaget ha beräknat de totala kostnaderna för uppdraget med åtminstone rimlig säkerhet. Detta gör det oproblematiskt att på balansdagen räkna ut hur mycket av uppdraget som utförts och hur mycket av detta som återstår.

De tjänsteuppdrag som faller under RR 11:s allmänna regler om när intäkter från tjänsteuppdrag får rapporteras faller enligt RR 11 även under rekommendationen om entreprenader, RR 10. Detta blir betydelsefullt endast om det finns en balansdag mellan uppdragets påbörjande och färdigställande och det påverkar enligt vår mening inte övriga tidpunkter för rapportering.

Det bör i samband med RR 11 påpekas att samtliga fallföretag anger att de förutom denna rekommendation även har använt sig av OM:s vägledning och den amerikanska praxis som denna vägledning bygger på. Vi har ovan konstaterat att samtliga företag redovisar sina konsulttjänster i takt med att dessa utförs. Enligt OM:s vägledning får konsulttjänster rapporteras när de fyra allmänna villkoren i OM är uppfyllda, dvs. ett bindande avtal finns, leverans har skett, försäljningspris är bestämt eller bestämbar och betalning är sannolik.

Dessa fyra krav lär inte vålla några större problem ifråga om fallföretagens uppdrag, uppdrag på löpande räkning med respektive utan tak och fastprisuppdrag. Det enda som möjligtvis kan utgöra ett problem är att försäljningspriset vid löpande uppdrag kan vara svårt att uppskatta i förväg. I OM:s vägledning finns dock särskilda regler för när tjänstedelen i ett uppdrag får redovisas separat, dvs. som en komponent i ett kombinationsuppdrag, eller när hela uppdraget bör redovisas som ett entreprenaduppdrag. Av de villkor som anger när tjänsten och de andra komponenterna i ett kombinationsuppdrag får redovisas separat är det framför allt det andra villkoret, att tjänsten inte får vara väsentlig för funktionaliteten för någon av de andra komponenterna som ingår i avtalet, som är intressant. För våra företag, vilkas konsulttjänster till övervägande del består av installation och anpassning av den programvara som licensierats ut, förefaller det ganska uppenbart att konsulttjänsterna påverkar programvarans funktionalitet eftersom syftet med installation och anpassning är att se till att programvaran överensstämmer med kundens befintliga system. Utan företagets installation och anpassning skulle således programmet ifråga fungera sämre än efter det att dessa tjänster har utförts. De faktorer som enligt OM:s vägledning tyder på att tjänsterna är väsentliga för funktionaliteten, exempelvis att programvaran inte säljs utan tjänsterna och att betalningarna sammanfaller med tjänsternas genomförande, anser vi är uppfyllda beträffande de tjänster som fallföretagen levererar.

Sammanfattningsvis anser vi att det är klart att de konsulttjänster som fallföretagen tillhandahåller kunderna skall ses som tjänster. Även om såväl uppdrag på löpande räkning som fastprisuppdrag passar in under RR 11:s regler om tjänster ger denna rekommendation ingen särskild vägledning för när rapportering får ske förutom att utfallet av tjänsten måste kunna fastställas på ett tillförlitligt sätt. RR 11 ger således ingen ledning när det gäller att avgöra om uppdrag på löpande räkning och fastprisuppdrag skall redovisas på olika sätt och inte heller ges någon ledning i frågan om fallföretagens konsulttjänster skall rapporteras för sig eller om de skall rapporteras tillsammans med företagets licensintäkter. I det senare fallet anser vi att vägledningen från OM ger betydande mer ledning än RR 11 framför allt genom att ange att konsulttjänster som påverkar funktionaliteten hos den programvara som kunden licensierar bör redovisas tillsammans med licensintäkterna för denna programvara. Följaktligen anser vi att även om RR 11:s reglering passar in på fallföretagens uppdrag bör OM:s vägledning ges stor vikt beträffande redovisning av dessa konsulttjänster.

8. Avslutande synpunkter

Av denna studie har vi kunnat fastställa att fallföretagens årsredovisningar återger både relevant och reliabel information eftersom deras principer för redovisning av intäkter dels är ganska preciserade, dels har verifierats av ett par externa revisorer. I detta sammanhang bör dock påpekas att informationens relevans till stor del kan påverkas av företagen själva genom att dessa avgör hur mycket information utöver den obligatoriska som skall återges i årsredovisningen, medan reliabiliteten till stor del bestäms av hur väl externa revisorers åsikter stämmer överens.

Generellt sett anser vi att fallföretagens uppdrag är förhållandevis särpräglade och att det i många fall är svårt att avgöra om en enskild komponent i uppdraget skall ses som en vara eller en tjänst. Detta har enligt vår mening varit en av anledningarna till att såväl OM:s vägledning som den amerikanska praxis som denna till viss del bygger på fått så stort genomslag vid sidan av RR 11. Ytterligare en anledning till detta är enligt vår mening att RR 11 är alltför allmänt hållen och att fallföretagens uppdrag i vissa fall får pressas in under RR 11:s kriterier för varor eller tjänster för att RR 11 skall kunna bli tillämplig över huvud taget. Som nämnts ovan tillhandahåller många av dagens IT-företag inte endast separata varor och tjänster utan även kombinationer av dessa och vi frågar oss därför om inte RR 11 i viss mån borde utvecklas för att bli mer anpassad till dagens samhälle. De problem som idag orsakas av RR 11:s allmänna karaktär anser vi dock till stor del uppvägas av att företagen själva har valt att tillämpa amerikansk praxis, och en alternativ lösning till att förändra RR 11 vore således att inkorporera den amerikanska praxisen i svensk redovisning, exempelvis genom att upphöja OM:s vägledning till en norm av samma dignitet som RR 11.

9. Källförteckning

Sekundärdata

Artsberg K., Normbildning och redovisningsförändring, 1992

Henriksen E.S., Accounting theory, 1970

Hendriksen, E.S., Van Breda, M.F., Accounting Theory, 5:e uppl, 1992

Holme, I.M., Solvang, B.K., Forskningsmetodik, 2:a uppl, 1997

Ijiri, Y., The foundations of accounting measurement, 1975

Paton, W.A., Littelton, A.C., An Introduction to Corporate Accounting Standarda, 9:e uppl., 1940

Schroeder, R.G., Clark, M.W. m.fl.: Financial Accounting. Theory and Analysis, 7:e uppl, 2001

Thomasson, J. m.fl.: Den nya affärsredovisningen, 12:e uppl., 2000

Thorell, P.: Kommentar till årsredovisningslagen, 1996

Primärdata

IBS årsredovisning 2001

IFS årsredovisning 2001

Intentia årsredovisning 2001

SAP årsredovisning 2001

IBS delårsrapport för tredje kvartalet 2002

IFS delårsrapport för tredje kvartalet 2002

Intentia delårsrapport för tredje kvartalet 2002

SAP delårsrapport för tredje kvartalet 2002

RR 11 Intäkter

RR 10 Entreprenader och liknande uppdrag

OM Stockholmsbörsens vägledning om redovisning av intäkter i IT-företag, Börs och värdering 2002

Elektroniska källor

www.ibs.se 2002-12-07.

www.IFS.se 2002-12-07

www.intentia.com 2002-12-06

www.sap.com 2002-12-06.

www.sec.gov/interps/account.shtml 2002-12-06

Muntliga källor

Eskaman, Camilla, redovisningschef, IBS. Intervju 2002-12-08

Lindell, Lennart, redovisningschef, IFS. Intervju 2002-12-07

Cello, Jan , redovisningschef, Intenia. Intervju 2002-12-08

Arpi, Jan, redovisningschef, SAP. Intervju 2002-12-10

Artiklar

AAA Committee Report, The realization concept, Accounting review 1965

Lindvall, P., I skuggan av Enrons fusk, DI 2002-12-03.

Van Tassell, T.R., Intäktsredovisning i årsredovisningen enligt SAB 101, Balans 11/2000.

Windal, F.W., The accounting concept of realization, Accounting review, 1961

Övriga källor

Arthur Andersens redogörelse för granskning av Prosolvias 1 november 1999 (Arthur 1)

Staff Accounting Bulletin, SAB 101

Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC 2

Stämningensansökan av Prosolvias konkursbo mot vissa företrädare för bolaget
(Stämningensansökan, Prosolvias)

Bilaga 1

Frågor till fallföretagen

1. Beskriv er verksamhet?
2. Hur ser ett normalt uppdrag ut?
3. Vilka redovisnings principer grundar ni er intäktsredovisning på?
4.
 - a) Kan ni beskriva ert tillvägagångssätt gällande redovisning av licensintäkter, underhållsintäkter och konsulttjänster?
 - b) Hur ser ni på kombinationsuppdrag och entreprenaduppdrag och har ni valt att skilja på dessa typer av uppdrag och i så fall varför?
5. Använder ni er av tolv- eller sexmånadersregeln?
6. Upplever ni som IT-företag att det kan vara svårt att veta när man skall realiserar en intäkt?
7. Hur vet ni hur många timmar ett uppdrag brukar ta och hur stor osäkerhet uppskattningen av antalet konsulttimmar får förekomma?
8. Hur gör ni om uppdraget i fråga är särskilt svåruppskattat? Använder ni er av uppdrag på löpande räkning med tak och använder ni er i så fall av detta tak som utgångspunkt när ni rapporterar intäkter?