



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKN90
Företagsekonomi -
Examensarbete på Civilekonomprogrammet

VT 2013

Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal under IFRS

*En kvalitativ studie av svenska
teknikföretag*

Författare:

Thomas Ljunggren

Fredrik Thulin

Handledare:

Peter Jönsson

Vi vill först och främst rikta ett stort tack till vår handledare Peter Jönsson för goda råd under uppsatsarbetets gång.

Vi vill även framföra ett stort tack till alla respondenter och särskilt till vårt samarbetsföretag Deloitte. Tack för att ni ställde upp!

Lund, 22 maj 2013

Thomas Ljunggren

Fredrik Thulin

Sammanfattning

Uppsatsens titel:	Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal under IFRS - en kvalitativ studie av svenska teknikföretag
Seminariedatum:	2013-05-30
Ämne/Kurs:	FEKN90, Företagsekonomi – Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 högskolepoäng (30 hp)
Författare:	Thomas Ljunggren, Fredrik Thulin
Handledare:	Peter Jönsson, PhD
Fem nyckelord:	Intäkter, flerkomponentsavtal, intäktsredovisning, IAS 18, teknikföretag
Syfte:	Syftet är att beskriva och analysera hur svenska teknikföretag hanterar intäktsredovisning av flerkomponentsavtal enligt IFRS.
Metod:	En kvalitativ ansats har använts för att genom semistrukturerade intervjuer uppnå uppsatsens syfte.
Teoretiska perspektiv:	Uppsatsens referensram har sin utgångspunkt i redovisningsteori samt internationell normgivning relevant för intäktsredovisning.
Empiri:	Empirin består av intervjuer med tre teknikföretag och en revisionsbyrå.
Slutsatser:	Vi fann att teknikföretag hanterar intäktsredovisning av flerkomponentsavtal genom en kombination av stöd från interna policies, revisorers råd samt professionella bedömningar. Vi fann även att vägledningen för hanteringen av flerkomponentsavtal under IFRS är bristfällig i vissa avseenden.

Abstract

Title:	Revenue recognition of multiple element arrangements under IFRS - a qualitative study of Swedish technology companies
Seminar date:	2013-05-30
Course:	Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS)
Authors:	Thomas Ljunggren, Fredrik Thulin
Advisor(s):	Peter Jönsson, PhD
Five key words:	Revenue, multiple element arrangements, revenue recognition, IAS 18, technology companies
Purpose:	The purpose is to describe and analyze how Swedish technology companies manage revenue recognition of multiple element arrangements under IFRS.
Methodology:	A qualitative approach with semi-structured interviews has been used in order to achieve the purpose of this thesis.
Theoretical perspectives:	The framework of this thesis is based on accounting theory and international standards pertaining to revenue recognition.
Empirical foundation:	The empirical foundation consists of interviews with three technology companies and one audit firm.
Conclusions:	We found that technology companies manage revenue recognition of multiple element arrangements through a combination of accounting policies, advice from auditors and professional judgment. We also found that guidance when accounting for multiple element arrangements under IFRS is lacking in some respects.

Innehållsförteckning

FÖRKORTNINGAR

1. INLEDNING	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	2
1.2.1 Case: MultiTekno och GottOmPengar	2
1.3 Frågeställning	3
1.4 Syfte	3
1.5 Disposition	4
2. METOD	5
2.1 Ansats	5
2.2 Urval	5
2.3 Presentation av företag och respondenter	7
2.4 Datainsamling	9
2.5 Validitet och reliabilitet	10
3. REDOVISINGSTEORI	12
3.1 Vad är en intäkt?	12
3.2 Hur ska en intäkt värderas?	13
3.3 När ska en intäkt redovisas?	13
3.4 Principer	15
4. IFRS	17
4.1 IASB och IASB:s föreställningsram	17
4.2 IAS 18 - Intäkter	18
4.3 IAS 11 – Entreprenadavtal	22
4.4 Övrig vägledning i IFRS	22
4.4.1 IAS 8 - Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel.....	22
4.4.2 IFRICs	22

5. FLERKOMPONENTSAVTAL	24
5.1 Begreppet flerkomponentsavtal.....	24
5.2 Två exempel på intäktsredovisning av flerkomponentsavtal	25
5.3 Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal	26
5.3.1 Identifiering och separering av komponenter	27
5.3.2 Värdering och allokering av intäkter.....	28
5.3.3 Redovisning av intäkter.....	30
6. FORSKNING.....	32
6.1 Konceptuell nivå	32
6.1.1 Balansorienterat och resultatorienterat synsätt.....	32
6.1.2 IAS 18 - Regel- eller principbaserad standard	33
6.2 Praktisk nivå.....	34
6.2.1 Identifiering och separering av komponenter	34
6.2.2 Värdering och allokering av intäkter.....	35
6.2.3 Redovisning av intäkter.....	35
7. EMPIRI	37
7.1 Theta	37
7.2 ReadSoft	39
7.3 Obducat	42
7.4 Deloitte	43
8. ANALYS	45
8.1 Identifiering och separering av komponenter	45
8.2 Värdering och allokering av intäkter	46
8.3 Tidpunkt för redovisning av intäkter	47
9. SLUTDISKUSSION	49
9.1 Slutsatser & Diskussion.....	49
9.2 Förslag till fortsatt forskning	51
REFERENSLISTA.....	53
BILAGA 1 – LÖSNINGSFÖRSLAG MULTITEKNO	
BILAGA 2 - INTERVJUGUIDE	
BILAGA 3 – ARTIKEL	

Förkortningar

EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
MEA	Multiple element arrangement
SEC	Security and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

1. Inledning

1.1 Bakgrund

Den största och viktigaste posten i företags finansiella rapporter är ofta intäkter. Vid en första anblick kan det tyckas att det borde råda klarhet kring hur en sådan fundamental del av företags finansiella rapporter bör redovisas. Det räcker dock med att skrapa lite på ytan för att inse att intäktsredovisning kan vara ett komplicerat ämne. I vissa fall kan det vara svårt att bestämma om, när och hur en intäkt ska redovisas. En redovisning av intäkter som inte reflekterar den underliggande ekonomiska innebörden kan medföra långtgående konsekvenser för det rapporterade företaget, för dess intressenter och för samhället i stort.

Nuvarande standarder och regler rörande intäktsredovisning har kritiserats för att vara otillräckliga (FASB, 2008; IASB, 2008; Wüstemann & Kierzek, 2006). De delar av IFRS som behandlar intäktsredovisning har kritiserats för att inte ge tillräckligt med vägledning vid redovisningen av komplexa transaktioner och avtal, särskilt i fall där flera komponenter ingår (Dobler & Hettich, 2006; DRSC, EFRAG & CNC, 2007; IASB, 2008; Wüstemann & Kierzek, 2005). Komplexa avtal med flera komponenter har också blivit allt vanligare i takt med att nya affärsmodeller vuxit fram inom olika branscher (DRSC, EFRAG & CNC, 2007). Kritiken mot nuvarande IFRS framkommer särskilt tydligt i en rapport från år 2009.

“Respondents generally agree that there are weaknesses in the IASB’s existing revenue recognition standards, IAS 11 and IAS 18. These weaknesses include the virtual absence of guidance on how to account for multiple element arrangements (MEAs). This issue is the one most respondents want to see solved in the future.” (DRSC, EFRAG & CNC, 2009, s.6)

Kritik mot nuvarande regelverk bidrog till att IASB och FASB år 2002 inledde ett konvergensprojekt i syfte att bland annat klargöra principerna för intäktsredovisning (IASB, 2008). Arbetet med att utveckla en gemensam intäktsredovisningsstandard pågår fortfarande och den nya standarden beräknas träda i kraft för rapporteringsperioder från och med 1 januari 2017 (IASB, 2013a).

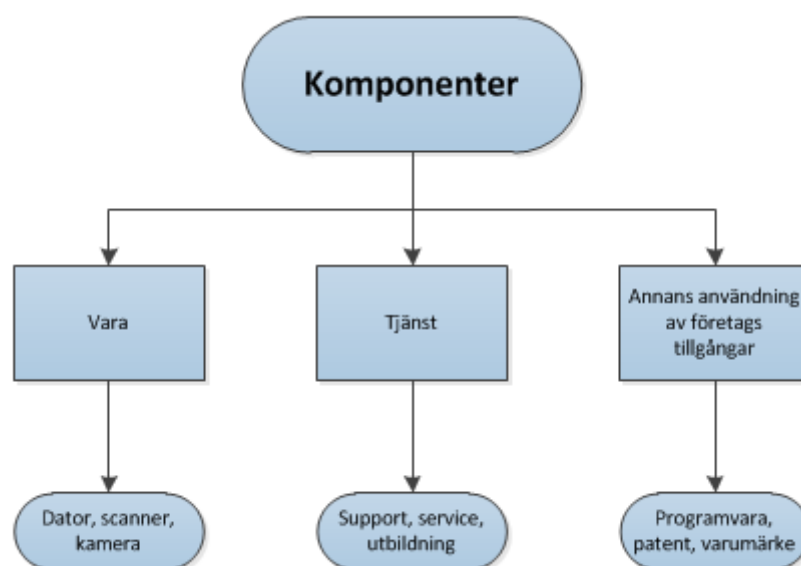
Ett av områdena som konvergensprojektet syftar till att förbättra är intäktsredovisningen av avtal med flera komponenter (IASB, 2008). Idag köper man sällan en produkt utan att komplementär varor eller tjänster ingår. Ofta köps exempelvis en telefon med ett abonnemang och en dator med ett operativsystem. Det nya sättet att göra affärer på innebär således att transaktioner ofta består av avtal med flera komponenter som ska levereras eller utföras över flera redovisningsperioder.

Bland teknikföretag, det vill säga företag som säljer tekniska varor, tjänster eller rättigheter, är den här typen av komplexa avtal vanligt förekommande (KPMG, 2008; PwC, 2009). I många fall innefattar avtalen leverans av både hård- och mjukvara, liksom tillhandahållande och utförande av installationer, support och vidareutbildning (Wirth, 2009). Komplexiteten gör att det kan vara utmanande att

identifiera och definiera de komponenter som är nödvändiga för att förstå en transaktions ekonomiska innebörd. Därav uppkommer ofta bedömnings- och tolkningsfrågor relaterade till just intäktsredovisning (Wüstemann & Kierzek, 2005). För teknikföretag, som har många olika typer av intäktsgenererande aktiviteter, medför detta att redovisningen av dessa komplexa avtal blir en viktig fråga. Sättet som företagen hanterar denna fråga på kommer att medföra konsekvenser både tidsmässigt, avseende tidpunkt för intäktsredovisningen, och beloppsmässigt, avseende värderingen av intäkten.

1.2 Problematisering

I detta avsnitt kommer vi att belysa utmaningarna relaterade till intäktsredovisning under nuvarande IFRS, presenterat och konkretiserat i form av ett case. Innan detta presenteras kommer vi kort att förklara vad vi menar med begreppet flerkomponentsavtal, vilket är centralt för uppsatsen. Med flerkomponentsavtal avses en överenskommelse mellan två eller flera parter, bestående av leverans eller utförande av två eller fler komponenter, där de ingående komponenterna levereras eller utförs vid eller över olika punkter i tiden. På engelska benämns den här typen av avtal ofta för *multiple element arrangements (MEA)* eller *multiple deliverables*. Begreppet kommer än mer utförligt att förklaras och behandlas i kapitel 5 - Flerkomponentsavtal.



Figur 1.1 Exempel på komponenter som kan ingå i ett flerkomponentsavtal - Inspirerad av definitionerna i IAS 18.

1.2.1 Case: MultiTekno och GottOmPengar

Det börsnoterade företaget MultiTekno är verksamt inom tekniksektorn och följer IFRS i koncernredovisningen. MultiTekno har sålt ett datorpaket till företaget GottOmPengar för 490. MultiTekno har även förbundit sig att installera datorn. I avtalet ingår dessutom en licens för mjukvara samt support och utbildning för de

anställda på GottOmPengar. Support och utbildning ska enligt avtalet genomföras kontinuerligt över två år från och med leveransdagen för datorn. För support och utbildning har GottOmPengar fått 10 % rabatt. Datorn har levererats den 1 december år 20x1 men leverans av mjukvarulicensen har ännu inte genomförts. Den ska istället levereras 31 januari år 20x2 i samband med att installationen av datorn utförs. MultiTekno är just i färd med att upprätta sin årsredovisning och därför frågar sig företaget nu: Hur bör vi egentligen intäktsredovisa denna transaktion?

Som synes i exemplet ingår flera komponenter med olika långa utförandeperioder i avtalet, samtidigt som leveransdatum för hård- och mjukvara skiljer sig åt. Dessa faktorer bidrar till att göra transaktionen mer komplex jämfört med en transaktion som bara består av en enda produkt där leverans och betalning sker vid samma punkt i tiden.

Bör datorn, installationen, mjukvaran samt supporten och utbildningen hanteras som separata komponenter vid redovisningen och i så fall, hur ska detta gå till? Hur ska ersättningen för datorpaketet fördelas på komponenterna? Kan MultiTekno ta upp intäkten för hela datorpaketet vid leveransen av datorn eller måste intäkten för vissa komponenter redovisas nästa år eller periodiseras över flera?

Ovanstående är några av de frågor som MultiTekno måste ta ställning till i detta hypotetiska fall. Dessutom kommer de bedömningar som MultiTekno gör att påverka utfallet.

Lösningförslag återfinns i bilaga 1.

1.3 Frågeställning

Man kan ställa sig frågan hur teknikföretag praktiskt hanterar ovanstående problematik. För att utreda detta kommer vi genomgående i uppsatsen att dela upp frågan om intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal i tre delfrågor.

- Hur identifieras och separeras komponenter?
- Hur värderas och allokeras intäkter?
- När redovisas intäkter för respektive komponent?

Dessutom vill vi utreda om vägledningen rörande intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal under IFRS upplevs som tillräcklig. Detta leder oss in på ytterligare en frågeställning.

- Hur upplevs vägledningen kring intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal under IFRS?

1.4 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera hur svenska teknikföretag hanterar intäktsredovisning av flerkomponentsavtal enligt IFRS.

1.5 Disposition

Kapitel 1 –
Inledning

Kapitel 2 –
Metod

Kapitel 3 –
Redovisningsteori

Kapitel 4 –
IFRS

Kapitel 5 –
Flerkomponentsavtal

Kapitel 6 –
Forskning

Kapitel 7 –
Empiri

Kapitel 8 –
Analys

Kapitel 9 -
Slutdiskussion

2. Metod

I detta kapitel redogörs för valet av kvalitativ ansats. Därefter kommer urvalet av företag att förklaras, följt av en presentation av dessa samt respondenterna. Detta följs av en beskrivning av tillvägagångssättet för datainsamling. Kapitlet avslutas med en genomgång av studiens validitet och reliabilitet.

2.1 Ansats

Vi valde att ha en kvalitativ ansats i genomförandet av vår studie. Det övergripande syftet med uppsatsen är att beskriva och analysera hur utvalda svenska teknikföretag hanterar redovisningen av flerkomponentsavtal. Fokus i vår studie vilar därför på att få en detaljerad förståelse för hur intäktsredovisningen går till i praktiken och vilka ställningstaganden som företagen gör i samband med redovisningen. Enligt Ryan och Scapens (2002) är kvalitativa studier inom redovisningsområdet användbara för att ge information om nuvarande redovisningsmetoders karaktär och form. En kvalitativ ansats till redovisningsforskning, exempelvis i form av fallstudier, har också förespråkats i de fall som fokus ligger på att just undersöka och förstå fenomen och nyanser (Cooper & Morgan, 2008; Hägg & Hedlund, 1979).

En annan bidragande orsak till valet av en kvalitativ ansats var att vi ville kunna revidera våra problemformuleringar i takt med studiens fortskridande. Även i detta avseende brukar den kvalitativa ansatsen framhållas i jämförelse med den kvantitativa ansatsen. Den kvantitativa ansatsen kräver nämligen att forskaren sluter sig för nya intryck och alternativa frågeställningar på ett tidigare stadium (Hägg & Hedlund, 1979; Jacobsen, 2002).

Artsberg (2003) menar att man inom redovisningsområdet ofta får anledning att skilja mellan deskriptiva och normativa studier. En deskriptiv studie syftar till att tala om hur något är, snarare än hur något bör vara. Denna uppsats kan främst ses som en deskriptiv studie, då den syftar till att beskriva (och analysera) intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal.

Bryman och Bell (2003) menar att det i kvalitativa studier kan vara problematiskt att generalisera resultaten till populationer som är större än själva urvalet. Enligt Cooper och Morgan (2008) behöver dock inte generaliserbarhet vara ett relevant mål att uppnå i en studie. Vi har snarare sökt förståelse för ett komplext fenomen genom denna studie.

2.2 Urval

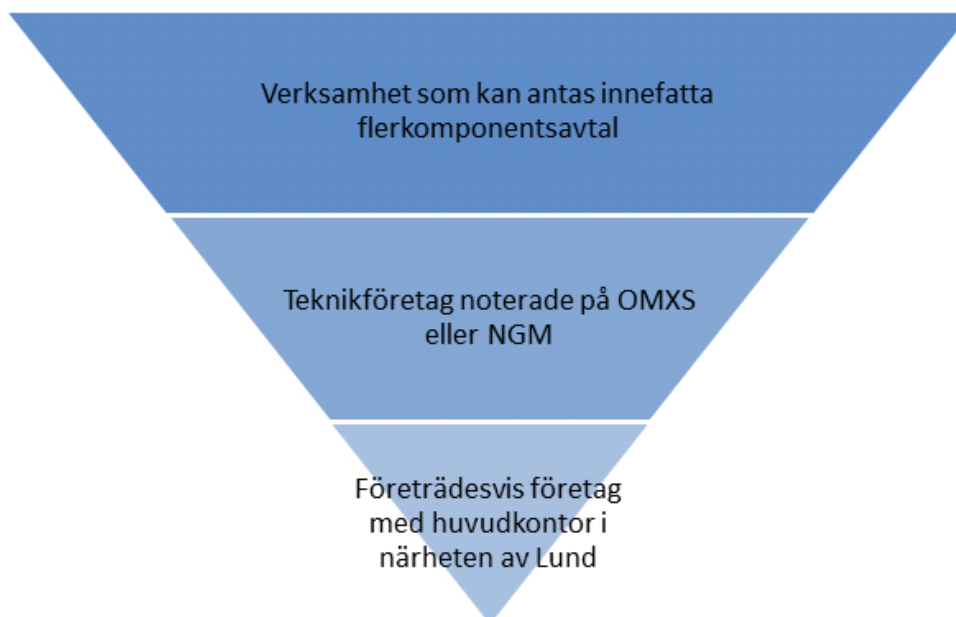
Vår intention var att intervjua personer på fyra till sex företag. Vi valde att hålla antalet på en rimlig nivå, då en undersökning med alltför många intervjuer tar lång tid att utföra och analysen av materialet lätt blir lidande. Dessutom ville vi

genomföra djupgående intervjuer och då är det en förutsättning att studien inte har ett för stort antal intervjuobjekt (Jacobsen, 2002). Vi fick således göra en avvägning mellan bredd och djup i utformandet av studien.

Totalt deltog fem företag i studien, varav fyra teknikbolag och en revisionsbyrå. Ett av de intervjuade teknikbolagen har inte använts i empirin på grund av att företaget visade sig vara mindre relevant för vår studie. Företagen i studien presenteras i kapitel 2.3.

Vid urval av objekt till en studie rekommenderar Yin (2009) att först samla in relevant kvantitativ information för hela populationen. I nästa steg definieras relevanta kriterier för att reducera antalet kandidater till cirka tjugo eller trettio. Därefter upprepas processen tills det önskade antalet objekt uppnås. Genom intryck från dessa rekommendationer av Yin (2009) genomförde vi vår urvalsprocess på nedanstående vis.

Efter inläsning på området fick vi stöd för antagandet att flerkomponentsavtal är vanligt förekommande bland just teknikbolag. Vi började därför med att ta fram en lista över samtliga teknikbolag noterade på antingen OMX Stockholm eller på Nordic Growth Market (NGM). På detta sätt fick vi fram svenska företag som följer IFRS i sin koncernredovisning. Detta ledde fram till en lista på ett trettiotal företag och vi valde då att lägga på ytterligare kriterier. Då vår frågeställning krävde speciell kunskap hos respondenterna, som vi antog att endast insatta personer hade, valde vi att kontakta Chief Financial Officers (CFO:s) eller motsvarande. Med anledning av att vi önskade genomföra personliga intervjuer, och hade begränsade resurser till vårt förfogande, valde vi att lägga på ett geografiskt kriterium. Detta innebar att vi i första hand fokuserade på företag vars huvudkontor låg i närheten av Lund (som var vår utgångspunkt). Vi valde således att begränsa urvalet något, för att prioritera genomförandet av personliga intervjuer. Undantagsfallet var Theta som hade huvudkontor i Stockholm och med vilka en telefonintervju genomfördes. En sammanfattning av urvalsprocessen återfinns i figur 2.1



Figur 2.1 Illustration av urvalsprocessen.

Under arbetet med denna uppsats har vi samarbetat med civilekonomprogrammets partnerföretag Deloitte. Samarbetet gav både vägledning i urvalsprocessen och empiriskt underlag. Ett av mötena med Deloitte resulterade bland annat i att listan med kandidater på intervjuobjekt kompletterades. En förutsättning för att vi skulle gå vidare med föreslagna företag var att de uppfyllde urvalskriterierna som beskrivits ovan. Backman (2008) rekommenderar också att på detta sätt konsultera en organisation eller expert som en kompletterande ingång till informationssökandet.

En negativ aspekt när intervjuobjekt väljs för djupgående intervjuer är att urvalet kan bli icke-representativt. I många fall, liksom i vårt, sker detta på grund av medvetna val där man istället vill välja ut de bäst informerade respondenterna (Jacobsen, 2002).

2.3 Presentation av företag och respondenter

Theta

Företaget, som är ett stort svenskt teknikbolag inom telekombranschen, önskade att få vara anonyma och Theta är således ett figurerat namn. Theta erbjuder i sin verksamhet en kombination av tekniska produkter och tjänster, vilket medför att flerkomponentsavtal är vanligt förekommande. Avtalen kan exempelvis bestå av komponenter som hård- och mjukvara samt service. Telefonintervju med Theta genomfördes med företagets IFRS-expert den 23 april 2013. Intervjupersonen har i empirin benämnts NN.

ReadSoft

ReadSoft är ett programvaruföretag som utvecklar och säljer programvara för automatisk datafångst (capture automation) och dokumenthantering. ReadSofts programvara kan exempelvis användas för att automatisera inläsningen och sorteringen av dokument och fakturor. Företaget har sitt huvudkontor i Helsingborg men ReadSoft finns också representerade på andra platser runt om i världen. Förutom i samtliga skandinaviska länder och i ett antal av de övriga europeiska, har ReadSoft dotterbolag i bland annat Chile, Brasilien, USA och Malaysia. Företaget har i dagsläget cirka 600 anställda och omsatte totalt 781,7 Mkr år 2012 (ReadSoft, 2013). Empirin för ReadSoft samlades in genom en personlig intervju på företagets huvudkontor i Helsingborg. Intervjun genomfördes den 9 april och hölls med Jan Bertilsson, som sedan sexton år tillbaka är CFO på ReadSoft.

Obducat

Obducat är ett svenskt teknikföretag noterade på Nordic Growth Market (NGM). Obducat säljer maskiner för högteknologiska applikationsområden, exempelvis för användning inom produktion och utveckling av solceller och LED-teknologi. Kunder till Obducat återfinns inom både näringsliv och bland universitet. Företaget har i dagsläget cirka 20 anställda och omsatte totalt 33,4 Mkr år 2012. (Obducat, 2013).

En personlig intervju genomfördes på företagets huvudkontor i Lund den 27 mars 2013. Intervjun hölls med Axel Alström, sedan knappt två år tillbaka CFO på Obducat.

Deloitte

Deloitte är en av de fyra största revisionsbyråerna i världen och erbjuder, förutom revisionstjänster, tjänster såsom riskhantering, redovisning och rådgivning. De har klienter inom flera olika branscher, däribland teknikbranschen. Ett möte med Deloitte genomfördes på deras kontor i Malmö den 5 mars 2013. Deltog gjorde både Maria Ekelund som är kontorschef, tillika auktoriserad revisor, och Sven-Arne Nilsson som är redovisningsexpert.

Tabell 2.1 Sammanställning av intervjuer genomförda för empirisk datainsamling

Intervjuat företag	Respondentens/ respondenternas position på företaget	Typ av intervju	Plats för genom- förande av intervju	Datum för genom- förande av intervju
Theta	IFRS-expert	Telefonintervju	N/A	2013-04-23
ReadSoft	CFO	Personlig intervju	Helsingborg	2013-04-09
Obducat	CFO	Personlig intervju	Lund	2013-03-27
Deloitte	Kontorschef Redovisningsexpert	Möte	Malmö	2013-03-05

2.4 Datainsamling

Intervjuer

I datainsamlingen till uppsatsen valde vi att genomföra semistrukturerade, personliga intervjuer. Enligt Jacobsen (2002) är detta mest lämpligt när man intervjuar relativt få personer, när det är av intresse vad en viss person har att säga och när man vill veta hur denna person tolkar ett visst fenomen. I vår undersökning stämde dessa faktorer in bra, då vi önskade beskriva intäktsredovisning av flerkomponentsavtal genom att ta del av intervjupersonernas praktiska erfarenheter av ämnet. Artsberg (2003) menar också att ett syfte med intervjuer kan vara att få fram attityder.

Vi har, med ett undantag, genomfört personliga intervjuer med respondenterna i studien. Undantaget är intervjun med Theta, som istället genomfördes i form av en telefonintervju. Intervjun med Theta kompletterades dessutom med frågor via e-post. Jämfört med telefonintervjuer har personliga intervjuer fördelen att det ofta uppstår en förtrolig stämning, vilket kan få den intervjuade att öppna upp sig mer (Jacobsen, 2002). Ödman i Gustavsson (2003) och McKinnon (1988) menar dock att de svar som fås under intervjuer kan ge information som är partisk, alternativt kan intervjupersoner ibland komma ihåg fel. Vi anser att det är svårt att helt skydda sig mot vissa av dessa negativa aspekter, exempelvis mot minnesförlust. Vi upplevde dock att det uppstod en förtrolig stämning vid alla intervjuer, inklusive telefonintervjun, vilket troligtvis hjälpte oss att få en djupare inblick i vårt undersökningsområde.

Litteratur

Yin (2009) menar att det är möjligt att använda andra källor för att bekräfta den data som samlas in via intervjuer. Vi valde att följa detta råd genom att granska upplysningarna om intäktsredovisning i respektive företags senast publicerade årsredovisning. Artsberg (2003) menar dessutom att genom att granska dokument innan en intervju, kan man vid själva intervjutillfället få fram mer information eftersom man har tillgång till mer fakta. I linje med detta studerade vi också företagets årsredovisningar, i syfte att få fram ytterligare information kring förekomsten av flerkomponentsavtal i deras verksamhet. Dessutom är granskning av dokument mer objektivt och kan ge information som vid en intervju kan vara obekvämt att fråga efter (Artsberg, 2003). Eftersom vi utförde denna granskning av årsredovisningar ansåg vi att risken för att enbart få ett tillrättavisat intryck av företagets redovisning minskade. Exempelvis kunde vi på ett bättre sätt jämföra om det som återgavs av intervjupersonerna överensstämde med upplysningarna som lämnats i årsredovisningarna.

Akademiska artiklar har söks via sökmotorn LubSearch, som är ett söksystem vid Lunds universitets bibliotek, samt genom Google Scholar. Sökord som frekvent användes var *“revenue recognition”*, *“multiple element”*, *“multiple deliverables”* och *“IAS 18”*.

För att få mer relevanta sökresultatet kombinerades dessa termer i flera fall. Framför allt har vi sökt akademiska artiklar från ansedda redovisningstidskrifter och inspirerats av listorna på denna typ av tidskrifter i exempelvis Artsberg (2003, s.99f) och i Ryan et al. (2002, s.169f). Detta var dels på grund av att den här typen av källor kan antas vara mer pålitliga och dels för att redovisningsfrågor debatteras av forskare som publiceras i just forskningstidskrifter. I informationssökandet har vi även använt oss av FAR Komplet, en informationstjänst som innehåller sökbara databaser inom områdena redovisning och revision. FAR Komplet utnyttjades främst för att finna svenska översättningar av IFRS och för att söka relevanta artiklar i facktidningen Balans.

Vi valde också att samla information från IASB:s, FASB:s och andra inflytelserika organisationers publikationer, till exempel från EFRAG. Dessa organisationer är högst involverade i redovisningsdebatten och även bidragande till utvecklingen av standarder. Därför ansåg vi publikationer från dessa organisationer som relevanta källor till information om intäktsredovisning. Dessutom har vi i stor utsträckning använt oss av information i publikationer från stora revisionsbyråer. Dessa kunde vara förklarande och lättförståeliga sammanfattningar av standarder eller statusuppdateringar för olika projekt. Vi använde oss även av tidigare kurslitteratur och annan litteratur som behandlar IFRS och redovisningsteori. En del källor inspirerades vi till att använda efter att de i flertalet artiklar blivit refererade till.

2.5 Validitet och reliabilitet

Begreppet validitet rör frågan huruvida undersökaren studerar det fenomen som denna utger sig för att studera. Reliabilitet berör frågan huruvida den data som samlas in av undersökaren är tillförlitlig eller ej. Begreppen validitet och reliabilitet har ibland kritiserats för att vara för intimt förknippade med kvantitativa undersökningar och därmed ha begränsat värde för studier av kvalitativ karaktär (Bryman & Bell, 2003; Ryan & Scapens, 2002). McKinnon (1988) menar dock att begreppen reliabilitet och validitet är ytterst viktiga att ta hänsyn till, oavsett vilken typ av studie som har genomförts.

För att säkerställa validiteten har vi, genom e-postkorrespondens, låtit intervjupersonerna ta del av det som vi önskat återge från deras respektive intervju. Detta har gjorts för att kontrollera samstämmighet och även fungerat som en möjlighet för de intervjuade att komma med synpunkter på det återgivna materialet. En nackdel med att låta intervjupersoner granska materialet i efterhand kan dock vara att den intervjuade önskar ta bort eller minska betydelsen av vissa delar (Bryman & Bell, 2003). De företag som valde att återkomma med svar hade dock inga synpunkter som ledde till väsentliga ändringar av det återgivna materialet. I syfte att säkerställa reliabiliteten av våra resultat, valde vi även att spela in alla intervjuer. Detta gjorde att vi, under intervjuerna, kunde koncentrera oss på våra frågeställningar och istället föra anteckningar i samband med genomlysning av materialet.

Ett möjligt hot mot reliabiliteten och validiteten är att undersökaren genom sin närvaro påverkar den eller det som undersöks (McKinnon, 1988). Detta kan bland annat ske genom den så kallade intervjuareffekten. Effekten innebär att

undersökaren, medvetet eller omedvetet, påverkar svaren från den intervjuade. För att minimera risken med intervjuareffekt har vi genomgående försökt att agera neutralt och ställa frågor på ett så öppet och icke-ledande sätt som möjligt. Intervjuguiden som användes vid intervjuerna med teknikföretagen återfinns i bilaga 2.

3. Redovisingsteori

I detta kapitel redogörs för relevant redovisingsteori samt för begrepp och principer med koppling till intäktsredovisning. Kapitlet är löst strukturerat kring uppsatsens frågeställningar men är inte begränsat till intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal. Kapitlet syftar till att ge en teoretisk grund för kommande kapitel.

3.1 Vad är en intäkt?

Hendriksen och Van Breda (1992) och Riahi-Belkaoui (2004) pekar på tre möjliga utgångspunkter i definitionen av en intäkt. Den första utgångspunkten är att, liksom Paton och Littleton (1940), se intäkten som företagets produkt. Det vill säga, intäkter är de varor och tjänster som företaget producerar under en viss tidsperiod. *"Revenue is the product of the enterprise, measured by the amount of new assets received from customers"* (Paton & Littleton, 1940, s.46)

Det går också att se intäkter som ett utflöde av varor eller tjänster. I likhet med den första definitionen betraktas också här intäkter som företagets produkt. Skillnaden mot produktsynsättet är att varan eller tjänsten som har producerats först måste lämna företaget och övergå till kunden, innan man kan benämna det för intäkt. *"An outflow of goods or services from the firm to its customers"* (Rihad-Belkaoui, 2004, s.219)

Som en kontrast till utflödeskonceptet går det slutligen att betrakta intäkter som ett inflöde. Enligt inflödeskonceptet är intäkter inströmmningar av tillgångar till företaget, vilka följer som en effekt av att produkter levererats eller tjänster utförts. *"Revenue is the gross inflow of economic benefits during the period arising in the course of the ordinary activities of an entity when those inflows result in increases in equity, other than increases relating to contributions from equity participants."* (IAS 18.7)

I redovisningslitteraturen finns det således varierande åsikter om hur begreppet intäkt ska definieras. Framför allt har det visat sig svårt att komma med en intäktsdefinition som på ett tillfredsställande sätt klarar av att behandla alla situationer där en intäkt kan tänkas uppstå (Kam, 1986). Det har dessutom visat sig problematiskt att skilja på intäkt som begrepp från de frågor som rör till vilket belopp och när i tiden som en intäkt ska redovisas (Hendriksen & van Breda, 1992).

De olika definitionerna återspeglar att det i grunden huvudsakligen finns två konceptuella synsätt inom redovisingsteorin. Inflödesbegreppet, som lägger fokus på tillgångars värdeförändring, visar på hur det balansorienterade synsättet kan vara styrande. Under det balansorienterade synsättet låter man definitionen av poster som intäkter och kostnader flyta från definitionen av tillgångar och skulder (Kvifte, 2008).

Det vill säga, en intäkt är en positiv förändring av ett företags nettotillgångar. Fokus här ligger således på balansräkningen (Falkman, 2004). Motsatsen till det balansorienterade synsättet kallas för det resultatorienterade synsättet. Under det resultatorienterade synsättet ligger fokus på resultaträkningen och balansräkningen förpassas istället till en roll där inkomst- och utgiftsrester lagras som ett steg mellan två resultaträkningar (Falkman, 2004). De båda synsättens inverkan på intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal kommer att behandlas mer detaljerat i kapitel 6.

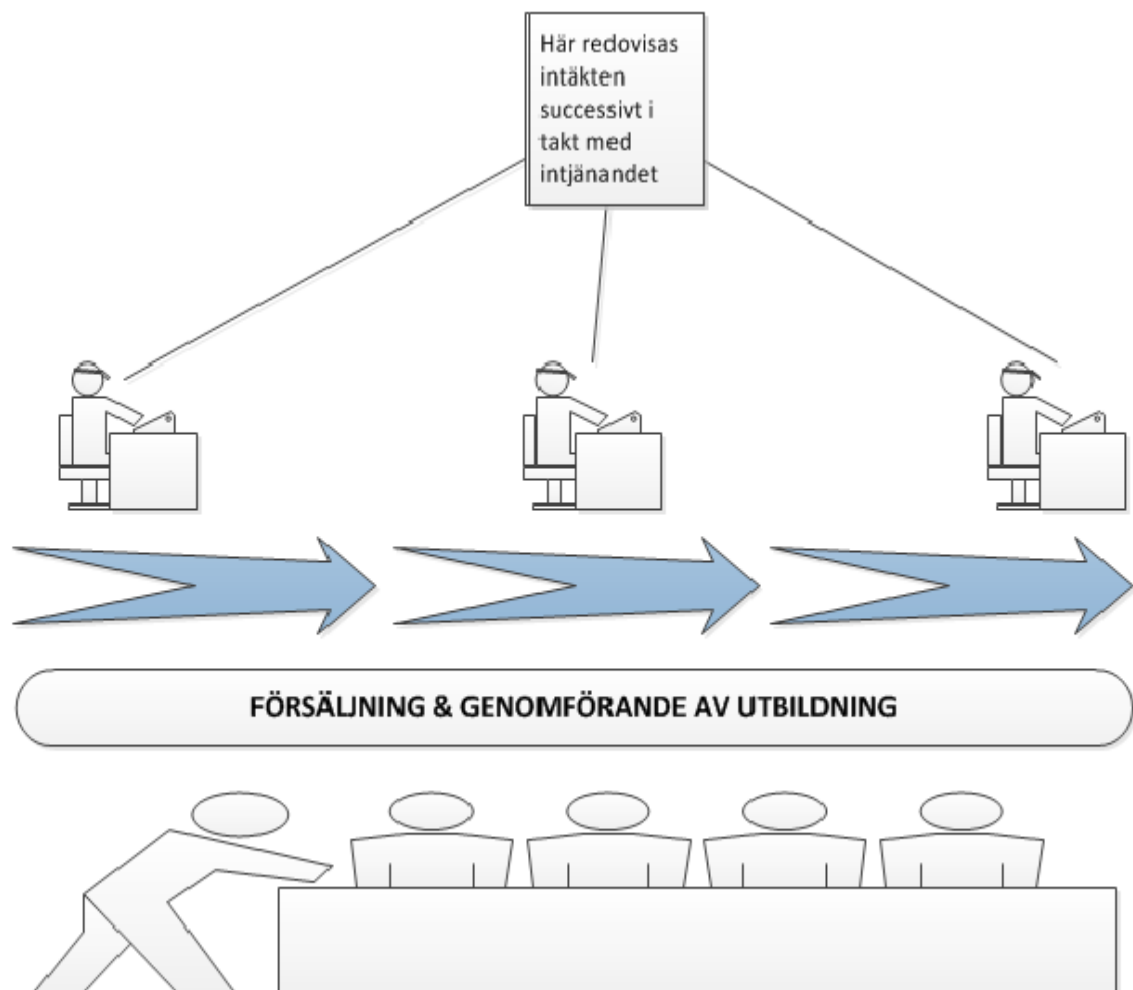
3.2 Hur ska en intäkt värderas?

Enligt redovisningsteorin ska en intäkt värderas i termer av värdet på produkterna som utbyts i en transaktion på armlängds avstånd (Kam, 1986, Riahi-Belkaoui, 2004). Definitionen av armlängdsprincipen kan skilja sig något åt beroende på källa. I korthet innebär principen att parterna som genomför transaktionen ska vara oberoende av varandra och värdet motsvara vad försäljningspriset skulle ha varit på en marknad med låga transaktionskostnader. Inom redovisning återges värdet på en intäkt i monetära termer, vilket på vardagligt språk kan uttryckas som att storleken på en intäkt mäts i pengar.

Enligt både IFRS och US GAAP ska intäkter värderas till verkligt värde eller *fair value* (Nobes & Parker, 2012). Definitionen av verkligt värde enligt IFRS (se vidare kapitel 4.2) ger i princip samma riktlinjer som ovan för hur en intäkt ska värderas. Det finns flera sätt att uppskatta verkligt värde på. I många fall kan marknadspriset eller motsvarande användas för att approximera verkligt värde. “[A]s most (but not all) business transactions are arm’s length transactions between knowledgeable willing parties, it should be clear that cost approximates fair value at the transaction date.” (Cairns, 2006, s.9). Det finns dock tillfällen då marknadspris saknas, eller andra situationer där transaktionen skulle vara en olämplig indikator på verkligt värde, och i dessa fall kan särskilda metoder behöva tillämpas i uppskattningen av verkligt värde. Vilka metoder som tillåts varierar dock beroende på vilken uppsättning av standarder som följs (PwC, 2012a) (se vidare kapitel 5.3.2).

3.3 När ska en intäkt redovisas?

Det är allmänt erkänt i redovisningslitteraturen att intäkter tjänas in under hela verksamhetsprocessen (Kam, 1986; Patton & Littleton, 1940; Riahi-Belkaoui, 2004). För ett tillverkande företag kan denna process inkludera förvärvande av råmaterial, produktion och försäljning. Genom hela denna process anses således intäkter tjänas in. Ibland redovisas intäkter också i enlighet med detta synsätt. Ett exempel på detta är fallet successiv vinstavräkning av ett tjänsteuppdrag (se figur 3.1). I det fallet är utförande- eller färdigställandegrad en avgörande del av hur stor intäkt som kan redovisas.

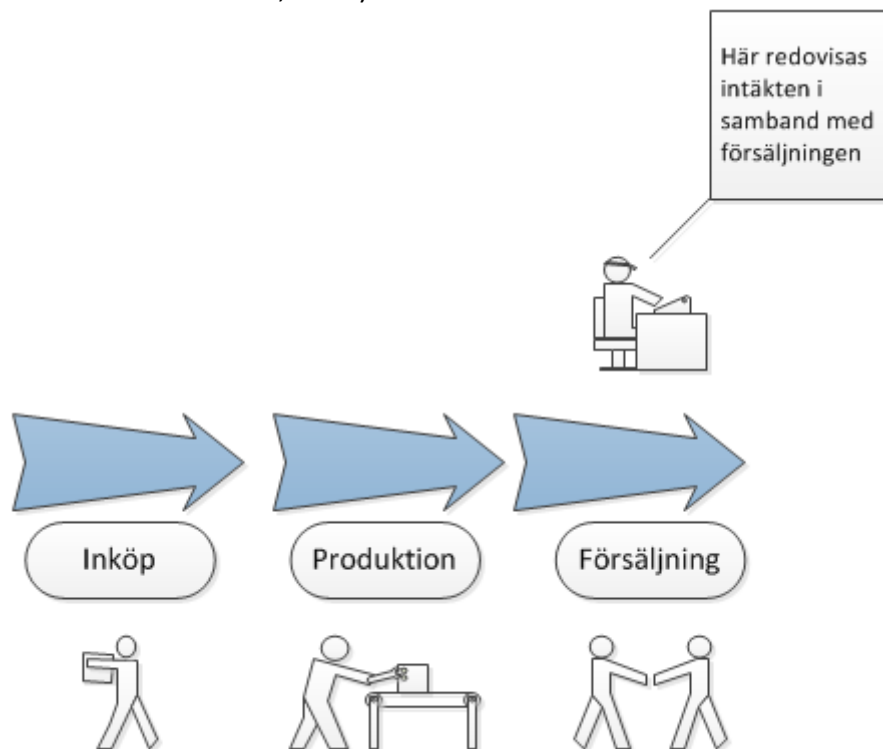


Figur 3.1 Intäktsredovisning över tiden.

Successiv intäktsredovisning är dock inte alltid möjlig eller tillåten att tillämpa. Det kan exempelvis innebära allt för höga kostnader för det redovisande företaget då det är en utmanande uppgift att allokera intäkter till varje enskilt skede i processen för intjänande (Hendriksen & Van Breda, 1992). Ett vanligt problem vid intäktsföring blir därför att bestämma en specifik tidpunkt där redovisandet av en intäkt kan sägas ske med en rimlig säkerhet.

I avsaknaden av en universellt vedertagen tidpunkt för intäktsföring, finns det ändå vissa övergripande kriterier som måste uppfyllas för att en intäkt ska få redovisas i ett företags finansiella rapporter. Hendriksen och Van Breda (1992) och Kam (1986) menar att redovisningsinformation generellt sett måste vara både tillförlitlig och relevant. Detta betyder att de poster som redovisas i ett företags finansiella rapporter, som exempelvis en intäkt, också måste klara av att uppfylla dessa krav. Kraven på relevans och tillförlitlighet implicerar också att både intäkter och relaterade kostnader måste vara mätbara för att intäktsredovisning ska få ske (Riahi-Belkaoui, 2004). Den exakta formuleringen av vilka kriterier som ska uppfyllas för redovisningen av en intäkt varierar dock beroende på standarduppsättning.

Ett sätt att bestämma tidpunkten för intäktsredovisning är att gå efter genomförandet av den mest kritiska punkten i en transaktion. Det här är ett tillvägagångssätt som på engelska brukar benämnas *the critical event approach*. Myers (1959, s.529) beskriver konceptet på följande sätt "[P]rofit is earned at the moment of making the most critical decision or of performing the most difficult task in the cycle of a complete transaction." Enligt detta synsätt ska således en intäkt redovisas i samband med att den mest kritiska delen har levererats eller utförts. Vilken den kritiska punkten är kan variera från företag till företag och transaktion till transaktion. Genomförandet av den mest kritiska delen kan exempelvis inträffa vid försäljningstillfället (se figur 3.2) eller i samband med att företaget får betalt (Hendriksen & Van Breda, 1992).



Figur 3.2 Intäktsredovisning vid en specifik punkt i tiden.

3.4 Principer

Historiskt sett har redovisningens utformning påverkats av flera redovisningsprinciper (Hendriksen & Van Breda, 1992). Vissa av dessa principer återfinns även i IASB:s och FASB:s respektive föreställningsramar. Några av de principer som varit särskilt relevanta för intäktsredovisningens utformning är realisationsprincipen, matchningsprincipen samt försiktighetsprincipen.

Realisationsprincipen

Riahi-Belkaoui (2004) tar upp en definition av realisationsprincipen som säger att det väsentliga för att kunna redovisa en intäkt är att företag på ett tillförlitligt sätt kan visa på att en förändring av tillgångar eller skulder skett. Realisationsprincipen är dock omstridd och vad principen egentligen innebär har tolkats på olika sätt (Hendriksen & Van Breda, 1992). Detta har lett till att tillämpningen av

realisationsprincipen kommit att variera och därför finns också flera olika innebörder av principen i redovisningslitteraturen (Riahi-Belkaoui, 2004).

Hendriksen och Van Breda (1992) menar att realisationsprincipen kom att likställas med den punkt i tiden som varan eller tjänsten övergick till kunden och som samtidigt gav upphov till betalning eller en kundfordran. Detta ledde i praktiken till att realisation kom att likställas med försäljningstillfället. Även Marton (2013) menar att realisationsprincipen innebär att intäkten normalt redovisas när varan sålts och att själva försäljningen därmed är en avgörande händelse.

Matchningsprincipen

Enligt matchningsprincipen ska intäkter och kostnader som uppstått ur samma händelse eller transaktion också redovisas samtidigt - med andra ord ska de matchas (Marton, 2013). Utvecklingen av matchningskonceptet kan framför allt härledas till Paton och Littleton (1940) och deras inflytelserika monografi "An introduction to Corporate Accounting Standards". Ett annat centralt koncept hos Paton och Littleton (1940) är att intäkter betraktas som indikativa för ett företags åstadkommanden medan kostnader indikerar företagets ansträngningar. Det vill säga, enligt matchningsprincipen ska i sådana fall ett företags ansträngningar matchas med dess åstadkommanden. Enligt detta synsätt är redovisningens övergripande mål att mäta skillnaden mellan ett företags ansträngningar och åstadkommanden och låta detta fungera som ett mått på företagets effektivitet. *"Accounting exists primarily as a means of computing a residuum, a balance, the difference between costs (as efforts) and revenues (as accomplishments) for individual enterprises."* (Paton & Littleton, 1940, s.16) Detta kan också ses som ett uttryck för det resultatorienterade synsättet på redovisningen, med resultaträkningen i fokus (se vidare kapitel 6.1.1).

Försiktighetsprincipen

Försiktighetsprincipen innebär att när valet ligger mellan två eller fler accepterade redovisningstekniker, ska den som kommer ge minst fördelaktig påverkan på aktiekapitalet väljas. Tillgångar ska värderas till det lägsta och skulder det högsta av alternativen. Därigenom är kriterierna om relevans och tillförlitlighet inte några försiktighetsprincipen verkar för (Riahi-Belkaoui, 2004).

4. IFRS

I detta kapitel redogörs för de delar av IFRS som är mest relevanta för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal. Inledningsvis presenteras IASB och IASB:s föreställningsram ("Föreställningsramen") med dess kvalitativa egenskaper. Därefter följer en presentation av IAS 18 - Intäkter där även IASB:s och FASB:s konvergensprojekt behandlas. Efter detta följer en beskrivning av IAS 11 - Entreprenadavtal. Kapitlet avslutas med övrig vägledning tillämpbar vid intäktsredovisning av flerkomponentsavtal, vilket inkluderar IAS 8 samt IFRIC 13 och IFRIC 18.

4.1 IASB och IASB:s föreställningsram

International Accounting Standards Board (IASB) är efterträdaren till International Accounting Standards Committee (IASC) som bildades 1973. IASB grundades år 2001 efter önskemål om att förändra IASC till en öppnare och mer oberoende organisation (Marton, 2013). De standarder som publicerats av IASC benämns International Accounting Standards eller IAS och de som IASB producerat benämns International Financial Reporting Standards eller IFRS. Idag menas med att följa IFRS att beakta såväl IFRS som IAS samt SICs och IFRICs (Nobes & Parker, 2012). De två sistnämnda är samlingsnamn för tolkningar som ska vara vägledande i användandet av IFRS och IAS.

En till viss del reviderad version av Föreställningsramen gavs ut på engelska år 2010. I Sverige refereras dock fortfarande till den gamla versionen (Marton, 2012). Vi kommer därför att i denna studie utgå från den äldre versionen.

Föreställningsramen är det ramverk som ligger till grund för alla IAS och IFRS och gavs i sin första version ut 1989 av IASC. Syftet med Föreställningsramen återfinns i punkt 1 och är att hjälpa IASB:s styrelse att utforma nya och omarbota gamla standarder. Dessutom är syftet att vägleda normgivare vid utformandet av nationella redovisningsstandarder och företagen som upprättar de finansiella rapporterna vid tillämpningen av IFRS. IASB vill uppnå harmonisering av standarderna för att de finansiella rapporterna ska, som det står i inledningen av Föreställningsramen, tillhandahålla information som är användbar vid ekonomiskt beslutsfattande. Detta underlättas genom att utvecklingen av standarder grundar sig i just en gemensam föreställningsram för att exempelvis begrepp ska stå för samma sak oavsett vilken standard som behandlas (Marton, 2013).

Föreställningsramen (punkt 5) behandlar dessutom:

1. de finansiella rapporternas syfte,
2. de kvalitativa egenskaper som är avgörande för användbarheten av den information som lämnas i de finansiella rapporterna,
3. definitioner av tillgång, skuld, eget kapital, intäkt och kostnad samt anger kriterier för när dessa skall tas med i balans- och resultaträkningarna och hur värderingen av dem skall ske samt
4. kapitalbegrepp och begrepp för bibehållet kapital.

Enligt Föreställningsramen (punkt 24) behövs för att redovisningen ska bli användbar för användaren att redovisningen följer de kvalitativa egenskaperna, där de fyra viktigaste är begriplighet, relevans, tillförlitlighet och jämförbarhet. I denna uppsats kommer framför allt utmaningar relaterade till punkt tre (3) att behandlas. Enligt Föreställningsramen definieras en intäkt som:

“[E]n ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana öknings av eget kapital som kommer av tillskott från ägarna.” (Föreställningsramen, punkt 70)

4.2 IAS 18 - Intäkter

Ändamålet med och tillämpningen av IAS 18 beskrivs i standardens syfte:

“Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den ska redovisas i rapporten över totalresultat. En intäkt ska redovisas i rapporten över totalresultat när det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Denna standard identifierar under vilka förhållanden dessa kriterier uppfylls och därmed när intäkten ska redovisas.” (IAS 18)

IAS 18 är en standard som behandlar redovisningen av intäkter härrörande från vissa typer av transaktioner och händelser. Dessa tas upp i IAS 18.1:

- a. försäljning av varor,
- b. utförande av tjänsteuppdrag, och
- c. annans utnyttjande av ett företags tillgångar, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Det klargörs även i IAS 18 att intäkter ska värderas till verkligt värde. *“Intäkter ska värderas till det verkliga värdet av vad som erhållits eller kommer att erhållas.”* (IAS 18.9). Begreppet verkligt värde definieras som: *“[D]et värde till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld regleras, mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.”* (IAS 18.7)

För redovisningen av just flerkomponentsavtal är en särskilt viktig del IAS 18.13. Enligt IAS 18.13 ska kriterierna för intäktsredovisning i vissa situationer tillämpas separat på de komponenter som företaget har identifierat (se vidare kapitel 5.3.1).

“Enligt denna standard tillämpas kriterierna för intäktsredovisning normalt på varje transaktion för sig. I vissa situationer är det dock nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. Omvänt tillämpas kriterierna på två eller fler transaktioner tillsammans när de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås utan beaktande av hela serien med transaktioner.” (IAS 18.13)

Försäljning av varor

IAS 18.14 ställer upp ett antal kriterier, som samtliga ska vara uppfyllda, för att intäkt från försäljning av varor får ske:

- a. Företaget har till köparen överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande.
- b. Företaget behåller inte något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och företaget utövar inte heller någon reell kontroll över de sålda varorna.
- c. Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- d. Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.
- e. De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Trots att alla kriterier i IAS 18.14 inte uppfylls, kan intäkt vid vissa tillfällen ändå tas upp. Undantagen finns i IAS 18.17 och handlar om tillfällen då det kvarstår obetydliga risker, exempelvis i samband med att en återlämningsmöjlighet för kunden finns. Kravet vid det här fallet är att det säljande företaget på ett tillförlitligt sätt kan beräkna framtida returer. I motsats till IAS 18.17 tydliggör IAS 18.16 situationer där ingen redovisning av intäkter får ske. Situationerna i IAS 18.16 grundar sig i fall där företaget behåller betydande risker förknippade med ägandet av en vara. Ett exempel är IAS 18.16c, som begränsar intäktsredovisningen i fall där installation av varor ingår. Om installationen av varorna utgör en betydande del av avtalet får ingen intäkt redovisas förrän installationen blivit utförd, även i de fall där varorna redan har blivit levererade.

IAS 18.19 tar upp matchningsprincipen. *“Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt.” (IAS 18.19).* Tillämpning av matchningsprincipen innebär att en intäkt får redovisas när relaterade kostnader kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. I normalfallet kan kostnaderna beräknas på ett tillförlitligt sätt när de övriga villkoren för intäktsredovisning har uppfyllts (IAS 18.19). Se vidare diskussionen om hur olika tolkningar av just IAS 18.17 och IAS 18.19 kan resultera i olika redovisningsmetoder i kapitel 6.2.1.

Utförande av tjänsteuppdrag

IAS 18.20 kräver att samtliga kriterier nedan ska vara uppfyllda för att intäkt från försäljning av tjänster ska få redovisas:

- a. Inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- b. Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget.
- c. Färdigställandegraden vid rapportperiodens slut kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- d. De utgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra tjänsteuppdraget kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkten ska enligt IAS 18.21 redovisas genom successiv vinstavräkning. Det innebär att intäkten tas upp genom hänvisning till uppdragets färdigställandegrad som beräknas vid rapportperiodens slut (IAS 18.21).

Annans användning av ett företags tillgångar som ger upphov till royalty

IAS 18.29 behandlar redovisning av intäkter som härrör från annans användning av företagets tillgångar. För ersättning som kommer i form av royalty ska följande två kriterier uppfyllas för att intäktsredovisning ska få ske:

- a. det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget, och
- b. inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkter från royalties redovisas genom periodisering i enlighet med den ekonomiska innebörden för överenskommelsen (IAS 18.30b).

Konvergensprojektet

Standarderna för intäktsredovisning inom IFRS och US GAAP skiljer sig åt och båda uppsättningarna är i behov av förbättring (Schipper, Schrand, Shevlin & Wilks, 2009). IASB och FASB samarbetar nu för att få fram en ny gemensam standard för intäktsredovisning, som för IFRS kommer att ersätta bland annat IAS 11 och IAS 18 (IASB, 2011). Implementering av den nya standarden kommer att påverka många företag och de kan potentiellt medföra stora förändringar i företags hantering av intäktsredovisning (KPMG, 2012). Därför anser vi det lämpligt att belysa konvergensprojektet och speciellt i anslutning till IAS 18. Dock rör nuvarande utmaningar och inriktningen för denna uppsats dagens standarder och därför kommer avsnittet att hållas kort.

De huvudsakliga målen med projektet är enligt IASB:s hemsida (IASB, 2013b):

- Att ta bort inkonsekvenser och svagheter i existerande standarder för intäktsredovisning genom att föreskriva tydliga principer för intäktsredovisning i ett robust ramverk
- Att föreskriva en enda intäktsredovisningsmodell som kommer förbättra jämförbarheten över branscher, företag och geografiska gränser.
- Att förenkla förberedelserna vid utgivandet av finansiella rapporter genom att minska antalet krav som utgivare måste förhålla sig till.

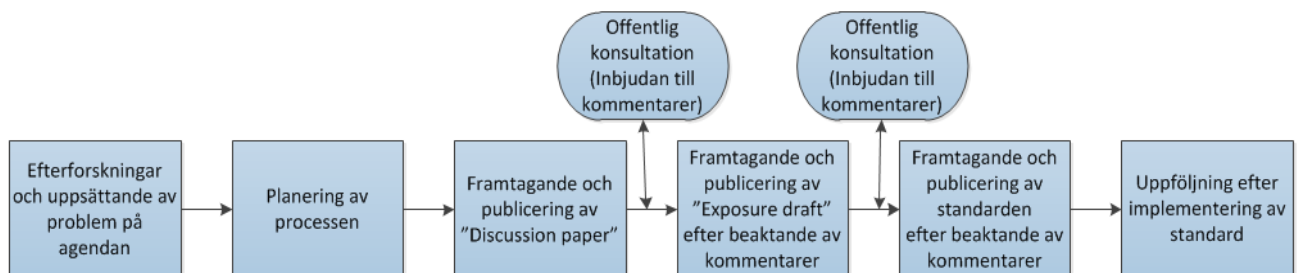
(Författarnas egna översättning)

Vi kommer nedan i korthet förklara hur intäktsredovisning är tänkt att gå till enligt detta utkast. Huvudprincipen för intäktsredovisning klargörs: “[A]n entity shall recognise revenue to depict the transfer of promised goods or services to customers in an amount that reflects the consideration to which the entity expects to be entitled in exchange for those goods or services.” (IASB, 2011, punkt 3). Punkten 4 redogör för de fem stegen som ska följas för att nå upp till denna huvudprincip:

- (a) identifiera kontraktet med kunden
- (b) identifiera de separata åtagandena i kontraktet
- (c) fastställ transaktionspriset
- (d) fördela transaktionspriset till de separata åtagandena i kontraktet; och
- (e) redovisa intäkt när (eller allteftersom) företaget fullgör ett åtagande

(Författarnas egna översättning)

Det nyaste reviderade utkastet *Revenue from contracts with customers* kom i sin första version ut 2010 (IASB, 2011). I mars 2012 stängde möjligheten för allmänheten att lämna kommentarer på det och enligt utkastet ska standarden börja gälla för rapporteringsperioder från och med 1 januari 2015. Detta ikraftträdande har dock skjutits upp och för närvarande är det 1 januari 2017 som gäller (IASB, 2013a). För närvarande är statusen på projektet således att den andra kommentarsperioden är över (se figur 4.1).



Figur 4.1 Illustration över IASB:s process för utveckling av standarder. Inspirerad av IASB (2013c).

4.3 IAS 11 – Entreprenadavtal

Syftet med IAS 11 är att ange hur inkomster och utgifter från entreprenadavtal ska behandlas redovisningsmässigt. Ett entreprenaduppdrag definieras som: *“[E]tt uppdrag som följer av ett särskilt framförhandlat avtal och som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.”* (IAS 11.3). IAS 11 behandlar i grunden projekt av fysisk karaktär som kan sträcka sig över flera redovisningsperioder. Det kan exempelvis handla om väg- eller byggarbeten (Marton, 2013).

Oavsett typ av uppdrag ska intäkten redovisas enligt successiv vinstavräkning enligt IAS 11.25-26 genom att uppdragets färdigställandegrad vid periodens slut beräknas. Successiv vinstavräkning är vanligt för både tjänsteuppdrag enligt IAS 18 och entreprenadavtal enligt IAS 11. I vissa fall, om realisationsprincipen hade följts, hade företag riskerat att resultaten blivit missvisande då hela intäkten tagits upp först när projektet var helt färdigställt (Marton, 2013). För att redovisa en intäkt från ett uppdrag krävs enligt IAS 11.22 att utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Det som krävs för att kunna göra detta tas upp i IAS 11.23-24 och är bland annat att det ska vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna ska tillfalla uppdragstagaren och att utgifterna för projektet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Om detta inte kan göras får ingen intäkt redovisas.

4.4 Övrig vägledning i IFRS

4.4.1 IAS 8 - Redovisningsprinciper, ändringar i uppskattningar och bedömningar samt fel

Standarden IAS 8 talar bland annat om hur ett företag ska gå till väga för att välja redovisningsprincip om vägledning saknas i den aktuella IFRS-standard. När detta är fallet ska företagsledningen enligt IAS 8.10, när de utformar nya redovisningsprinciper, göra bedömningar som leder till att informationen uppfyller de kvalitativa egenskaperna som återfinns i Föreställningsramen.

IAS 8.12 kan tolkas så att det blir möjligt för företag att använda sig av exempelvis US GAAP i vägledningssyfte (Nobes, 2006a; Wüstemann & Kierzek, 2006). Vi kommer dock inte närmare att gå in på intäktsredovisning under US GAAP då uppsatsen i huvudsak behandlar IFRS.

4.4.2 IFRICs

International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) är ett tolkande organ inom IASB som verkar för att förbättra finansiell rapportering under IFRS. Detta gör kommittén bland annat genom att utfärda så kallade IFRICs, vilka används som vägledning och tolkning till komplexa och aktuella redovisningsfrågor (Marton, 2013). IFRIC utfärdar således inte standarder utan verkar för att tolka existerande IFRS genom ett principbaserat synsätt på redovisning, i linje med Föreställningsramen och relevanta IFRS. IFRICs kan användas som vägledning i olika situationer genom IAS 8.10-11 som specificerar var företagsledningen ska söka

vägledning för utformning av redovisningsprinciper. Det finns ett antal IFRICs som skulle kunna tolkas så att de blir vägledande vid redovisningen av flerkomponentsavtal, däribland IFRIC 13, IFRIC 15 och IFRIC 18 (Ernst & Young, 2012). Vi har dock valt att i detta kapitel endast redogöra för IFRIC 13 och 18 med fokus på förstnämnda, då den ger den mest relevanta vägledningen för hanteringen av flerkomponentsavtal.

IFRIC 13 - Kundlojalitetsprogram

IFRIC 13 tillkom för att bistå företag med vägledning i redovisningen av bonuspoäng i kundlojalitetsprogram.

“Kundlojalitetsprogram används av företag för att ge kunder incitament att köpa företagets varor eller tjänster. Om en kund köper varor eller tjänster tilldelar företaget kunden bonuspoäng (kallas ofta bara “poäng”). Kunden kan lösa in bonuspoängen mot premier i form av gratis eller rabatterade varor eller tjänster.”
(IFRIC 13.1)

Enligt IFRIC 13.4 utgör bonuspoängen en förpliktelse för företaget och poängen ska också behandlas redovisningsmässigt därefter. IFRIC 13 klargör således att lojalitetsprogram är en form av flerkomponentsarrangemang, där varan eller tjänsten som har sålts utgör den ena komponenten och bonuspoängen den andra (PwC, 2007). Det vill säga, ersättningen från försäljningen av en vara eller utförandet av en tjänst ska fördelas på följande komponenter:

- Varan som har levererats eller tjänsten som har utförts *samt*
- Bonuspoängen som kommer att utnyttjas

IFRIC 13 möjliggör två metoder för ovanstående ersättningsallokering - *the relative fair value method* samt *the residual method* (se vidare kapitel 5.3.2). Eftersom lojalitetsprogram består av flera komponenter kan företag söka vägledning i IFRIC 13 vid redovisningen av flerkomponentsavtal. Det här betyder att allokeringsmetoderna som återfinns i IFRIC 13 även kan appliceras i fördelningen av intäkter till de enskilda komponenterna i ett flerkomponentsavtal. Sammanfattningsvis går det således att söka vägledning i IFRIC 13 i frågor som rör intäktredovisning, trots att flerkomponentsavtal inte nödvändigtvis innefattar några bonuspoäng (Ernst & Young, 2012).

IFRIC 18 - Överföring av tillgångar från kunder

IFRIC 18 behandlar egentligen överföring av tillgångar från kunder. Enligt vissa bedömare kan det dock bli aktuellt att söka vägledning i tolkningen även när det gäller intäktredovisning av flerkomponentsavtal (KPMG, 2012). IFRIC 18 innehåller nämligen viss vägledning vad gäller identifieringen och separeringen av en enskild komponent (se vidare kapitel 5.3.1). Enligt IFRIC 18 är de två främsta kännetecknena på en separat identifierbar komponent att:

- (1) Komponentens har ett egenvärde eller *stand-alone value*, och
- (2) Komponentens verkliga värde kan beräknas på ett *tillförlitligt* sätt.

5. Flerkomponentsavtal

I detta kapitel behandlas intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal under IFRS. Inledningsvis redogörs för begreppet flerkomponentsavtal. Därefter illustreras problematiken med intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal genom två exempel. Kapitlet är därefter disponerat kring uppsatsens frågeställningar och behandlar identifiering och separering av komponenter, värdering och allokering av intäkter samt tidpunkt för intäktsredovisning.

5.1 Begreppet flerkomponentsavtal

Inom engelskan används ofta begreppen *multiple deliverables* eller *multiple element arrangements* för att beskriva försäljningsarrangemang bestående av flera komponenter. Detta kan exempelvis innebära att en säljare åtar sig att leverera flera varor och tjänster (komponenter) till en kund över olika punkter i tiden (Epstein & Jermakovicz, 2010). IASB (2002) beskriver i ett nyhetsbrev begreppet MEA på ett något utförligare sätt:

“Multiple element revenue arrangements are arrangements offered by entities to customers that include the delivery or performance of multiple products, services, or rights. Multiple element arrangements can have fixed fees or a fixed fee coupled with a continuing payment stream (which can be fixed, variable or both). The delivery of products, the performance of services and the customer’s use of an entity’s asset may occur at different points in time and over different periods of time.” (IASB, 2002, s.1)

En komponent skulle således kunna representeras av både en vara eller en tjänst men även i form av en rättighet att utnyttja ett företags tillgångar, vilket kan tyckas något mer abstrakt. Exempelvis skulle försäljningen av en mjukvarulicens innebära att köparen erhåller en rättighet att nyttja det säljande företags tillgångar (mjukvaran). De tre olika typerna som skulle kunna representera en komponent motsvarar i stort de tre olika typer transaktioner och händelser från vilka IAS 18 behandlar intäkter från. Det gäller försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag samt annans användning av företags tillgångar (som ger upphov till royalty).

På svenska finns inget allmänt vedertaget begrepp som används för att beskriva ovanstående arrangemang. Den översättning som vi bäst anser förmedla begreppet MEA är *flerkomponentsavtal*. Ordet avtal i begreppet *flerkomponentsavtal* syftar till att beskriva att det rör en överenskommelse mellan två eller flera parter. Översättningen flerkomponentsavtal har även använts på liknande sätt i en tidigare uppsats av Permsjö och Pettersson (2011).

5.2 Två exempel på intäktsredovisning av flerkomponentsavtal

Glasklart & Solklart

Företag Glasklart har sålt en vara till företag Solklart. De har i samma avtal även förbundit sig att utföra service på varan varje år under fem års tid. Ekonomiskt sett utgör varan och servicen ungefär lika stora delar av avtalet. En del kunder till Glasklart vill inte ha servicen utförd utan köper endast varan. Andra kunder har redan köpt varan på annat håll och vill därför endast köpa servicen. Glasklart har flertalet konkurrenter som erbjuder liknande produkter och tjänster.

IAS 18 föreskriver för sådana situationer att *“[N]är exempelvis en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll, periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs.”* (IAS 18.13)

Den här transaktionen bör inte vålla några större bekymmer då företag Glasklart tydligt kan identifiera två komponenter som bör separeras för att redovisningen ska återge den ekonomiska innebörden. Varken att ta upp transaktionens samtliga intäkter på en gång eller att dela upp samtliga dessa över tiden hade återgett detta. Glasklart bör enligt IAS 18.13 istället ta upp intäkten för försäljningen av varan när denna levereras och intäkten för servicen periodiseras över de fem åren denna utförs. Nedan belyses en mer komplex situation genom ytterligare ett exempel.

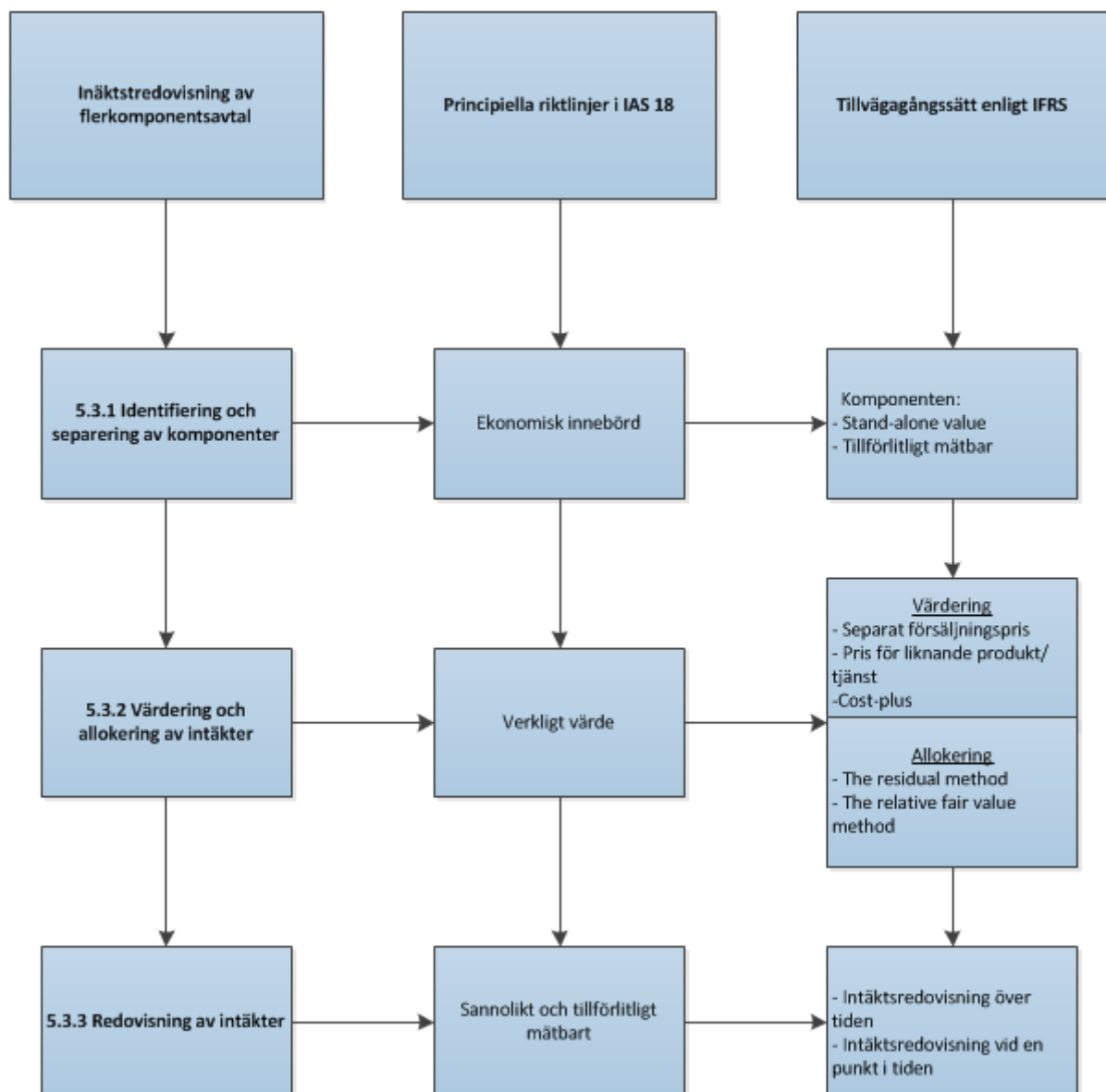
Dunkel & Diffus

Företag Dunkel har sålt en vara till företag Diffus. De har även förbundit sig att utföra service på varan varje år under fem års tid. Det är första gången som Dunkel säljer denna typ av vara och den är helt unik på marknaden. Servicen säljer de aldrig separat och även denna är helt unik och kommer att anpassas efter hand efter kundens behov. Kunden kommer inte ha nytta av varan om servicen inte utförs av just Dunkel.

Detta exempel är i grunden samma som ovan men en del kritiska faktorer har ändrats. Det är inte längre lika självklart hur det säljande företaget Dunkel ska intäktsredovisa transaktionen. Inledningsvis måste Dunkel ta ställning till om de två komponenterna bör delas upp för att förstå den ekonomiska innebörden (IAS 18.13). Även hur värderingen till verkligt värde ska gå till måste Dunkel komma fram till (IAS 18.9). Med tanke på att komponenterna är unika finns det varken marknadspris eller liknande produkter att bedöma verkligt värde efter. Dessutom är tidpunkten för intäktsredovisningen av varan inte helt självklar. En påverkande faktor är att varans betydelse för kunden är beroende av att (den ännu inte utförda) servicen utförs av just Dunkel. Företaget måste således göra en bedömning om leverans av varan verkligen innebär att de betydande riskerna och förmånerna, förknippade med ägandet av varan, har gått över på köparen eller om de måste vänta tills att även servicen utförts (IAS 18.14 & 18.16).

5.3 Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal

Efter att ha exemplifierat att intäktsredovisning av flerkomponentsavtal kan vara en komplex process, kommer vi här att belysa processen ytterligare. Figur 5.1 syftar till att ge en översiktsbild av hur IFRS föreskriver att hanteringen av flerkomponentsavtal ska gå till. Den vänstra kolumnen utgår från de tre första delfrågorna i uppsatsens frågeställning. Den mellersta kolumnen visar de principiella riktlinjer som IAS 18 innehåller för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal. Dessa riktlinjer ger utrymme för ett visst mått av bedömnings- och tolkningsarbete men ska samtidigt efterföljas. I kolumnen längst till höger återfinns därför de mer eller mindre konkreta metoder som företag kan använda sig av för att säkerställa att redovisningen sker i enlighet med IFRS.



Figur 5.1 Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal under IFRS - Riktlinjer och tillvägagångssätt.

5.3.1 Identifiering och separering av komponenter

Vid intäktsredovisning krävs vid vissa tillfällen identifiering och uppdelning av de ingående komponenterna (se figur 5.2). Detta exemplifieras genom IAS 18.13:

“[I] vissa situationer är det [...] nödvändigt att tillämpa kriterierna på de delar av en transaktion som kan identifieras separat för att den ekonomiska innebörden i transaktionen ska återges i redovisningen. När exempelvis en produkts försäljningspris inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll, periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs”. (IAS 18.13)

Detta är i stor utsträckning aktuellt för redovisningen av flerkomponentsavtal och enligt ovanstående är det klart att:

- (1) Separering av komponenter ska göras när detta är nödvändigt för att förstå den ekonomiska innebörden av transaktionen
- (2) Kriterierna för intäktsredovisning ska appliceras separat på de komponenter som har identifierats

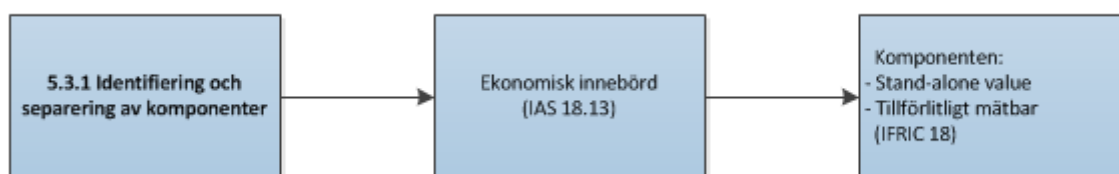
Det principiellt avgörande för om ett avtal ska delas upp i de ingående komponenterna är således den ekonomiska innebörden. Detta innebär att företagen, för att få en redovisning som återger transaktionen på ett korrekt sätt, måste ta hänsyn till mer omständigheter än bara den juridiska formen på ett avtal. *“För att information på ett korrekt sätt skall återge de transaktioner och andra händelser som den avser att återge, måste de redovisas i enlighet med ekonomisk innebörd och inte enbart i enlighet med juridisk form.”* (Föreställningsramen, punkt 35) Hänvisningen till begreppet ekonomisk innebörd nödvändiggör ett visst mått av bedömningsarbete och omständigheterna kring varje avtal och transaktion bör därför undersökas för att uppnå en intäktsredovisning som ger en så korrekt bild som möjligt.

De tre olika typer av komponenter som kan identifieras är varor, tjänsteuppdrag och annans utnyttjande av ett företags tillgångar. IAS 18 innehåller dock inte någon specifik vägledning vad gäller hur identifiering och uppdelning av dessa komponenter ska gå till. Den vägledning som överhuvudtaget finns på området återfinns istället i IFRIC 18 (KPMG, 2012). Enligt IFRIC 18.15 krävs separat identifiering och intäktsredovisning av en komponent när följande villkor är uppfyllda:

- (1) Komponentens har ett värde i sig för kunden i fråga (stand-alone value)
- (2) Det verkliga värdet för komponenten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Att en komponent har ett egenvärde för kunden kan exempelvis innebära att kunden har värde och nytta av komponenten, även om de andra delarna i avtalet inte skulle levereras. Det bör dock tilläggas att IFRS inte innehåller någon konkret definition på begreppet *stand-alone value* och att flera tolkningar av begreppet

därför anses acceptabla (KPMG, 2010).



Figur 5.2 Flerkomponentsavtal - Identifiering och separering av komponenter.

5.3.2 Värdering och allokering av intäkter

Efter att ha identifierat och separerat de olika komponenterna i ett flerkomponentsavtal ska verkligt värde fastställas (IAS 18.9) och allokering av intäkter därefter ske mellan komponenterna (se figur 5.3).

Hur värderingen ska gå till står inte omnämnt i närmare detalj i IAS 18, förutom att det ska representera värdet som kunniga parter hade genomfört en transaktion till. Flera tillvägagångssätt kan därför användas för att uppskatta verkligt värde under IFRS. Om en komponent säljs som en separat enhet på marknaden kan försäljningspriset användas som en indikator på verkligt värde. Det går även att titta på marknadspriset för liknande produkter och tjänster som säljs av konkurrenter i uppskattningen av verkligt värde (KPMG, 2010). Problemet med denna metod är att det kan vara svårt för ett företag att visa att tillräckliga likheter föreligger mellan komponenten i fråga och de produkter/tjänster som används i jämförelsesyfte.

En annan metod är den så kallade *cost-plus* metoden. Den är användbar om verkligt värde inte går att uppskatta genom exempelvis marknadspris. I denna metod utgår företaget från de komponenter som ännu inte har levererats eller utförts och uppskattar vilken kostnad de kommer att ha för dessa komponenter. Om ett flerkomponentsavtal exempelvis innehåller en servicekomponent, vilken ska utföras längre fram i tiden, kan företaget använda sig av *cost-plus* metoden för att beräkna hur stor intäkt som ska hänföras till just servicen (IAS 18, appendix 11). Det innebär att företaget lägger på en rimlig vinstmarginal, representativ för mervärdet som företaget skapar, då en kunnig part rimligen kan förväntas vara villig att betala mer än vad företaget haft i kostnader.

Vägledning om hur allokering av intäkter bör ske saknas i IAS 18. Enligt Ernst & Young (2012) kan dock företag söka vägledning i IFRIC 13 för att avgöra hur denna fördelning av intäkter till varje ingående komponent bör göras. IFRIC 13 möjliggör två stycken allokeringmetoder som på engelska benämns *the relative fair value method* och *the residual method*. Nedan följer en kort genomgång av dessa två allokeringmetoder.

I *the relative fair value method* allokeras intäkter till varje komponent baserat på förhållandet mellan de ingående komponenternas verkliga värde. Det vill säga, ju större del av det totala verkliga värdet som en komponent utgör, ju större del av intäkten ska hänföras till just den komponenten. I en artikel från PwC (2012b) betonas att försäljningspriset inte per automatik är detsamma som verkligt värde.

Om ett företag skulle ge rabatt på en komponent medför det att försäljningspriset på komponenten sjunker. Verkligt värde för komponenten i fråga behöver dock inte påverkas, vilket illustreras med följande exempel.

Företaget Relato AB säljer en IT-lösning i form av ett flerkomponentsavtal, bestående av dator, licens för mjukvara samt support. När komponenterna säljs separat tar Relato AB 100 för datorn, 300 för licensen och 50 för support. Då Relato AB i detta fall säljer komponenterna tillsammans har företaget valt att bjuda på datorn, det vill säga på hårdvaran. Försäljningspriset är därmed endast fördelat på licens- och supportkomponenten. Fördelningen av intäkter till varje komponent utgår dock inte från det relativa försäljningspriset utan från varje komponents relativa verkliga värde.

Tabell 5.1 The relative fair value method - allokering av intäkter till ingående komponenter

Komponent	Försäljningspris	Verkligt värde	Belopp att allokera
Hårdvara	0	100	78 ^a
Licens	300	300	233
Support	50	50	39
Totalt	350	450	350

^aIntäkt att allokera till respektive komponent har beräknats enligt relativa verkliga värden: $Hårdvara = (100/450) * 350 = 78$

Notera att tabell 5.1 endast talar om hur intäkterna ska allokeras och inte säger något om tidpunkten för intäktsredovisning.

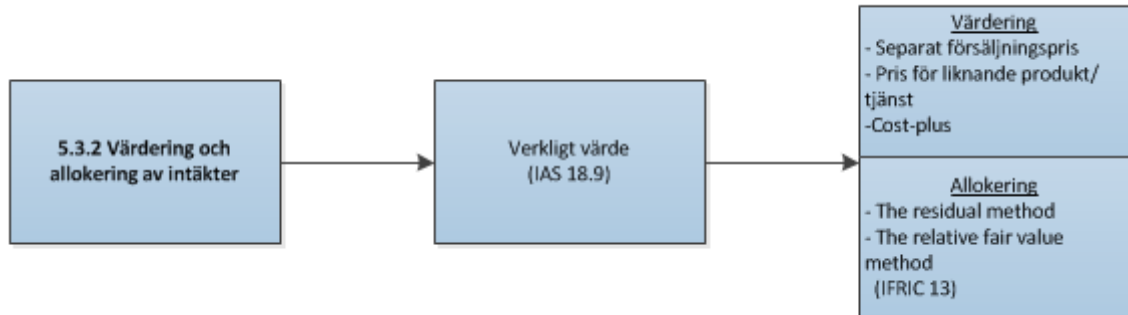
Vid användningen av *the residual method*, eller residualmetoden, utgår man från det verkliga värdet på de komponenter som ännu inte har levererats eller utförts för att allokera intäkten. Residualmetoden kan bli aktuell att använda när det inte går att uppskatta verkligt värde på det som redan har levererats av företaget. Om det säljande företaget vet det verkliga värdet på den icke-levererade komponenten, kan detta användas som utgångspunkt. Det vill säga, i steg ett (1) allokeras intäkten till den icke-levererade komponenten enligt det kända verkliga värdet på komponenten i fråga. I steg två (2) allokeras sedan resterande del av avtalsersättningen, residualen, på den komponent som faktiskt har utförts eller levererats (Basis for Conclusions IFRIC 13.14). Nedan ges ett exempel på användning av residualmetoden.

Resido AB säljer en IT-lösning bestående av hårdvara och licens för mjukvara. Det totala försäljningspriset på 300 är jämnt fördelat över hård- och mjukvara. Residos kund har fått tillgång till mjukvaran men Resido har inte levererat hårdvaran. I det här exemplet antar vi dessutom att Resido endast vet verkligt värde på hårdvaran, vilket uppgår till 200. Under residualmetoden innebär detta att det verkliga värdet på hårdvaran subtraheras från det totala försäljningspriset. Resido AB ska således allokera 100 (300-200) till mjukvarulicensen och 200 till hårdvaran.

Tabell 5.2 The residual method - allokering av intäkter till ingående komponenter

Komponent	Försäljningspris	Verkligt värde	Status	Belopp att allokera
Hårdvara	150	200	Icke-levererad	200
Mjukvarulicens	150	?	Levererad	100
Totalt	300			300

Det finns för närvarande ingen hierarki när det gäller valet mellan ovanstående två metoder (Ernst & Young, 2012). Företagen får istället bedöma vilken metod som bäst reflekterar den ekonomiska innebörden av situationen.



Figur 5.3 Flerkomponentsavtal - Värdering och allokering av intäkter.

5.3.3 Redovisning av intäkter

När komponenterna har identifierats och separerats och värdering och allokering av intäkter har genomförts, är nästa steg själva redovisningen av intäkterna (se figur 5.4).

Som nämnts ovan i kapitel 4 under IAS 18, föreskrivs i syftet till standarden att: *“Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den ska redovisas i rapporten över totalresultat.”* (IAS 18) Vidare fastställs i syftet till standarden att tidpunkten för detta infaller när *“det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget och dessa fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.”* (IAS 18)

Enligt IAS 18 syfte står det klart att:

- (1) Intäkt ska redovisas när det är sannolikt att framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget, och
- (2) Intäkt ska endast redovisas när dessa ekonomiska fördelar kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

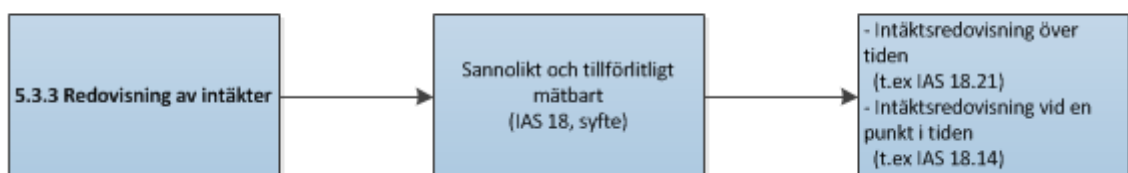
För att avgöra om det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna ska tillfalla företaget, kan man undersöka hur säkert det är att få betalt genom att exempelvis undersöka köparens kreditvärdighet (PwC, 2012). För att kunna beräkna intäkter på ett tillförlitligt sätt, måste företag kunna uppskatta dem på ett rimligt sätt (Marton, 2013).

Då IAS 18 inte klargör på ett tydligt sätt vad sannolikt eller tillförlitligt innebär, kan detta tolkas som att det finns ett visst mått av subjektivitet och utrymme för professionell bedömning. Man kan fråga sig exempelvis när en köpare är kreditvärdig och vad en rimlig uppskattning är av hur stor en intäkt kommer bli. Det är typen av komponent som avgör vid vilket eller vilka tillfällen som intäkt ska redovisas. Oavsett vilken komponent det rör sig om, måste alltid kraven på sannolikhet och tillförlitlighet uppfyllas. Dock finns speciella krav för varje typ av komponent och därför skiljer sig tidpunkten för intäktsredovisning sig åt, beroende på vilken slags komponent det handlar om.

I de fall komponenten utgörs av en vara, används överföring av betydande risker och förmåner till kund som den kritiska punkten för intäktsredovisning. Detta kan exempelvis inträffa vid leverans av varan (Epstein & Jermakovicz, 2010). Vid utförande av tjänsteuppdrag är det tillåtet att redovisa intäkten successivt över tiden, i takt med färdigställandet av komponenten. Successiv vinstavräkning är även tillåten i de fall som företag redovisar entreprenaduppdrag enligt IAS 11.

För att intäkt från annans användning av ett företags tillgångar ska få redovisas, krävs också här att inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna förknippade med transaktionen tillfaller företaget (IAS 18.29). Royaltyintäkter som härrör från annans användning av ett företags tillgångar ska därefter redovisas enligt den aktuella överenskommelsens ekonomiska innebörd. Den ekonomiska innebördens påverkan på tidpunkten för intäktsredovisning kan belysas genom ett kort exempel med en mjukvarulicens.

Mjukvarulicensen i detta exempel kan antas vara tidsbegränsad, vilket innebär att det säljande företaget ger kunden rättighet att utnyttja en programvara ett visst antal år. Redovisningen som bäst tycks reflektera den ekonomiska innebörden i normalfallet, är en successiv intäktsredovisning över kundens nyttjandeperiod. Det kan också finnas situationer där det säljande företaget inte kan anses ha några kvarvarande åtaganden mot kund efter själva försäljningstillfället. När detta går att påvisa kan intäkten för komponenten redovisas till sin helhet, direkt i samband med försäljningen (IAS 18, appendix 20). Trots att licenstiden sträcker sig över flera år, kan det säljande företaget således redovisa hela intäkten vid försäljningstillfället. Den här situationen är i många avseenden jämförbar med hur intäktsredovisningen av en varuförsäljning går till. Noterbart i exemplet är att det är samma punkt i appendixet till IAS 18 som, beroende på ekonomisk innebörd, möjliggör både successiv intäktsredovisning och redovisning av hela intäkten vid en tidpunkt (PwC, 2008).



Figur 5.4 Flerkomponentsavtal - Redovisning av intäkter.

6. Forskning

I detta kapitel presenteras tidigare forskning kring intäktsredovisning samt IFRS hantering av flerkomponentsavtal. För att påvisa att debatten kring intäktsredovisning sker på olika plan är kapitlet uppdelat i en konceptuell nivå och en praktisk nivå. På den konceptuella nivån redogörs först för det balans- och det resultatorienterade synsättet på redovisning och deras koppling till intäktsredovisning. Därefter behandlas regel- och principbaserade standarder. På den praktiska nivån presenteras tidigare forskning och debatt kring intäktsredovisning av flerkomponentsavtal under IFRS.

6.1 Konceptuell nivå

6.1.1 Balansorienterat och resultatorienterat synsätt

IASB:s föreställningsram har kritiserats för att innehålla drag av både det balans- och det resultatorienterade synsättet och därav innehålla inkonsekvenser (DRSC, EFRAG & CNC, 2007; Nobes, 2006b; Wüstemann & Kierzek, 2005, 2006). Dichev (2008) menar att begreppsmässig tydlighet och konsekvens i en föreställningsram endast går att uppnå när ramen konsekvent bygger på ett enda synsätt. En blandning av de två olika synsätten kan exempelvis leda till situationer där identiska transaktioner eller händelser redovisas på olika sätt (DRSC, EFRAG & CNC, 2007; Falkman, 2004). Även de enskilda standarderna på intäktsredovisning, det vill säga IAS 18 och IAS 11, har kritiserats för att innehålla drag av båda synsätten och de inkonsekvenser som detta för med sig (Wüstemann & Kierzek, 2005) (se vidare kapitel 6.2.3). Enligt Wüstemann och Kierzek (2005) är den höga åldern på dessa standarder en bidragande orsak till inkonsekvenser inom nuvarande regelverk.

Inkonsekvenserna kan illustreras genom exemplet med den tidsbegränsade licensen (se vidare kapitel 5.3.3). IAS 18 säger att intäkten ska redovisas i enlighet med den ekonomiska innebörden och föreskriver ingen enhetlig behandling för royaltyintäkter. Det innebär å ena sidan att det redovisande företaget kan ha möjlighet att periodisera intäkten. Periodisering av intäkten ligger i linje med ett resultatorienterat synsätt på redovisning, där tanken är att matcha kostnader med framtida intäkter (Wüstemann & Kierzek, 2005). Å andra sidan är det möjligt att redovisa hela intäkten i samband med försäljningen av licensen, beroende på hur företaget bedömer den ekonomiska innebörden av situationen (PwC, 2008). En tillgångsökning har skett (kundfordran) och en intäkt följer därmed. Detta är ett uttryck för ett mer balansorienterat synsätt på redovisning, där inga krav på periodiseringar förekommer (Falkman, 2004).

Det som blir aktuellt för flerkomponentsavtal är att komponenter i ett avtal kan redovisas med influenser av olika synsätt. Mjukvarulicensen skulle kunna vara en komponent i ett flerkomponentsavtal och detta kan således leda till olika behandlingar av liknande komponenter i liknande situationer. Skillnaden på att periodisera inkomsten vid ett tillfälle och att ta upp den direkt vid försäljningstillfället vid ett annat kommer resultera i att tidpunkten för intäktsredovisning skiljer sig åt (PwC, 2008).

Det har funnits kritiker och anhängare till båda synsätten under årens lopp. Traditionellt sett har extern redovisning varit en kompromiss mellan de båda synsätten (Dichev, 2008). Paton och Littleton (1940) var några av de tidigaste och mest inflytelserika förespråkare för matchningsprincipen och det vi kallar för det resultatorienterade synsättet. Vilket perspektiv som förespråkas beror till stor del på vilken vikt som tillägnas just matchningsprincipen (Solomons, 1995). Det resultatorienterade synsättets tillämpning av matchningsprincipen kan ge upphov till poster i balansräkningen som inte är ekonomiska resurser eller åtaganden. Sådana poster möter följaktligen inte definitionerna av vare sig tillgång eller skuld under det balansorienterade synsättet (Spouse, 1978). Mycket av motståndet mot det resultatorienterade synsättet tycks också ligga i detta faktum (Benston, Bromwich & Wagenhofer, 2006; Solomons, 1995). På senare tid verkar IASB och FASB allt mer föredra det balansorienterade synsättet, vilket också reflekteras i konvergensprojektet på intäktsredovisning (Marton, 2013). Forskare har dock ifrågasatt om det finns tillräckliga underlag för att det balansorienterade synsättet verkligen ger mer användbar information, såsom IASB och FASB hävdar (Kvifte, 2008).

6.1.2 IAS 18 - Regel- eller principbaserad standard

Allmänt brukar IFRS anses vara ett principbaserat regelverk, medan exempelvis FASB:s standarder betraktas som regelbaserade (Benston et al., 2006). Distinktionen mellan ett princip- och regelbaserat regelverk kan dock vara svår att göra och ämnet har varit föremål för mycket forskning och debatt (Bennett, Bradbury & Prangnell, 2006; Nelson, 2003; Schipper, 2003). Bland annat har det föreslagits att principbaserade standarder leder till mer utrymme för professionell bedömning jämfört med regelbaserade diton (Bennett et al., 2006). Detta kan illustreras genom att det i det principbaserade regelverket oftare står "till större del" istället för "över X procent". Detta medför att företagen själva måste göra en professionell bedömning för att avgöra vad "till större del" ska innebära i just deras fall för att informationen ska ge en rättvisande bild (Marton, 2013). Alexander och Jermakovicz (2006) säger följande om de principbaserade standarderna "*In essence it suggests an attempt to tell preparer and auditor not what to do, but how to decide what needs doing.*" (s.134) I kontrast till detta försöker de regelbaserade standarderna att på ett mer direkt sätt berätta just vad som ska göras (Alexander & Jermakovicz, 2006).

IAS 18 kan klassificeras som en principbaserad standard (Epstein & Jermakovicz, 2010). Ett argument för detta är att IAS 18 sägs lämna stort utrymme till professionell bedömning (Wüstemann & Kierzek, 2005). Fördelen med

principbaserade standarder är att det ofta finns användbar information och kunskap inom företaget, som endast framkommer i redovisningen då upprättandet av finansiella rapporter ger utrymme för professionell bedömning (SEC, 2003). Ett annat argument för att IAS 18 är principbaserad är att standarden innehåller väldigt få specifika regler som föreskriver på vilket sätt företagen ska göra, exempelvis i fallet redovisning av flerkomponentsavtal (Epstein & Jermakovicz, 2010). Om den här typen av bristande vägledning förekommer kan det dock resultera i att ekonomiskt liknande transaktioner redovisas på olika sätt. Detta kan i sin tur påverka kvaliteten på intäktsredovisningen och jämförbarheten negativt (DRSC, EFRAG & CNC, 2007; IASB, 2008; SEC 2003).

6.2 Praktisk nivå

6.2.1 Identifiering och separering av komponenter

IASB har själva medgivit att nuvarande standarder på intäktsredovisning är bristfälliga avseende flerkomponentsavtal (Dobler & Hettich, 2006; IASB, 2008). IAS 18.13 föreskriver att det i vissa fall är nödvändigt att separera de ingående komponenterna i en transaktion för att tillämpa kriterierna för intäktsredovisning separat på respektive komponent. IASB (2008) har dock särskilt kritiserat IAS 18.13 då de anser att den innehåller otillräcklig vägledning gällande när och hur ett företag bör göra uppdelningen av komponenter. Avsaknaden av denna typ av vägledning har lett till att företag tolkar standarden på olika sätt (IASB, 2008). Avsaknaden av vägledning för hanteringen av flerkomponentsavtal under IFRS har också kritiserats från andra håll. Wüstemann och Kierzek (2005) visar hur avsaknaden av vägledning kan ge upphov till situationer där bedömningar leder till att en och samma transaktion behandlas på redovisningsmässigt skilda sätt. Nobes (2006) anser dock att Wüstemann och Kierzek (2005) överdriver behovet av bedömningar under IFRS. Nuvarande regelverk har också kritiserats för att inte klara av att hantera framväxten av de nya affärsmodeller som inneburit att komplexa transaktioner och flerkomponentsavtal blivit allt mer vanligt förekommande (DRSC, EFRAG & CNC, 2007). IAS 18 och IAS 11 har däremot påståtts kunna hantera enklare transaktioner på ett tillfredställande sätt (IASB, 2008).

Som en fortsättning på kritiken, att vägledning för hur ett företag ska dela upp en transaktion i olika komponenter inte är tydlig, menar IASB (2008) att man kan tolka IAS 18.17 och 18.19 på olika sätt. IAS 18.17 säger följande: *“Om företaget endast behåller en obetydlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan utgör transaktionen en försäljning och en intäkt redovisas.”* IAS 18.19 föreskriver att: *“Intäkter och kostnader som härrör från samma transaktion eller händelse redovisas samtidigt.”* En del tolkar dessa punkter som att samtliga intäkter från ett flerkomponentsavtal får tas upp vid leverans av första komponenten, i de fall som samtliga komponenter har sålts tillsammans. Andra tolkar de två punkterna som att intäkten för samtliga komponenter måste skjutas upp tills dess att leverans av sista komponenten genomförts (IASB, 2008).

6.2.2 Värdering och allokering av intäkter

IAS 18 innehåller ingen specifik vägledning för hur företagen bör gå tillväga om verkligt värde på någon komponent skulle saknas.

“While it does not provide any specific guidance on how that allocation should be determined, evidence of the fair value is a reliable indicator of the basis on which to make this allocation. In addition, unlike US GAAP, IAS 18 specifies neither the conditions for the determination of fair value nor the consequences of a lack of a fair value for any single element.” (PwC, 2009, s.9)

KPMG (2010) rekommenderar därför att företag tar fram en intern redovisningspolicy att använda som stöd i värderingen av komponenter men säger samtidigt att bedömningssituationer är oundvikliga.

6.2.3 Redovisning av intäkter

Enligt IFRS ska varor redovisas i enlighet med IAS 18.14-19, tjänster enligt IAS 18.20-28 och entreprenadavtal enligt IAS 11. I vissa situationer kan det dock vara svårt att välja huruvida IAS 11 eller IAS 18 ska tillämpas för intäktsredovisning. Det som gör att transaktioner kan redovisas med hänvisning till IAS 11 är att ett företags aktiviteter kan sträcka sig över flera redovisningsperioder (Wüstemann & Kierzek, 2006). Alternativt kan kopplingen vara då ett avtal skraddarsys för en kund, då kan också transaktionen liknas vid de som vanligen sker inom entreprenadavtal (DRSC, EFRAG & CNC, 2007).

Vad som gör att det blir problematiskt att det ibland är svårt att avgöra vilken standard att följa är att det finns inkonsekvenser rörande tidpunkten för intäktsredovisning i nuvarande standarder (Wüstemann & Kierzek, 2006). IAS 11 och IAS 18 har nämligen till viss del olika kriterier som ska uppfyllas för intäktsredovisning. Vid försäljning av varor kräver IAS 18 att det säljande företaget väntar med att intäktsredovisa till dess att betydande risker och förmåner förknippade med ägandet av varan har överförts till köparen (IAS 18.14a). Successiv vinstavräkning vid försäljning av varor tillåts därmed inte under IAS 18. Enligt IAS 11 ska ett företag ta upp intäkter enligt metoden succesiv vinstavräkning, där inkomster redovisas genom hänvisning till färdigställandegrad vid periodens slut (IAS 11.25). IAS 11 säger däremot ingenting om att risker och förmåner ska ha överförts till kund innan dess att en intäkt får redovisas (IASB, 2008).

För att motverka några av dessa svårigheter utfärdades IFRIC 15 - Avtal om uppförande av fastighet, vilken trädde i kraft 1 januari 2009 (IASB, 2008). Enligt EFRAG (2008) löser IFRIC 15 många av problemen i valet mellan IAS 11 och IAS 18. EFRAG (2008) konstaterar dock att osäkerhet kan kvarstå i vissa situationer, vilket leder till att behovet av bedömningar i viss mån består.

En kritik, som inte endast relaterar till när i tiden intäkter ska redovisas men som ändå är relevant för intäktsredovisning i övrigt, är angående upplysningar från företag. IASB (2011) anser att upplysningarna kring intäktsredovisning är allt för standardiserade och därmed inte bidrar till att ge användbar information. Erchinger

och Melcher (2007) påtalar också problemen och hänvisar till en rapport där SEC granskade upplysningar i fler än 100 finansiella rapporter framställda enligt IFRS.

“Examples of those disclosures related to revenue recognition where filers copied paragraphs from IAS 18 Revenue Recognition into the document without any additional specific explanations, particularly related to revenue recognition in conjunction with multiple-element arrangements.” (Erchinger & Melcher, 2007, s.132).

7. Empiri

I detta kapitel redogörs för det empiriska materialet. Kapitlet är indelat enligt ordningsföljden Theta, ReadSoft, Obducat och därefter Deloitte. Under respektive företag är empirin indelad efter uppsatsens frågeställningar.

7.1 Theta

Identifiering och separering av komponenter

I arbetet med intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal börjar företaget med att först och främst separera de ingående komponenterna från varandra. Om ett avtal består av hårdvara, mjukvara och service innebär detta en uppdelning av avtalet i tre separata komponenter. NN säger att det också kan förekomma ytterligare uppdelning, i fler komponenter, beroende på avtalets totala storlek. Exakt hur företaget avgör om en komponent utgör en för liten del av avtalet och därmed inte ska genomgå separering, är enligt NN svårt att säga. Beslut om redovisningsmässig uppdelning av komponenter bygger på en kvalitativ analys enligt NN och blir därmed en bedömning från fall till fall.

Värdering och allokering av intäkter

Värdering av komponenter sker normalt sett genom att Theta tittar på priset som skulle tas för en komponent om den sålts på separat basis. Vissa komponenter säljs dock inte separat utan ingår alltid i flerkomponentsavtal. Enligt NN blir det därför i många fall ett bedömningsarbete att bestämma verkligt värde på komponenter som inte har något egenvärde (även kallat stand-alone value). *“Någon gång får man då göra ett estimat på, vad är så att säga, fair value på denna fristående komponent.”* (NN, personlig kommunikation, 23 april, 2013)

NN tar också upp IFRIC 13 som en källa till vägledning vid intäktsredovisning när egenvärde saknas. NN säger att IFRIC 13 innehåller något slags “multiple element tänkande” men han är dock skeptisk till att tolkningar som är konstruerade för ett speciellt område kan appliceras på helt andra. *“Sedan kan man tycka att ska man skriva en vägledning för flygbonus, som liksom ska påverka väldigt mycket annat, det kan kännas lite konstigt.”* (NN, personlig kommunikation, 23 april, 2013)

Utöver detta använder Theta även internt utarbetade riktlinjer som stöd i bedömningar av verkligt värde på komponenter.

Tidpunkt för redovisning av intäkter

Företaget använder som grundkoncept, för att avgöra när intäkter från försäljning av hårdvara, mjukvara och service ska tas upp, överföring av risker och förmåner som också återfinns i IAS 18. NN, som är IFRS-expert på Theta, påpekar att det

handlar om överföring av kommersiella risker och inte om fysiska risker, vilka på olika sätt går att försäkra sig emot.

Tidpunkten för när intäkter från hårdvaror redovisas styrs av kontraktsvillkoren. Ett vanligt förfaringsätt är att kunden kvitterar i samband med att leverans sker. Därefter skickas ett elektroniskt kvitto från transportören som visar att varan kommit fram. I samband med detta kan Theta redovisa en intäkt. Tidigare använde sig Theta av erfarenhetsmässigt beräknade leveranstider för att komma fram till hur lång tid en leverans krävde och därmed intäktsredovisa i samband med att den beräknade tidsåtgången för transport fullgjorts.

För intäktsföring av mjukvaror blir uppnycklingen avgörande. Det vill säga den punkt i tiden som kunden bedöms ha fått tillgång till mjukvaran. Detta kan exempelvis inträffa i samband med leverans av hårdvara om dessa komponenter levereras tillsammans.

Theta erbjuder även olika typer av servicekomponenter. När servicekomponenter förekommer som del i ett flerkomponentsavtal är det oftast i form av en installationstjänst. Denna komponent intäktsförs till sin helhet efter det att servicen har utförts.

Tidpunkten för intäktsredovisning är av stor betydelse enligt intervjupersonen på Theta. *“Vad som bestämmer intäktsföringen det är en svår och viktig sak, och det är väldigt viktigt att det sker på ett objektiva och neutralt sätt”* (NN, personlig kommunikation, 23 april, 2013). I företagets interna redovisningspolicy finns också specificerat när i tiden som en intäkt ska redovisas. NN påpekar att det nästan är lika fel att redovisa en intäkt för sent som för tidigt, då investerarna måste få en sann bild av företaget. Vidare säger NN att varje område inom redovisning har sin komplexitet och vad gäller intäkter är just själva tidpunkten för redovisning särskilt viktigt att ha koll på.

Vägledning för redovisning av intäkter från flerkomponentsavtal

NN anser inte att det finns speciellt mycket vägledning inom IFRS vad gäller intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal och uttrycker kritik mot nuvarande regelverk. Den främsta kritiken riktar han mot IAS 18. I stort sett är det IAS 18.13, som tar upp hur uppdelningen mellan bland annat tjänster och varor ska gå till, som finns. NN säger att det kan finnas viss vägledning i IAS 11 men att eftersom företaget inte sysslar med entreprenadavtal blir just den standarden inte aktuell i deras fall.

NN berättar att företaget initialt funnit vägledning för hur redovisning av flerkomponentsavtal ska gå till i US GAAP. NN påpekar att de, trots att de till viss del följt US GAAP, givetvis har förvässat sig om att helheten i redovisningen inte strider mot IFRS och då särskilt IAS 18. Företaget har dessutom arbetat upp en egen intern redovisningspolicy som de kallar *Accounting Directives*. NN menar att för större företag som Theta är det en nödvändighet att ha en väl utarbetad policy för intäktsredovisning. Redovisningspolicyn fungerar som en kokbok som ger handgriplig vägledning i bland annat hur uppdelning och värdering av komponenter

ska gå till. Policyn är uppbyggd av anonymiserade kontrakt från den faktiska verksamheten. Dessutom fungerar redovisningspolicyn som en omfattande dokumentation av företagets tillämpning av IFRS. NN menar att det är på grund av att IFRS är ett principbaserat regelverk som just denna handgripliga vägledning är ett måste. Man kan inte söka vägledning i enbart IFRS då detta kan leda till att standarderna på intäktsredovisning tolkas på olika sätt från fall till fall inom företaget. Det är, enligt NN, viktigt att Theta har en gemensam syn på hur principerna ska tolkas. Därför känner också alla ekonomer inom Theta till företagets redovisningspolicy. NN säger också att Thetas revisorer alltid konsulteras för ett godkännande innan någon förändring av företagets redovisningspolicy genomförs. Enligt NN får redovisningspolicyn givetvis inte vara motstridig IFRS. Han säger att detta krav också gäller i de fall som Theta har sökt vägledning i US GAAP.

7.2 ReadSoft

Identifiering och separering av komponenter

Enligt Bertilsson säljs företagets produkter och tjänster som paketlösningar (flerkomponentsavtal). De tre viktigaste komponenterna för ReadSofts del är programvaror, underhållsavtal och konsulttjänster. Eftersom ReadSoft har tre tydliga kärnkomponenter vållar identifieringen och separeringen inga större redovisningsmässiga utmaningar, enligt företagets CFO.

Vid försäljningen av programvaran, som normalt är den största komponenten, ingår alltid underhållsavtal och i princip alltid även olika former av konsulttjänster. I vissa avtal kan, som en mindre komponent, även scanners ingå. Hårdvarukomponenterna är vanligast att de mindre kunderna efterfrågar då de vill ha en komplett lösning med garanti för ett fungerande system.

Mindre komponenter kan i vissa avtal ingå i licensen då mjukvaran behöver kompletteras med mjukvarudelar som köps in av andra företag. Dessa komponenter är enligt Bertilsson så pass små att de varken ökar priset för kund eller intäktsredovisas som en separat komponent. De visar sig bara i redovisningen som en *cost-of-sale*.

Underhållskomponenten består av både support och en uppgradering. ReadSoft förbinder sig att ge stöd till kunden när det uppstår problem med programvaran samt att låta kunden få del av nya uppgraderingar. Support och uppgradering delas därmed inte upp utan säljs och redovisas tillsammans under benämningen underhållsavtal. Bindningstiden för dessa avtal varierar mellan ett till tre år.

Konsulttjänsterna som ReadSoft tillhandahåller kan utgöras av exempelvis utbildning i användandet av deras programvara eller i form av integrering med kundens ERP-system. Bertilsson är dock noga med att poängtera att ReadSoft aldrig säljer dessa konsulttjänster separat utan enbart i samband med försäljning av programvara. Konsulttjänsterna mot slutkund tillhandahåller ReadSoft som regel själva men dessa tjänster kan också genomföras av partners till företaget.

ReadSoft säljer i grunden själva rättigheten att använda deras programvaror men avtalen för detta kan se ut på några olika sätt. I vissa fall säljs rättigheten mot ett engångsbelopp, i form av en licens. I andra fall kan kunden istället hyra programvaran genom "subscriptions" och då löper avtalet på över tiden. Programvaran säljs även som en molnfunktion men i dessa fall köper kunden en tjänst snarare än en programvara, enligt Bertilsson.

Värdering och allokering av intäkter

Värderingen av de enskilda komponenterna sker med utgångspunkt i en internt framtagen prislista där ReadSoft sedan kalkylerar baklänges och bryter ut varje komponent. De tre komponenter som företaget huvudsakligen behöver identifiera och värdera är programvara, underhåll samt konsulttjänster. Företaget ställer sig frågor som: *Hur stor del av avtalet utgörs av licensen för programvaran?* och *Hur stor del är underhåll?* Denna uppdelning av de olika komponenterna och deras respektive värde, är enligt Bertilsson av störst intresse för ReadSoft själva, då kunder i regel mer har intresse av det totala paketpriset och att få en fungerande lösning.

Eftersom Readsoft inte gör någon uppdelning av support och uppgradering i underhållsavtalen, värderas dessa gemensamt som en helhet. För underhållsavtalet finns i grunden en kalkyl men i praktiken används ett procentuellt påslag på licenskostnaden som tagits fram genom en avvägning mellan rådande branschpraxis och vad som kan tänkas rimligt för kunder att betala.

Tidpunkt för redovisning av intäkter

Licenser till programvaror intäktsförs direkt, till fullo, i samband med leverans. Enligt ReadSofts redovisningspolicy räknas licensen som levererad då kunden har fått tillgång till att nyttja den. Mer konkret innebär detta att ReadSoft räknar licensen som levererad när man har skickat ett e-postmeddelande innehållandes licensnyckeln till kunden. Detta leveransbegrepp är av yttersta vikt för hur ReadSoft hanterar intäktsredovisningen enligt Bertilsson. Om ReadSoft inte har skickat ut licensnyckeln redovisar man heller aldrig någon intäkt för programvaran. När kunden väl har fått licensnyckeln har de en teoretisk möjlighet att komma igång med användandet av programvaran och därför betraktas programvaran då som levererad. Bertilsson fortsätter dock med att säga att i praktiken kan utbildning och integrering med kundens system krävas innan dess att programvaran kan köras på allvar. Om ReadSoft istället skulle ha inväntat full implementering och därmed blivit beroende av när kunden körde igång för intäktsredovisning, skulle en situation uppstått som de, tillsammans med deras revisorer, resonerat sig fram till "blivit orimlig". Vissa länder har dock väldigt restriktiva lokala regler. Bertilsson ger exempel på Tyskland där ReadSoft måste invänta ett klartecken från kunden om att samtliga komponenter i avtalet fungerar som de ska innan de kan ta upp intäkten.

I vissa fall innehåller avtalen klausuler som kan påverka intäktsredovisningen. Bertilsson berättar att kunder i vissa fall kan ha krav på att programvaran måste klara av att hantera en viss procent av deras dokument utan felaktigheter, annars ges kunden rätt att häva köpet. I dessa fall redovisar inte ReadSoft någon intäkt

förrän det går att visa att programvaran uppfyller kriterierna i avtalet. Bertilsson säger dock att ReadSoft försöker undvika dessa typer av krav från kunderna så långt det går.

Vid försäljning av underhållsavtal tas intäkten upp genom periodisering av totala inkomsten över löptiden för kontrakten. Bertilsson talar om supportdelen som mer "framåtriktad" och syftar på att intäkten tas upp innan själva arbetet med supporten nödvändigtvis är utförd. Om uppgraderingsdelen säger däremot Bertilsson att det är på precis helt andra hållet. Bertilsson säger att ReadSoft förmodligen är mer försiktiga med intäktsföringen av just uppgraderingar jämfört med vissa andra företag. Han säger att en del företag hanterar uppgraderingsdelen som en förnyelse av licensen och därmed tar upp intäkten i sin helhet direkt, istället för att som ReadSoft periodisera den över löptiden för kontraktet.

I normalfallet väntar ReadSoft med att intäktsföra konsulttjänster tills dess att de har blivit genomförda till fullo. Vid större projekt, där implementering av programvaran kan ta en lång tidsperiod i anspråk, tillämpar dock ReadSoft successiv vinstavräkning för konsulttjänsterna. Vinstavräkningen sker dock endast i den mån som ReadSoft når upp till den färdigställandegrad man planerat för. Detta räknas fram genom att beräknat antal nedlagda timmar tas i förhållande till beräknade totala timmar arbetet kommer ta.

Vägledning för redovisning av intäkter från flerkomponentsavtal

När det gäller intäktsredovisningen vid försäljning av rättigheter, som utgör en stor del av ReadSofts försäljning, upplever Bertilsson nuvarande IFRS som otillräcklig som stöd. Bertilsson menar att andra delar på intäktsredovisning finns ganska bra täckt i IFRS men att just försäljning av rättigheter är oklart. *"Det är enkelt om man har en scanner till exempel, då vet man att nu fysiskt leverar vi den[...] Men när har kunden fått en rättighet?"* (J. Bertilsson, personlig kommunikation, 9 april, 2013)

Bertilsson säger att även företagets revisorer har haft svårt att ge något klart svar på vad som faktiskt gäller enligt IFRS. ReadSoft har dock arbetat fram en stringent redovisningspolicy kring detta som man följer till fullo och som revisorerna är nöjda med, enligt Bertilsson.

Bertilsson poängterar att intäktsredovisning är en viktig fråga som ej får bli godtycklig. Intäktsredovisningen får inte bli en resultatreglerande faktor och särskilt inte i noterade bolag, fortsätter han. ReadSoft har tidigare brottats med frågor relaterade till just intäktsredovisning. Enligt Bertilsson borde grunden vid finansiell rapportering vara att ge en rättvisande och transparent bild. Detta för att ge bästa möjliga information till externa bedömare som exempelvis investerare. Bertilsson säger dock att IFRS ibland har en tendens att komplicera saker och ting. Det blir inte alltid lättare för användarna, även om regelverket är teoretiskt rätt och riktigt. Han uttrycker också sin oro för att i takt med att nya typer av tjänster, som exempelvis molntjänster, uppstår och blir vanligare kommer behovet av bättre vägledning öka ännu mer.

7.3 Obducat

Identifiering och separering av komponenter

Maskinerna som Obducat säljer är ofta anpassade efter den unika kundens önskemål och behov. I avtalen för dessa maskiner ingår leverans, garantiåtaganden och installation. Komponenter som underhåll och uppgraderingar omfattas dock inte av de normala avtalen vid maskinförsäljning enligt Axel Alström som är CFO på Obducat. Om en kund skulle vara intresserad av underhåll eller uppgradering, tecknar Obducat separata avtal med kunden gällande dessa komponenter. Det är endast en liten del av avtalen som utgörs av installationen, vilket gör att de två komponenterna (maskinen och installationen) inte separeras. Garantiåtagandet hanteras genom att boka upp en reserv med en viss procent. Denna löses upp efter två år. Hela avtalet hanteras, enligt Alström, som försäljning av varor.

Värdering och allokering av intäkter

För att värdera olika komponenter använder sig Obducat av en internt framtagen förkalkyl som visar hur mycket exempelvis en maskin kostar. Värderingen sker således utifrån en intern prislista där installationen ofta är en sådan oväsentlig del att den också inkluderas i allokeringen till maskinen.

Tidpunkt för redovisning av intäkter

Obducat tillämpar, enligt Alström, successiv vinstavräkning vid maskinförsäljningar. Undantag är de få tillfällen som en maskin säljs med endast mindre, alternativt helt saknar, konfigurationer efter kundens önskemål. Vid dessa tillfällen redovisas intäkten vid leverans av maskinen. Ledtiden för dessa standardiserade maskiner är korta, ofta en till två månader. I normalfallet används dock successiv vinstavräkning där färdigställandegraden beräknas efter nedlagda utgifter. För att beräkna intäkten tas nedlagda utgifter i förhållande till beräknade totala utgifter för att på så sätt få fram en procentsats som används till totala beräknade intäkter. Ledtiden för dessa kan variera men ligger mellan tre till nio månader.

Vägledning för redovisning av intäkter från flerkomponentsavtal

Policies kring intäktsredovisning vid försäljning av maskiner har arbetats fram redan innan Alström tillträdde posten som CFO. På frågan om det förekommit diskussioner kring vilken standard eller del av standard som bör tillämpas vid intäktsredovisningen från maskinförsäljningar, svarar Alström att man som nytillträd inte vill gå in och rota i policies som sedan tidigare fungerat och fått revisorns godkännande. Alström anger också att revisionsbyrån och dess IFRS-expertyper är viktiga partners eller bollplank om det skulle uppstå funderingar kring tillämpningen av IFRS. Han framhåller också vikten av att behålla en öppenhet mot revisorn och att på ett tidigt stadium lyfta eventuella frågeställningar.

Alström menar att avdelningarna som hanterar försäljningarna hos Obducat inte har regelverket för intäktsredovisning i åtanke vid försäljningsarbetet. Snarare trycker han på att likviditet är viktigt för Obducat, samtidigt som man som säljare

också måste försäkra sig om att man kan uppfylla alla åtaganden i avtalet gentemot kund.

Den viktigaste ledstjärnan för redovisningen hos Obducat, menar Alström, är att få fram en korrekt resultatavräkning och periodisering. Alström menar att det finns viss flexibilitet vad gäller redovisning men att det då gäller att vara hederlig och ha moraltänket i bakhuvudet. I vissa fall kan bedömningar krävas och då menar Alström att man får sätta ner foten och bestämma sig. Särskilt påpekar Alström att verkställande direktörer kan vara extra kreativa och att det då är viktigt, i synnerhet för den ekonomiansvariga, att sätta stopp. Om den ekonomiansvariges roll säger han följande: *“Vi ska kunna regelverket, och då avser jag inte IFRS i första hand, utan det är grundläggande principer. Det är etik, moral och rättvisande bild av läget.”* (A. Alström, personlig kommunikation, 27 mars, 2013)

7.4 Deloitte

Identifiering och separering av komponenter

Enligt kontorschefen Maria Ekelund och redovisningsexperten Sven-Arne Nilsson utgör inte identifieringen och separeringen av komponenter något stort problem hos företagen överlag.

Tidpunkt för redovisning av intäkter

Enligt Ekelund hanterar de flesta företagen intäktsredovisning på ett tillfredsställande sätt. Exempelvis nämns att problemet med om ett företag ska redovisa i enlighet med IAS 11 eller IAS 18 inte är så stort i praktiken. Det område som dock kan identifieras som problematiskt är i sådana fall redovisningen av licens- och royaltointäkter. Ekelund menar att det kan vara så att vissa företag väljer att redovisa hela intäkten från försäljningen vid ett och samma tillfälle medan andra företag väljer att periodisera intäkten över flera redovisningsperioder.

Det är inte själva önskan om att exempelvis ta upp intäkter så tidigt som möjligt som i sig styr redovisningen. Däremot kan företagen anpassa avtalen till viss del så att intäktsföringen både kan ske efter vissa önskemål och inom ramen för vad som är tillåtet, menar Ekelund. Det kan exempelvis ske genom att avtalet byggs upp på ett sådant sätt att när vissa faser är uppfyllda räknas risker och förmåner ha gått över och intäkt för den delen tas upp.

En allmän bild som Ekelund och Nilsson delar är att nystartade företag tenderar att vara mer aggressiva vad gäller att intäktsföra så tidigt som möjligt. Äldre och etablerade företag har ofta väl genomarbetade rutiner och en erfarenhet om vilka intäktsföringsmetoder som varit bra och vilka som varit mindre bra.

Värdering och allokering av intäkter

Rent generellt kan varken Ekelund eller Nilsson säga att redovisningen av flerkomponentsavtal skulle vara ett särskilt utmanande område för rapporterande företag. De nämner dock att värderingen av enskilda komponenter kan vara ett

utmanande problem. Deras erfarenheter är att ekonomiavdelningen på det säljande företaget sällan är involverad när avtal skrivs eller produkter säljs. De avdelningar som är mer direkt involverade i detta arbete är snarare sälj- och produktutvecklingsavdelningar på företagen i fråga. För dessa två avdelningar är det inte särskilt viktigt hur varje enskild komponentvärderas, allting säljs ju som ett paket. Enligt Ekelund och Nilsson stöter därför företag ibland på svårigheter med att få fram pris- och värderingsuppgifter på de komponenter som ingår i ett flerkomponentsavtal.

Vägledning för redovisning av intäkter från flerkomponentsavtal

Både Ekelund och Nilsson menar att det inte finns någon gemensam branschpraxis bland teknikföretag vad gäller intäktsredovisning av flerkomponentsavtal. Snarare är det så att företag arbetar upp egna, skräddarsydda policier som föreskriver hur exempelvis flerkomponentsavtal ska hanteras. Dessa policier kan också ha diskuterats igenom med företagets revisorer. Ekelund poängterar dock att de slutgiltiga besluten ligger hos de rapporterade företagen. Genom att skapa en redovisningspolicy, arbetar också företagen fram rutiner för hur intäktsredovisningen ska gå till. Enligt Ekelund finns det dock en viss risk med en överdriven tro på existerande rutiner och policier. Ett tänkbart problem är att en nyttillträdd CFO fortsätter i samma spår som tidigare och inte alls reflekterar över vilka redovisningsmetoder som företaget faktiskt bör använda sig av. Detta problem kan exempelvis uppstå om ett företags verksamhet på något sätt förändrats jämfört med situationen när policierna etablerades.

Enligt Nilsson förekom det tidigare att teknikföretag sökte vägledning i det mer detaljerade US GAAP. Detta fenomen har dock blivit ovanligare med åren och nu ser man sällan att företag hänvisar direkt till US GAAP, avslutar Nilsson.

8. Analys

I detta kapitel analyseras det empiriska materialet med utgångspunkt i den redovisningsteori och normgivning som presenterats tidigare i uppsatsen. Analysen är disponerad efter uppsatsens frågeställningar och syftar till att redogöra för teknikföretagens hantering av flerkomponentsavtal. Vägledningen i nuvarande IFRS kommer analyseras löpande under övriga delar i kapitlet

8.1 Identifiering och separering av komponenter

Identifiering och separering av komponenter är inget större problem i praktiken, åtminstone inte vad gäller för företagen vi undersökt. IFRS har kritiserats för att sakna vägledning i frågan om hur separering och identifiering av komponenter ska gå till (IASB, 2008; Wüstemann & Kierzek, 2005). Denna kritik har även getts uttryck för i intervjuer med företagen. Trots detta verkar företagen klara av att separera och identifiera komponenter i de flesta fall. För att hantera denna fråga söker företagen i första hand stöd i deras interna redovisningspolicies. I många fall består företagens flerkomponentsavtal av tydligt definierade komponenter, som relativt enkelt kan hanteras av redovisningspolicyn. Vi kunde inte finna att något företag tillämpade vägledningen i IFRIC 18 som stöd i identifiering och separering av komponenter. I normalfallet tycks den direkta vägledningen för identifiering och separering således återfinnas i redovisningspolicyn snarare än direkt i IFRS.

Trots att företags redovisningspolicies framstår som viktiga för intäktsredovisningen kan de vara svåra att få inblick i. Det är i regel företagen själva och deras revisorer som vet exakt vad bedömningarna bygger på. För externa intressenter kan det exempelvis vara svårt att veta hur företag avgör när en komponent ska bedömas som för liten att delas upp i en enskild komponent. Vår erfarenhet efter granskning av årsredovisningar överlag är att upplysningarna, särskilt om hanteringen av flerkomponentsavtal, i regel är standardiserade och att de inte ger uttömmande information för läsaren. Det vill säga att företagen ibland tycks kopiera vissa stycken rakt av från IAS 18 och placera i årsredovisningen. Ett påstående om att företaget redovisar enligt verkligt värde är i vår mening inte så betydelsefullt om det inte vidare förklaras vilka metoder och bedömningar som ligger bakom. Detta är också i enlighet med kritiken från SEC som refereras till i Erchinger och Melcher (2007).

I vår undersökning framkom det att vissa flerkomponentsavtal, av mer komplex karaktär, inte kan hanteras direkt av redovisningspolicyn. När vägledning för identifiering och separering varken står att finna i IFRS eller i den interna policyn, förlitar sig företagen på professionella bedömningar. I Thetas fall kan mer omfattande uppdelning än vanligt behövas när företaget bedömer detta som lämpligt. Vid intervjun med ReadSoft framgick att de gjort bedömningen att separeringen av support och uppgradering inte ska göras utan ska behandlas som en enda komponent. Intervjupersonen på ReadSoft uttryckte också att det finns andra teknikföretag som istället väljer att slå ihop uppgradering och licens till en

redovisningsmässig komponent. Detta kan ses som ett exempel på hur bedömningar relaterade till separering och identifiering kan påverka tidpunkten för intäktsredovisning. Att behandla underhålls- och licenskomponenten som en enda komponent kan potentiellt leda till att en större del av intäkterna redovisas i ett tidigare skede.

Vi kan således se att bedömningar om vad som ska behandlas som en separat komponent kan resultera i olika utfall. Att bedömningssituationer uppstår är ingen överraskning om man ser till innehållet i IAS 18. Den principbaserade IAS 18 hänvisar på flera ställen till att just bedömningar kan bli nödvändiga vid intäktsredovisning. Kritiker säger att förekomsten av professionell bedömning kan försämra jämförbarheten mellan företags finansiella rapporter (SEC, 2003). Samtidigt påstår andra att information och kunskap som finns inom företagen, endast synliggörs i de finansiella rapporterna när det finns utrymme för just bedömning (IASB, 2008). Om det ska tolkas som positivt eller negativt att professionell bedömning förekommer, tycks till viss del bero på om man föredrar regel- eller principbaserade standarder (Bennett et al., 2006; SEC, 2003).

En viktig del av IAS 18 vad gäller identifiering och separering av komponenter, är IAS 18.13 och bedömningen av den ekonomiska innebörden. Sättet på vilket företagen identifierar och separerar komponenter anser vi tyder på att företagen tar hänsyn till IAS 18.13. Även om företagen själva inte talar om just ekonomisk innebörd har begreppet ändå betydelse. Stöd för att den ekonomiska innebörden har betydelse visas genom att företagen separerar komponenter överhuvudtaget. Dock har vi sett exempel som vi uppfattar som ett mindre hänsynstagande till detta i fall där flera mindre komponenter behandlats som en enda.

Enligt publikationer från revisionsbyråer, exempelvis KPMG (2010), kan intäktsredovisning av flerkomponentsavtal uppfattas som en helt och hållet linjär process. Det vill säga, i teorin föregår identifiering och separering både värdering och fastställande av tidpunkt för intäktsredovisning (se även figur 5.1). Vår uppfattning är dock att det sällan går att göra en sådan klar uppdelning i praktiken. Identifieringen och separeringen av komponenter går ihop med och överlappar värderingen och allokeringen av intäkter. Intervjupersonen på Theta nämnde bland annat svårigheterna med att uppskatta verkligt värde på de komponenter som inte säljs på separat basis. Om det är svårt att värdera en komponent är det även svårt att behandla komponenten som ett enskilt redovisningselement, det vill säga att separera den från övriga komponenter. Vår studie pekar således på att det finns ett samband och beroende, i alla riktningar, mellan identifiering, värdering och tidpunkt för intäktsredovisning.

8.2 Värdering och allokering av intäkter

Vid enklare transaktioner, där de ingående komponenterna även säljs separat, verkar värdering till verkligt värde inte vålla några större problem. Det mest problematiska för företagen tycks vara att uppskatta verkligt värde på sådana komponenter som ej säljs separat. Vi kan även konstatera att företagen använder sig av olika metoder för att uppskatta verkligt värde på vissa typer av komponenter.

IAS 18 föreskriver inte i vidare detalj hur värdering till verkligt värde av komponenter ska gå till, utan vägledning kan sökas på annat håll. Således blir övriga delar av IFRS och företagens redovisningspolicys viktiga redskap även vid värderingen och allokeringen av intäkter. ReadSoft bestämmer verkligt värde på deras underhållskomponent genom att titta på branschpraxis och vad konkurrenter tar för pris för liknande typ av tjänst. ReadSoft använder sig dessutom av en intern prislista för vägledning i frågor som rör värdering av komponenter. Även Obducat och Theta har interna dokument till hjälp i dessa frågor. Theta söker även vägledning i IFRIC 13 när de inte kan uppskatta verkligt värde på annat sätt. Theta är för övrigt det enda företaget som explicit säger att man tittar på IFRICs för vägledning i frågor som rör redovisningen av flerkomponentsavtal.

Det visade sig att mentaliteten angående att söka vägledning i IFRS skiljde sig markant åt mellan företagen. Obducat sökte inte i någon större utsträckning vägledning i IFRS på egen hand, utan gick snarare via sin revisionsbyrå. Theta, som är ett betydligt större företag, sökte dock vägledning i både IFRICs och US GAAP. Detta tyder på att det kan finnas ett samband mellan storleken på företagen och antalet redovisningskällor företagen söker vägledning i.

8.3 Tidpunkt för redovisning av intäkter

Företagen anser att den viktigaste frågan för hanteringen av flerkomponentsavtal är den som rör tidpunkten för redovisning av intäkter. Att just tidpunkten betraktas som det centrala, är en åsikt som företagen i studien delar med syftet i IAS 18. *“Den viktigaste frågan vid redovisning av intäkter är att fastställa när den ska redovisas i rapporten över totalresultat.”* (IAS 18)

I intervjuerna med Deloitte respektive ReadSoft, framkom det att intäktsredovisning av mjukvarulicenser kunde vara problematisk under IFRS. I vår undersökning kan vi ändå se att ReadSoft och Theta, som också säljer mjukvarulicenser, sköter intäktsredovisningen av denna komponent på likartade sätt. Vid försäljning av en fysisk vara kräver IAS 18.14(a) att betydande risker och förmåner har överförts för att intäktsredovisning ska få ske. Under IFRS räknas normalt riskerna och förmånerna förknippade med en fysisk vara att ha övergått till kunden i samband med leverans av varan i fråga (Epstein & Jermakovicz, 2010). I vår undersökning använder sig både ReadSoft och Theta av just leveranstillfället som kritisk punkt för intäktsföring, även vid försäljning av mjukvarulicenser (som inte är fysiska varor). I likhet med Deloitte (2011) noterar vi att det inte finns någon konkret vägledning i IFRS på detta område. IAS 18.29 säger inte mer än att intäkten ska redovisas när den är sannolik och tillförlitligt mätbar. Trots kritiken så tyder ovanstående på att företagen löser problematiken genom att resonera i termer av kritisk punkt även när det gäller mjukvarulicenser.

Intäktsredovisningen av varor uppfattade vi som relativt oproblematiskt där leveransen av varan är central för att avgöra när intäkten redovisas. Problematiken med att välja att redovisa enligt IAS 11 eller IAS 18 var heller inget som direkt påtalades av företagen. Vid intervjun med Obducat framkom det dock att företaget hanterar sina maskinförsäljningar som försäljning av varor. Eftersom Obducat

tillämpar successiv vinstavräkning vid dessa tillfällen ställer vi oss frågande till påståendet. Under IFRS är successiv vinstavräkning endast tillåten med hänvisning till andra situationer, såsom vid utförande av entreprenaduppdrag (IAS 11.25-26) eller tjänsteuppdrag (IAS 18.20-21). Eftersom företaget tillämpar successiv vinstavräkning förutsätter vi att det egentligen är andra delar av IFRS som tillämpas.

Vad gäller intäktsredovisningen av tjänstekomponenter uttrycker inte företagen att det föreligger någon större problematik. Obducat har inga tjänstekomponenter som del i flerkomponentsavtal, utan hanterar dessa som separata avtal. Däremot behandlar både ReadSoft och Theta tjänster i deras respektive flerkomponentsavtal. ReadSoft och Theta intäktsredovisar normalt tjänsteuppdrag efter att dessa har blivit genomförda. Vid större projekt tillämpar ReadSoft dock successiv vinstavräkning enligt IAS 18.20. IFRS ger utrymme för båda dessa alternativ och vi kan därför inte se att de olika tillvägagångssätten skulle innebära att intäktsföring av tjänsteuppdrag skulle vara problematiskt i praktiken. Man kan istället se det som ett uttryck för att företagen ibland bedömer att mindre projekt inte är tillräckligt väsentliga för att avräkna successivt.

Även för frågan om när en intäkt ska redovisas kan vi se att de olika stegen flyter samman. Identifieringen och separeringen av komponenter får konsekvenser för tidpunkten för redovisning av intäkter. Detta beror på att IFRS behandlar tidpunkten för redovisningen på olika sätt beroende på om komponenten bedöms som en vara, tjänst eller licens. Hur komponenten behandlas är beroende på företagets bedömning, som dock ska överensstämma med IFRS.

9. Slutdiskussion

I detta avslutande kapitel presenteras uppsatsens slutsatser. Dessutom diskuteras och värderas uppsatsens resultat. Kapitlet avslutas med förslag på fortsatt forskning inom området.

9.1 Slutsatser & Diskussion

Syftet med uppsatsen var att beskriva och analysera hur svenska teknikföretag hanterar intäktsredovisning av flerkomponentsavtal enligt IFRS. Vår studie visar att enbart IFRS i sig inte ger företagen tillräckligt med stöd för att hantera intäktsredovisningen av flerkomponentsavtal. I de fall företagen bedömer att vägledningen i IFRS är otillräcklig, har vi sett att hanteringen av intäktsredovisningen kompletteras genom en kombination av främst tre olika verktyg. Vi fann att dessa tre var interna policies, revisorers råd och företagens egna professionella bedömningar.

Studien visar att de intervjuade företagens interna redovisningspolicies har stor betydelse för redovisningen av flerkomponentsavtal. Samtliga tre teknikbolag samt revisionsbyrå gav uttryck för att interna policies är viktiga redskap i redovisningsarbetet. Förekomsten av interna policies ska dock inte ses som ett tecken på att företagen bortser från IFRS. Vår uppfattning är snarare att företagen försökt omvandla den principiella vägledningen i IFRS till mer konkreta riktlinjer i den interna policyn. Att företagen söker stöd i egna redovisningspolicies är också i linje med vad som tidigare har rekommenderats av KPMG (2010) och Wüstemann och Kierzek (2006). En intern redovisningspolicy ställer samtidigt krav på att företagsledningen kontinuerligt reflekterar över de redovisningsmetoder som används. Utvecklingen av en ny produkt eller tjänst kan medföra att företaget tvingas anpassa sin affärsmodell. Vid ett sådant tillfälle måste det rapporterande företaget ställa sig frågan: Är den gamla redovisningspolicyn förenlig med det nya sättet att göra affärer på? För att den interna policyn ska fungera korrekt är det således ett krav att redovisningsansvariga håller sig à jour med företagets verksamhet. För en bransch så innovativ och dynamisk som teknikbranschen kan detta krav antas särskilt relevant att uppnå. Risker med att i allt för stor utsträckning förlita sig på interna policies kan således vara att företag redovisar på ett sätt som inte är förenligt med gällande normgivning.

Med tanke på att policydokumenten är just interna dokument fick vi tyvärr inte möjlighet att granska dessa i detalj. Vi hade även önskat att genomföra intervjuer med ett par företag till, för att få en än mer omfattande bild över hanteringen av flerkomponentsavtal bland teknikföretag. Vi anser trots detta att vi genom intervjuerna fått en god inblick i hur företag resonerar i dessa frågor.

Vi har även upplevt att det finns skillnader i hur aktivt företagen själva söker vägledning i frågor som rör flerkomponentsavtal. Vissa företag tycks lita främst på

redan etablerade policies som blivit granskade och fått klartecken av revisorn. Andra företag kompletterar och söker på egen hand ytterligare källor, såsom IFRIC 13 och US GAAP. Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal är således ett område som företagen i varierande grad avsätter resurser till. Resultaten i vår studie tyder på att större företag, i högre utsträckning än mindre företag, undvarar dessa resurser till redovisningen av flerkomponentsavtal. Ett rimligt antagande är att större företag har bättre organisatoriska förutsättningar, men även mer press på sig att lämna upplysningar, och därav lägger större resurser på den här typen av frågor. Vi vill dock betona att endast tre teknikföretag har intervjuats i studien, vilket påverkar möjligheterna att generalisera slutsatserna.

Vid intervjuerna framkom att företagets revisorer i olika grad involverats vid både utformning och granskning av policies för flerkomponentsavtal. Det väcktes då en fråga hos oss, visserligen något utanför uppsatsens syfte, rörande lämpligheten av att de som granskar är samma som rådfrågas. Beskrivningar som "partner" och "bollplank" förekom när de intervjuade företagen berättade om revisorernas roll. Trots att vi inte har detaljkunskap om graden av inflytande som revisorerna utövar, kan vi konstatera att risken för att de besitter dubbla roller existerar.

Vid vissa intervjuer framkom dessutom att företagets revisorer i sin tur fått söka stöd på annat håll, till exempel i frågor rörande redovisningen av licensintäkter. Vi anser att detta är värt att notera som ytterligare ett tecken på att vägledningen i IFRS inte är helt oproblematisks att tolka. Vår reflektion av detta är att om en standarduppsättning är så svårtolkad att till och med de som ska granska efterlevnaden av den inte är helt bekväma med innehållet, kan det vara ett tecken på att standarduppsättningen är i behov av förändring.

Under vår studie har vi sett att företag i vissa situationer varken kan få tillräcklig vägledning i IFRS, från revisorer eller från den interna policyn. I dessa fall måste företagen göra professionella bedömningar. Det är trots allt så att IFRS i huvudsak är principbaserad och därför är behovet av att göra bedömningar naturligt. Dock kan man diskutera vilket av att följa principer eller att följa regler som är mest lämpligt för att ge användbar information till externa intressenter. Företagens användning av interna policies tyder på att det finns ett behov av konkreta riktlinjer vid intäktsredovisningen. Vi ställer oss frågan om en principbaserad standarduppsättning är lämplig när företag ändå verkar skapa sina egna regler. Även om dessa interna regler är inom ramen för IFRS, är risken att alla företag gör på helt olika sätt. Detta kan leda till att det blir svårt för externa intressenter att tolka informationen som ges av företagen utifrån vad IFRS säger, särskilt om upplysningarna är bristfälliga. Om alla företag ändå söker konkreta riktlinjer att följa, hade kanske en regelbaserad standarduppsättning varit mer lämplig. Då hade all vägledning (i den bästa av världar) funnits tillgänglig för både företag och intressenter, direkt i standarduppsättningen. Vi inser dock att regelbaserade standarder är svåra att utforma så att de passar alla olika typer av företag och verksamheter på samma gång. Vi kommer därför, likt Nelson (2003), fram till att det blir en fråga om att utforma en standard med en lämplig avvägning mellan regler och principer. "[A] key to accurate communication is striking the right balance

between providing enough rules to communicate clearly and not so many rules that practitioners are overwhelmed.” (Nelson, 2003, s.100)

Såsom IFRS är uppbyggt idag kan intäktsredovisning sägas bygga på både ett resultat- och balansorienterat synsätt. Kritiker menar att blandningen av influenser från de båda synsätten i IFRS är roten till många problem inom intäktsredovisning (DRSC, EFRAG & CNC, 2007; Wüstemann & Kierzek, 2005). Även om inte företagen pratar i dessa teoretiska termer när de framför sin kritik, instämmer vi i att den konceptuella grunden för intäktsredovisning är i behov av förbättring. Ett gemensamt synsätt hade åtminstone inte minskat företagens möjlighet att falla tillbaka på en och samma grund när bedömningar krävs. Snarare hade det underlättat för företagen att föra ett likvärdigt resonemang om intäktsredovisning i dessa fall.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att studiens slutsatser drar åt två håll. Å ena sidan uttrycker företagen visst missnöje över IFRS hantering av flerkomponentsavtal med beskrivningar som “bristande vägledning” och “komplicerat”. Vi fann dock inget tydligt mönster i företagens kritik mot regelverket. Vad företagen upplever som bristfälligt i IFRS varierar beroende på verksamhet och vilken typ av komponenter som företagen kombinerar i sina avtal. Å andra sidan tycks företagen, genom en kombination av policies, revisorers råd och bedömningar, klara av att hantera dessa upplevda brister i IFRS. Detta har gett oss en bild av ett snårigt redovisningslandskap där företagen navigerar efter bästa förmåga med ovanstående verktyg som stöd. Konvergensprojektet mellan FASB och IASB har bland annat som syfte att ta bort inkonsekvenser, skapa tydlighet och underlätta jämförbarheten. Vi välkomnar därför detta projekt men sluter oss till att konstatera att endast framtiden kan utvisa om det kommer medföra några förbättringar och håller oss därför försiktigt optimistiska.

9.2 Förslag till fortsatt forskning

I dagens värld utvecklas ständigt nya typer av produkter och tjänster. Inom teknikbranschen är ett exempel på detta så kallad *cloud computing* eller molnteknik. Molnteknik ska möjliggöra en ökad flexibilitet och effektivitet i användningen av IT-resurser och termen *moln* fungerar som en metafor för det komplexa nätverk som ska göra detta möjligt. Detta medför också förändringar i hur teknologi säljs och konsumeras. Vi tycker därför det vore intressant att studera intäktsredovisningen av dessa molntjänster, och även utreda om nuvarande normgivning ger tillräcklig vägledning på området.

Det pågående konvergensprojektet mellan IASB och FASB kommer att påverka intäktsredovisningen för många företag. Ett förslag på vidare forskning är att utreda vilka åtgärder företag vidtar under implementeringsfasen av den nya standarden. Ett annat intressant ämne relaterat till projektet kan vara att, efter implementeringen, studera vilka effekter det har fått på intäktsredovisning.

Ytterligare ett förslag på vidare forskning är att undersöka revisorns dubbla roll som både granskare och rådgivare, speciellt vid utformning av intäktsredovisningspolicies.

Referenslista

Alexander, D., & Jermakowicz, E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42, (2), 132-164.

Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori: -policy och -praxis*. Malmö: Liber ekonomi.

Backman, J. (2008). *Rapporter och uppsatser (2 uppdaterade och utök. uppl.)* Lund: Studentlitteratur.

Bennett, B., Bradbury, M. & Prangnell, H. (2006). Rules, principles and judgments in accounting standards. *Abacus*, 42, (2), 189-204.

Benston, G. J., Bromwich, M., & Wagenhofer, A. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 42, (2), 165-188.

Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Malmö: Liber ekonomi.

Cairns, D. (2006). The use of fair value in IFRS. *Accounting in Europe*, 3(1), 5-22.

Cooper, D. J., & Morgan, W. (2008). Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22, (2), 159-178.

Deloitte. (2011). *Software Revenue Recognition. A Roadmap to Applying ASC 985-605*. Tillgänglig 2013-05-21 på: www.iasplus.com/en/publications/us/roadmap-series/software-revenue-recognition-2014-a-roadmap-to-applying-asc-985-605/at_download/file

Dichev, I. D. (2008). On the Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 22, (4), 453-470.

Dobler, M., & Hettich, S. (2006). Rethinking Revenue Recognition – Critical Perspectives on the IASB's Current Proposals. *Munich Business Research, Paper 3*.

DRSC, EFRAG & CNC. (2007). *Revenue Recognition – A European Contribution*. (Discussion Paper). Bryssel: EFRAG.

DRSC, EFRAG & CNC. (2009). *Revenue Recognition – A European Contribution*. (Summary of Comments). Bryssel: EFRAG.

EFRAG. (2007). *IFRIC Draft Interpretation D21 Real Estate Sales*. (Comment letter). Bryssel: EFRAG.

EFRAG. (2008). *EFRAG's Endorsement Advice Letter on IFRIC 15: Adoption of IFRIC Interpretation 15 Agreements for the Construction of Real Estate*. (Endorsment Advice Letter). Bryssel: EFRAG.

Epstein, B. J., & Jermakowicz, E. (2010). *Wiley IFRS 2010 interpretation and application of International Financial Reporting Standards*. Hoboken: Wiley

- Ernst & Young. (2012). *Revenue from contracts with customers - the revised proposal*. Tillgänglig 2013-05-06 på:
[www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_Revenue_from_contracts_with_customers/\\$FILE/Applying_IFRS_Revenue_from_contracts_with_customers.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_Revenue_from_contracts_with_customers/$FILE/Applying_IFRS_Revenue_from_contracts_with_customers.pdf)
- Erchinger, H., & Melcher, W. (2007). Convergence between US GAAP and IFRS: Acceptance of IFRS by the US Securities and Exchange Commission (SEC). *Accounting in Europe*, 4, (2), 123-139.
- Falkman, P. (2004). Redovisningens teoretiska kaos. *Balans*, nr 2, 41-44.
- FAR akademi. (2012). *IFRS-volymer 2012 (9 uppdaterade uppl.)*. Stockholm: Far akademi.
- FASB. (2008). *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. (Discussion Paper). Norwalk: FASB.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1992). *Accounting theory (5th ed)*. Homewood: Irwin.
- Hägg, I., & Hedlund, G. (1979). Case studies in accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 4, (1-2), 135-143.
- IASB. (2002). *Newsletter of the International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC Update*. (Newsletter). London: IASB.
- IASB. (2008). *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. (Discussion Paper). London: IASB.
- IASB. (2011). *Revenue from contracts with customers*. (Exposure Draft). London: IASB.
- IASB. (2013a). *IASB Update February 2013*. (Update). Tillgänglig 2013-05-06 på:
http://media.ifrs.org/2013/IASB/February/IASB%20Update_Feb_2013_PDF.pdf
- IASB. (2013b). Webbplats. Tillgänglig 2013-04-08 på: www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Pages/Revenue-Recognition.aspx
- IASB (2013c). *Who we are and what we do*. (Presentation). Tillgänglig 2013-05-06 på: www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf
- Kam, V. (1986). *Accounting theory*. New York: Wiley.
- KPMG. (2008). *IFRS for Technology Companies: Closing the GAAP?* Tillgänglig 2013-03-14 på: www.kpmginstitutes.com/ifrs-institute/insights/2008/pdf/ifrs-tech-companies-closing-gaap.pdf
- KPMG. (2010) *IFRS Practice Issues: Transfers of assets from customers*. Tillgänglig 2013-05-13 på:
www.kpmg.com/Ca/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/IFRS-Practice-Issues-Transfer-of-assets-from-customers.pdf

- KPMG. (2011). *New on the Horizon: Revenue from contracts with customers*. Tillgänglig 2013-05-03 på: www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/New-on-the-Horizon/Documents/NOTH-revenue-from-contracts-a.pdf
- KPMG. (2012). *New on the Horizon: Revenue Recognition for Technology Companies*. Tillgänglig 2013-05-03 på: www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/ILine-of-Business-publications/Documents/NOH-revenue-technology-companies.pdf
- Kvifte, S. (2008). Revisiting the Concepts: Time to Challenge the Asset-Liability View. *Australian Accounting Review*, 18, (1), 81-92.
- Marton, J. (2012). Inblick: Innehållet är viktigare än ramen. *Balans*, nr 11, 26-27.
- Marton, J. (Red.) (2013). *IFRS - i teori och praktik (3 uppl.)*. Stockholm: Sanoma utbildning
- McKinnon, J. (1988). Reliability and Validity in Field Research: Some Strategies and Tactics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1, (1), 34-54.
- Nelson, M. W. (2003). Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. *Accounting Horizons*, 17, (1), 91-104.
- Nobes, C. (2006a). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting & Business Research*, 36, (3), 233-245.
- Nobes, C. (2006b). Revenue recognition and EU endorsement of IFRS. *Accounting in Europe*, 3, (1), 81-89.
- Nobes, C. (2012). On the Definitions of Income and Revenue in IFRS. *Accounting in Europe*, 9,(1), 85-94.
- Nobes, C., & Parker, R. H. (2012). *Comparative international accounting (12th ed)*. Harlow: Pearson.
- Obducat. (2013). *Årsredovisning för Obducat 2012*.
- Paton, W. A., & Littleton, A. C. (1940). *An introduction to corporate accounting standards*. American Accounting Association. Sarasota: Fla.
- Permsjö, J., & Pettersson, E. (2011). *Intäktsredovisning inom Telekom - I avsaknad av normativ vägledning för avtal innehållande flera komponenter*. (Examensarbete). Lunds universitet, Ekonomihögskolan, Företagsekonomiska institutionen. Tillgänglig 2013-05-09 på: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordId=1979902&fileId=2436038>
- PwC. (2007). *IFRIC 13 - Accounting for customer loyalty programmes*. Tillgänglig 2013-05-06 på: www.pwc.com/gx/en/retail-consumer/pdf/ifric13_final_low.pdf

- PwC. (2008). *A shifting software revenue recognition landscape? Insights on potential impacts of IFRS and US GAAP convergence*. Tillgänglig 2013-03-14 på: www.pwc.com/en_GX/gx/technology/pdf/shiftingsoftware.pdf
- PwC. (2012a). *IFRS and US GAAP: Similarities and differences*. Tillgänglig 2013-05-17 på: www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/publications/assets/ifrs-and-us-gaap-similarities-and-differences-2012.pdf
- PwC. (2012b). *Expert Access Seminar Series: Revenue Recognition*. Tillgänglig 2013-05-06 på: www.pwc.com/ca/en/emerging-company/publications/pwc-revenue-recognition-2012-04-en.pdf
- ReadSoft. (2013). *Årsredovisning för ReadSoft 2012*.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory (Rev. 5th ed)*. London: Thomson.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in finance and accounting (2nd ed)*. London: Thomson.
- Schipper, K. (2003). Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17, (1), 61-72.
- Schipper, K., Schrand, C., Shevlin, T., & Wilks, T. (2009). Reconsidering Revenue Recognition. *Accounting Horizons*, 23, (1), 55-68.
- SEC. (2003). *Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System*, SEC, July 2003.
- Solomons, D. (1995). Criteria for Choosing An Accounting Model. *Accounting Horizons*, 9, (1), 42-51.
- Sprouse, R. T. (1978). The importance of earnings in the conceptual framework. *Journal of Accountancy*, 145, (1), 64-71.
- Wirth, O. (2009). *Die Bilanzierung von Mehrkomponentengeschäften nach HGB, IFRS und US-GAAP*. Wiesbaden: Gabler Verlag.
- Wüstemann, J., & Kierzek, S. (2005). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting In Europe*, 2, (1), 69-106.
- Wüstemann, J., & Kierzek, S. (2006). True and fair view revisited – a reply to Alexander and Nobes. *Accounting in Europe*, 3, (1), 91-116.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: design and methods (4th ed)*. London: SAGE.
- Ödman, P. J. (2003). Hermeneutik och forskningspraktik. I Gustavsson, B. (Red.), *Kunskapande metoder*. Lund: Studentlitteratur

Bilaga 1 – Lösningförslag MultiTekno

De övergripande principiella riktlinjerna som ska uppfyllas för intäktsredovisning enligt IAS 18 är:

- Intäkter och kostnader ska gå att beräkna på ett tillförlitligt sätt
- Det ska vara sannolikt att ekonomiska fördelar tillfaller företaget (till följd av en transaktion i detta fall)

MultiTekno kan inte avgöra hur intäkten ska redovisas med enbart ovanstående kriterier som stöd. Därför måste företaget i nästa steg, i linje med IAS 18.13, undersöka om några av komponenterna i avtalet ska genomgå separering, det vill säga behandlas som enskilda redovisningsobjekt.

I det här fallet identifierar MultiTekno fyra separata komponenter: (1) Dator, (2) Mjukvarulicens, (3) Support & Utbildning samt (4) Installation. MultiTekno gör bedömningen att support och utbildning ska behandlas som en gemensam komponent eftersom de även säljer support och utbildning som en integrerad tjänst i andra fall. I flerkomponentsavtalet ingår dessutom installation av datorn. MultiTekno bedömer att installationen utgör en ganska obetydlig del av avtalet och företaget har heller aldrig misslyckats med att utföra en installation. Därför kan företaget ta upp intäkten från datorn efter att denna levererats, trots att installationen ännu inte har utförts (se annars begränsningen i IAS 18.16c). MultiTekno vill dock inte ta upp intäkten avseende installation för tidigt och väljer därför att behandla den som en egen komponent. Även datorn och mjukvaran separeras i detta steg (se tabell 1.1).

Tabell 1.1 Komponenter som identifierats och separerats

Komponent
Dator
Mjukvarulicens
Support & Utbildning
Installation

I nästa steg ska avtalsersättningen fördelas över komponenterna som har identifierats. I detta fall säljer MultiTekno komponenterna separat och vet därav vad verkligt värde på var och en är. Företaget använder sig här av *the relative fair value method* (IFRIC 13), vilken innebär att avtalsersättningen på 490 fördelas enligt komponenternas relativa verkliga värden (se tabell 1.2).

Tabell 1.2 Allokering av avtalsersättning till respektive komponent

Komponent	Försäljningspris	Verkligt värde	Belopp att allokera
Dator	200	200	192,2
Mjukvarulicens	100	100	96,1
Support & Utbildning	180	200	192,2
Installation	10	10	9,6
Totalt	490	510	490

Det avslutande steget för MultiTekno är att bestämma tidpunkten för redovisning av intäkter - revenue recognition. Företaget måste därför tillämpa kriterierna för intäktsredovisning separat på varje komponent.

Dator

Intäkten från datorkomponenten redovisas i samband med överföring av risker och förmåner (IAS 18.14). Detta bedöms ha skett i samband med leveransen den 1 december 20x1.

Mjukvarulicens

Intäkten redovisas när kunden har fått tillgång till mjukvarulicensen (IAS 18.29). MultiTekno har inte några kvarvarande åtaganden för mjukvaran efter leverans. I exemplet antas kunden ha fått tillgång till denna i samband med leveransen den 31 januari 20x2.

Support & utbildning

Support och underhåll periodiseras och intäkten avräknas successivt över de två åren (IAS 18.13 & IAS 18.20-21).

Installation

Intäkten från genomförandet av installationen redovisas när tjänsten har blivit utförd den 31 januari 20x2 (IAS 18.20).

Intäkt att redovisa på balansdagen 31 dec 20x1 blir således:

192,2 för datorn och $(192,2/24)*1= 8$ för support och utbildning, vilket totalt blir 200,2 (se tabell 1.3). Övriga intäkter från försäljningen tillämpas i enlighet med kriterierna i IAS 18 efter att dessa uppfylles för respektive komponent.

Tabell 1.3 Sammanställning över MultiTeknos hantering

Datum för leverans/utförande	Komponent	Belopp att allokera	Tidpunkt för redovisning	Intäkt att redovisa den 31 dec 20x1	Exempel på vägledning i IFRS
1 dec år 20x1	Dator	192,2	Leverans	192,2	IAS 18.14
31 jan år 20x2	Mjukvarulicens	96,1	Leverans	-	IAS 18.29 & IAS 18 appendix 20
1 dec år 20x1 - 1 dec år 20x3	Support & Utbildning	192,2	Successivt	8,0	IAS 18.13 & IAS 18.20-21
31 jan år 20x2	Installation	9,6	Efter utförandet	-	IAS 18.20, IAS 18.16c
	Totalt	490		200,2	

Intäktsredovisning av flerkomponentsavtal kan medföra att företagen måste utvärdera situationen genom både en kvalitativ och en kvantitativ analys. I vissa fall kan företagen även behöva komplettera ovanstående analyser med professionella bedömningar. Därför är lösningen presenterad här endast en möjlig variant och listan på alla de överväganden som behöver göras är heller inte uttömmande. Nedan följer dock en förenklad checklista över hur problematiken har hanterats i detta case.

- (1) Bestäm vilka komponenter som möter de principiella kriterierna för separering i IAS 18.13.
- (2) Fördela avtalsersättningen (intäkterna) enligt komponenternas verkliga värden.
- (3) Kriterierna för intäktsredovisning (revenue recognition) tillämpas slutligen separat på de komponenter som separerades i steg (1).

Bilaga 2 – Intervjuguide

Flerkomponentsavtal

- Hur kan ett typiskt flerkomponentsavtal se ut i er verksamhet?
- Var finner ni vägledning för hur ni ska gå tillväga vid intäktsredovisning av flerkomponentsavtal?
- Är det något med redovisningen av flerkomponentsavtal som ni anser särskilt utmanande?
- Har ni några synpunkter på nuvarande regelverk inom intäktsredovisning (och särskilt vad gäller flerkomponentsavtal)?

Specifika utmaningar

- Hur går ni tillväga för att identifiera och värdera olika komponenter i ett flerkomponentsavtal?
- Hur har ni resonerat kring bestämmandet av när den kritiska punkten infaller för intäktsredovisning? Anser ni att det finns någon typ av komponent som denna bedömning är särskilt komplicerad för?

Bilaga 3 – Artikel

Redovisning av flerkomponentsavtal

- *Man tager vad man haver*

Redovisning. **Det föråldrade regelverket för intäktsredovisning hänger inte med när dagens affärsverksamheter utvecklas. Problemet är i högsta grad relevant för företag i teknikbranschen som ofta säljer avtal med flera komponenter. När reglerna för intäktsredovisning av dessa avtal visar sig otillräckliga gäller det för företagen att göra det bästa av situationen.**

Den största och viktigaste posten i företags årsredovisningar är ofta intäkter. Därför tror de flesta att detta är en post som företagen har full koll på. Det räcker dock med att skrapa lite på ytan för att inse att intäkter kan vara ett komplicerat ämne. Svårigheterna som företagen handskas med rör bland annat frågorna om en intäkt överhuvudtaget ska redovisas, hur stor den ska vara och när den ska tas upp.

Nya affärsmodeller

Utmaningarna med att redovisa intäkter kan kopplas till utvecklingen av företags affärsmodeller. Dessa bygger allt mer på att produkter och tjänster säljs tillsammans i olika paketlösningar. På engelska benämns vanligtvis den här typen av erbjudanden för *multiple-element arrangements* eller *multiple deliverables*. *Flerkomponentsavtal* är

en svensk översättning som brukar användas vid motsvarande tillfällen. För teknikbranschen är utvecklingen mot flerkomponentsavtal särskilt påtaglig. Vem har inte köpt en mobiltelefon tillsammans med ett abonnemang eller en dator med tillhörande operativsystem? Det nya sättet att göra affärer på ställer också nya krav på företagets redovisning. Företagen måste fundera över vilka komponenter som ingår i deras avtal och på vilket sätt komponenterna ska redovisas för att överensstamma med gällande redovisningsregler.

Regelverket

Sedan år 2005 följer alla noterade företag i Sverige de internationella redovisningsreglerna *International Financial Reporting Standards* (IFRS). IFRS har dock kritiserats för att vara inkonsekvent och endast ge svag vägledning i frågor som rör redovisningen av avtal med flera komponenter. Vissa kritiker menar att problemet beror på att redovisningsreglerna är föråldrade och därför inte klarar av att hantera den nya ekonomins affärsmodeller. De flesta intressenter är ovetande om problematiken och vilka effekter det kan få på företagets årsredovisningar. Ett regelverk som uttalat ska harmonisera och minska skillnader i redovisningen visar sig i dagsläget medföra en del frågteen.

En av de potentiella riskerna med felaktig redovisning är att företag redovisar intäkter för tidigt, innan det råder rimlig säkerhet att de kommer få betalt. För att parafrasera Arthur Levitt, före detta ordförande för amerikanska Security and Exchange Commission, så är detta jämförbart med att korka upp champagnen innan segern har säkrats.

Verktygen

IFRS är ett så kallat principbaserat regelverk. Detta innebär att IFRS sällan föreskriver detaljerade regler för hur en situation ska redovisas, utan snarare innehåller mer övergripande principer för rapporterade företag att följa.

En studie som undersöker teknikföretags hantering av flerkomponentsavtal visar att framför allt tre verktyg används som stöd vid redovisning av intäkter. De tre verktyg som används är interna policies, revisorers råd samt professionella bedömningar. Av dessa tre källor för vägledning i företagets redovisning är interna policies den viktigaste. Dessa policies arbetar företagen upp för att få mer konkret vägledning än vad riktlinjerna i IFRS erbjuder. Ett uppenbart problem är dock att dessa, för företagen, viktiga interna policies är just interna. För externa intressenter blir problemet särskilt påtagligt om företagen inte lämnar

tillräckligt informativa upplysningar om tillämpningen av policyn.

Många teknikbolag tar dessutom hjälp av sina revisorer. De kallas ofta för partners eller bollplank av företagen. Skulle hjälpen från revisorerna inte vara tillräcklig ändå, blir det upp till företagen att göra professionella bedömningar. Frågan är om information som externa intressenter får ta del av blir mer eller mindre värdefull när företagen ges större utrymme för dessa bedömningar.

Framtiden

För att svara på kritik och rätta ut frågetecken har de två stora normgivarna inom redovisning, IASB och FASB, sjösatt ett konvergensprojekt för att tydliggöra och förbättra intäktsredovisningen. De gemensamma reglerna beräknas träda i kraft för rapportperioder med start 1 januari 2017. Det återstår alltså att se om konvergensprojektet kommer underlätta för företagen och i förlängningen ge externa intressenter ett ännu bättre underlag för beslutsfattande. Tills dess konstaterar vi att intäktsredovisning är en stor källa till debatt. Som det ser ut idag är redovisningslandskapet snårigt och svårframkomligt men företagen tager vad de haver. Med kartan policyn i ena handen och kompassen revisorn i andra navigerar de sig fram så gott de kan.