



Arkivnummer: \_\_\_\_\_

LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan  
Företagsekonomiska Institutionen

FEKP90  
Företagsekonomi -  
*Examensarbete på Civilekonomprogrammet*

VT 2011

# INTÄKTSREDOVISNING INOM TELEKOM

*I avsaknad av normativ vägledning för avtal  
innehållande flera komponenter*

**Författare:**

Jesper Permsjö  
Erik Pettersson

**Handledare:**

Niklas Sandell

# FÖRORD

Först och främst vill vi ge ett stort tack till Niklas Sandell, vars handledning har varit till stor hjälp vid genomförandet av uppsatsen!

Vi vill också rikta ett stort tack till respondenterna på telekombolagen och revisionsbyråerna. Tack för att ni tog er tid, utan er hade genomförandet av uppsatsen inte varit möjligt.

Lund, 2011-05-13

Jesper Permsjö

Erik Pettersson

# SAMMANFATTNING

- Uppsatsens titel:** Intäktsredovisning inom telekom – I avsaknad av normativ vägledning för avtal innehållande flera komponenter
- Seminariedatum:** 2011-05-20
- Ämne/kurs:** FEKP90, Företagsekonomi – Examensarbete på Civilekonomprogrammet, 30 högskolepoäng (30 hp).
- Författare:** Jesper Permsjö, Erik Pettersson
- Handledare:** Niklas Sandell
- Fem nyckelord:** Intäktsredovisning, telekom, flerkomponentsavtal, separering, fördelning av avtalsersättning
- Syfte:** Syftet är att kartlägga och analysera hur noterade telekombolag, verksamma i Sverige, redovisar flerkomponentsavtal. Vidare utreds huruvida det finns behov av ökad vägledning i IFRS för detta redovisningsområde. Avslutningsvis sammankopplas dessa två dimensioner med vilka upplysningar som lämnas och vilken påverkan organisations specifika interna faktorer har.
- Metod:** Ett kvalitativt synsätt har använts för att genom dokument- och intervjustudie med telekombolag, samt intervjustudie med revisionsbyråer, uppnå uppsatsens syfte.
- Teoretiska perspektiv:** Det teoretiska ramverket består av begrepp och principer inom intäktsredovisning, samt internationella redovisningsnormer.
- Empiri:** Empirin består av material inhämtat från telekombolagens årsredovisningar, samt intervjuer med telekombolag och revisionsbyråer.
- Slutsatser:** Vi fann stöd för att vägledningen kring redovisning av flerkomponentsavtal utifrån IFRS inte är bristfällig och det gick att påvisa att redovisningen i praktiken är något annorlunda jämfört med standardernas ordagranna lydelse. Avslutningsvis gick det att påvisa att företagets storlek har betydelse för redovisning av flerkomponentsavtal, såväl som för tillhörande upplysningar.

# SUMMARY IN ENGLISH

- Title:** Revenue recognition in the telecom - In the absence of normative guidance for multiple-element arrangements
- Seminar date:** 20/05/2011
- Course:** Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS).
- Authors:** Jesper Permsjö, Erik Pettersson
- Advisor/s:** Niklas Sandell
- Five key words:** Revenue recognition, telecom, multiple-element arrangements, separation, allocation of arrangement consideration
- Purpose:** The aim is to identify and analyze how listed telecom companies, active in Sweden, account for multiple-element arrangements. Furthermore investigates whether there is a need for an increase in guidance under IFRS for this accounting issue. Ultimately, these two dimensions are linked with the information provided and the impact of organization-specific internal factors.
- Methodology:** A qualitative approach was used to obtain documents and interview studies with telecom companies, and interviews with accounting firms, to achieve the purpose for this thesis.
- Theoretical perspectives:** The theoretical framework consists of concepts and principles of revenue recognition, and international accounting standards.
- Empirical foundation:** The empirical foundation consists of materials collected from the telecom companies' annual reports, and interviews with telecom companies and accounting firms.
- Conclusions:** We found evidence to support that the guidance for accounting of multi-element arrangements under IFRS is sufficient, and it was possible to demonstrate that accounting in practice is somewhat different from the literal wording in the standards. Ultimately, it was possible to demonstrate that a company's size is important for accounting of multiple-element arrangements, as well as for the disclosed information.

# INNEHÅLLSFÖRTECKNING

<b>FÖRKORTNINGAR .....</b>	<b>6</b>
<b>1 INLEDNING.....</b>	<b>7</b>
1.1 BAKGRUND .....	7
1.2 PROBLEMATISERING .....	8
1.3 SYFTE.....	10
1.4 UPPSATSENS DISPOSITION .....	11
<b>2 METOD .....</b>	<b>12</b>
2.1 UPPLÄGG.....	12
2.2 ANSATS .....	13
2.3 LITTERATUR .....	14
2.4 DOKUMENTSTUDIE.....	15
2.5 INTERVJUSTUDIE.....	17
2.6 GENERALISERING.....	18
2.7 TROVÄRDIGHET.....	19
<b>3 BEGREPP OCH PRINCIPER.....</b>	<b>20</b>
3.1 ÖVERSÄTTNINGSPROBLEMATIK.....	20
3.2 DEFINITION AV INKOMST .....	21
3.3 DEFINITION AV INTÄKT .....	22
3.4 REDOVISNING OCH RAPPORTERING AV INTÄKTER.....	23
3.5 CENTRALA REDOVISNINGSPRINCIPER .....	25
<b>4 REGELVERK.....</b>	<b>28</b>
4.1 IFRS.....	28
4.2 US GAAP .....	33
4.3 SKILLNADER OCH LIKHETER MELLAN FÖRESTÄLLNINGSRAMARNA.....	34
<b>5 FLERKOMPONENTSAVTAL .....</b>	<b>36</b>
5.1 BESKRIVNING AV BEGREPPET .....	36
5.2 FORSKNING OCH STANDARDUTVECKLING INOM FASB OCH IASB .....	37
5.3 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING UNDER IFRS .....	40
5.4 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING UNDER US GAAP .....	44
<b>6 DOKUMENTSTUDIE.....</b>	<b>49</b>
6.1 TABELLENS UPPBYGGNAD .....	49
6.2 PRINCIPER.....	51
6.3 FÖRSÄLJNING AV VAROR .....	51
6.4 FÖRSÄLJNING AV TJÄNSTER.....	52
6.5 FLERKOMPONENTSAVTAL.....	52
<b>7 INTERVJUSTUDIE .....</b>	<b>56</b>
7.1 REVISIONSBYRÅER .....	56
7.2 TELEKOMBOLAGEN .....	60
<b>8 ANALYS .....</b>	<b>63</b>
8.1 PRINCIPER OCH KRITERIER.....	63
8.2 EMPIRISKT MATERIAL.....	65
8.3 FÖRETAGSSTORLEK OCH UPPLYSNINGAR .....	70
8.4 ANALYTISK HYPOTES.....	72
<b>9 SLUTSATS .....</b>	<b>73</b>
9.1 UPPSATSENS RESULTAT .....	73
9.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING .....	74

<b>BILAGA 1 – INTERVJUGUIDE REVISIONSBYRÅER.....</b>	<b>79</b>
<b>BILAGA 2 – INTERVJUGUIDE TELEKOMBOLAG.....</b>	<b>81</b>
<b>BILAGA 3 – ARTIKEL.....</b>	<b>83</b>

# FÖRKORTNINGAR

<b>ASC</b>	Accounting Standards Codification
<b>ASU</b>	Accounting Standards Updates
<b>CON</b>	Concepts Statement
<b>EITF</b>	Emerging Issues Task Force
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>IAS</b>	International Accounting Standards
<b>IASB</b>	International Accounting Standards Board
<b>IFRIC</b>	International Financial Reporting Interpretations Committee
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Standards
<b>SEC</b>	Securities and Exchange Commission
<b>TPE</b>	Third Party Evidence
<b>US GAAP</b>	United States Generally Accepted Accounting Principles
<b>VSOE</b>	Vendor-Specific Objective Evidence

# 1 INLEDNING

---

*Kapitlet introducerar ämnet med en berättelse om inköp av en mobiltelefon och abonnemang och vilka frågor angående intäktsredovisning som då kan uppkomma. Detta väcker frågeställningar som sedan utvecklas och till slut landar i en problematisering, vilken kretsar kring intäktsredovisningsproblem med flerkomponentsavtal inom telekombranschen. Vårt syfte med uppsatsen är att kartlägga och analysera hur noterade telekombolag, verksamma i Sverige, redovisar flerkomponentsavtal och om det finns behov av ökad vägledning. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.*

---

## 1.1 BAKGRUND

Gunnar är en glad 78-årig pensionär bosatt i en stad i södra Sverige, med ett stort intresse för camping, som han delar med sin fru Karin. Hans barnbarn börjar nu komma upp i övre tonåren, vilket gör att de återigen har börjat intressera sig för sina far- och morföräldrar. För att underlätta att bibehålla kontakten med sina barnbarn, även då Gunnar och Karin är ute med husvagnen, föreslog ett av barnbarnen att de borde införskaffa en mobiltelefon. Sagt och gjort, Gunnar som är en pigg pensionär går redan nästkommande dag till en mobiltelefonskedja för att köpa en mobiltelefon. Väl inne i butiken hittar han en telefon som verkar intressant, betalar för den och går ut. Gunnar, som tidigare arbetat som ekonomiassistent, funderar över om hans inköp blir en intäkt för butiken, om hela beloppet kan ses som en intäkt och när detta i så fall blir en intäkt.

När Gunnar sedan kommer hem upptäcker han att ett abonnemang behövs för att kunna ringa med telefonen, något han inte tänkte på när han var i butiken. Han går därför tillbaka. Efter att ha diskuterat med säljaren, kommer de överens om ett abonnemang till Gunnar. Han binder upp sig på 24 månader för 199 kronor per månad, ett belopp han även får ringa för. Även denna gång funderar Gunnar över intäkten för mobiltelefonskedjan. Han betalade ju inget direkt, men samtidigt garanterade han att operatören får ett inflöde av minst 199 kronor per månad i två år. Är detta en intäkt för operatören och i så fall är det en intäkt idag eller vid ett senare tillfälle?

Några dagar senare ringer en glad Gunnar till sitt barnbarn Anna med sin nya telefon och berättar om inköpet. Anna, som tidigare extraarbetat på en liknande mobiltelefonskedja, berättar att hon tycker att det är konstigt att han köpte telefonen och abonnemangen separat. Hon menar vidare att denna telefon borde ha ingått vid tecknandet av abonnemanget. Gunnar och Anna går därför tillbaka till butiken några dagar senare. Säljaren som Gunnar tidigare hade pratat med är inte i butiken men butikschefen är tillgänglig. Anna diskuterar med



butikschefen och påstår att Gunnar minsann borde ha fått telefonen på köpet vid tecknande av abonnemanget. Butikschefen, som är väldigt mån om företagets kundrelationer, håller helt och hållet med Anna. Butikschefen ger därför pengarna tillbaka till Gunnar för telefonen, avslutar det gamla abonnemanget och tecknar ett nytt likadant abonnemang där samma mobiltelefon ingår. Men nu blir Gunnar väldigt fundersam. Får företaget redovisa en intäkt för telefonen trots att den ingick i abonnemanget? Han funderar också på när denna intäkt i så fall ska redovisas för telefonen och för abonnemanget och vilket belopp som ska hänföra sig till respektive komponent.

## 1.2 PROBLEMATISERING

Som den lättsamma berättelsen i bakgrunden illustrerar finns flera, mer eller mindre komplexa, situationer då intäktsredovisning ställer till problem. Huvudsakligen är det tre frågeställningar som återkommer i berättelsen; har det överhuvudtaget uppstått någon intäkt och vad består denna av (OM/VAD), tidpunkten då denna ska redovisas (NÄR) och till vilket belopp som intäkten ska upptas (HUR MYCKET).

### 1.2.1 OM/VAD

Först måste det utredas om det överhuvudtaget ska redovisas en intäkt, det vill säga har något presterats som gör att en intäkt ska redovisas? Om svaret är ja måste det fastställas vad det är som har presterats, eller alternativt om det hänför sig till att en tillgång har ökat i värde. Dessa scenarion ger uttryck för de två synsätten som finns för när en intäkt ska redovisas (Kam, 1986). Det första är att en prestation ska ha utförts. Det andra innebär att även en orealiserad värdeökning kan ses som en intäkt.

### 1.2.2 NÄR

Inte heller är det någon självklarhet vid vilken tidpunkt en intäkt ska redovisas. Speciellt komplicerat blir det när en prestation sträcker sig över flera redovisningsperioder. Ska successiv vinstavräkning användas, eller ska all intäkt redovisas vid slutförandet och realisationen? Även när en prestation består av ett flertal kritiska moment, uppstår det frågor. En är när intäkten med tilläckligt stor sannolikhet kommer att infalla. Som bakgrunden exemplifierar, finns det ett flertal tidpunkter då man kan redovisa en intäkt och olika redovisningsprinciper kan ge olika svar. En intäkt kan redovisas före prestationen, till exempel vid ingående av avtalet, under prestationen, efter prestationen, delvis under prestationen, eller vid en helt annan tidpunkt (Schroeder & Clark, 1998).

### 1.2.3 HUR MYCKET

Vidare följer problematiken om vilket belopp som ska intäktsredovisas. Intäkten är oftast det pris som kunden betalar för varan eller tjänsten, dock inte alltid. En situation som kan uppkomma är att betalningen fördröjs till den grad att det belopp som inbetalas i framtiden

inte är värt lika mycket som när intäkten egentligen intjänades (Kam, 1986). Orsaken till detta är att pengar har ett tidsvärde, vilket innebär att en krona idag är värd mer än en krona imorgon.

#### 1.2.4 INTÄKTSREDOVISNINGSPROBLEM INOM TELEKOMBRANSCHEN

Företag har speciellt under det senaste decenniet till viss del ställts inför nya typer av intäktsgenererande aktiviteter. Dagens kunder efterfrågar i högre utsträckning integrerade produkter och lösningar, vilket har medfört att företag har kommit att anpassa sig till detta. Själva anpassningen har gett upphov till nya former av modeller för hur företag genererar intäkter, vilket i sin tur har resulterat i relativt komplexa och svårhanterliga redovisningsproblem avseende intäkter (Weinstein & Yocabozzi, 2010).

Mycket av standardutvecklingen, såväl som forskningen, har koncentrerats till ett i litteraturen vedertaget begrepp, nämligen ”multiple-element arrangements”. I svenska ordalag finns det ingen direkt tillämpbar översättning. Närmast ligger flerkomponentsavtal, alternativt flera komponenter inom samma avtal, vilket är benämningar som i stor utsträckning kongruerar med International Financial Reporting Standards (IFRS:s) syn och definition. Redovisning av dessa typer av avtal och arrangemang har visat sig vara komplext. Det går att spåra till allmänna intäktsredovisningsfrågor som om en intäkt ska redovisas, när den i sådana fall ska redovisas och avslutningsvis hur mycket som ska redovisas. Ett flerkomponentsavtal innehåller som namnet antyder flera komponenter. Dessa komponenter kan vara produkter och/eller tjänster, vilka ska utföras i olika sekvenser eller vid olika tidpunkter. En viktig fråga som alltid är aktuell vid dessa typer av avtal eller arrangemang är huruvida det går att separera komponenterna till enskilda redovisningsenheter. Separering medför generellt en tidigare intäktsredovisning, då man inte behöver invänta utförandet, eller eventuellt färdigställandet, av den sista komponenten inom avtalet (Samsvick, 2002; Weinstein & Yocabozzi, 2010).

Telekombranschen är en högaktuell bransch i detta sammanhang. Vanligt förekommande är tillhandahållande av en gratis, eller kraftigt subventionerad, mobiltelefon i samband med tecknande/förlängning av ett abonnemang. Frågor uppkommer kring hur detta avtal ska redovisas, det vill säga hur man först och främst bestämmer om det rör sig om enskilda redovisningsobjekt och vid fallet att detta fastslås, hur den totala avtalsersättningen fördelas mellan objekten (KPMG, 2010). Utöver exemplet finns det dock en mångfald av andra, än mer komplexa, flerkomponentsavtal.

Användande företag, såväl som revisorer och andra berörda parter, har länge efterfrågat mer vägledning inom ämnet. Forskning inom ämnet har varit relativt sällsynt inom sfären för International Accounting Standards Boards (IASB:s) räckvidd, dock har det varit mer frekvent inom sfären för Financial Accounting Standards Board (FASB) (Samsvick, 2002). En stor del av forskningen om flerkomponentsavtal har aktualiserats i samband med att FASB har släppt ny vägledning kring ämnet. Samsvick tog upp ämnet i anslutning till att Emerging Issues Task Force (EITF) släppte EITF 00-21. Han lyfte fram att den nya vägledningen skulle innebära en stor förändring för rapporterade företag enligt United States Generally Accepted

Accounting Principles (US GAAP). Rupert (2010) och Weinstein och Yacobozzi (2010) presenterar forskning inom området i anslutning till att EITF 00-21 ersätts av EITF 08-1, med verkan från 2010 och framåt. Författarna ser den nya standarden som revolutionerande i form av att fler komponenter nu kommer att kunna separeras i flerkomponentsavtal, resulterande i tidigarelagd intäktsredovisning och en bättre återspeglning av företags transaktioner och ekonomiska verksamhet. De argumenterar dock för att detta går hand i hand med ökade krav på upplysningar, vilket kan medföra stora interna kostnader.

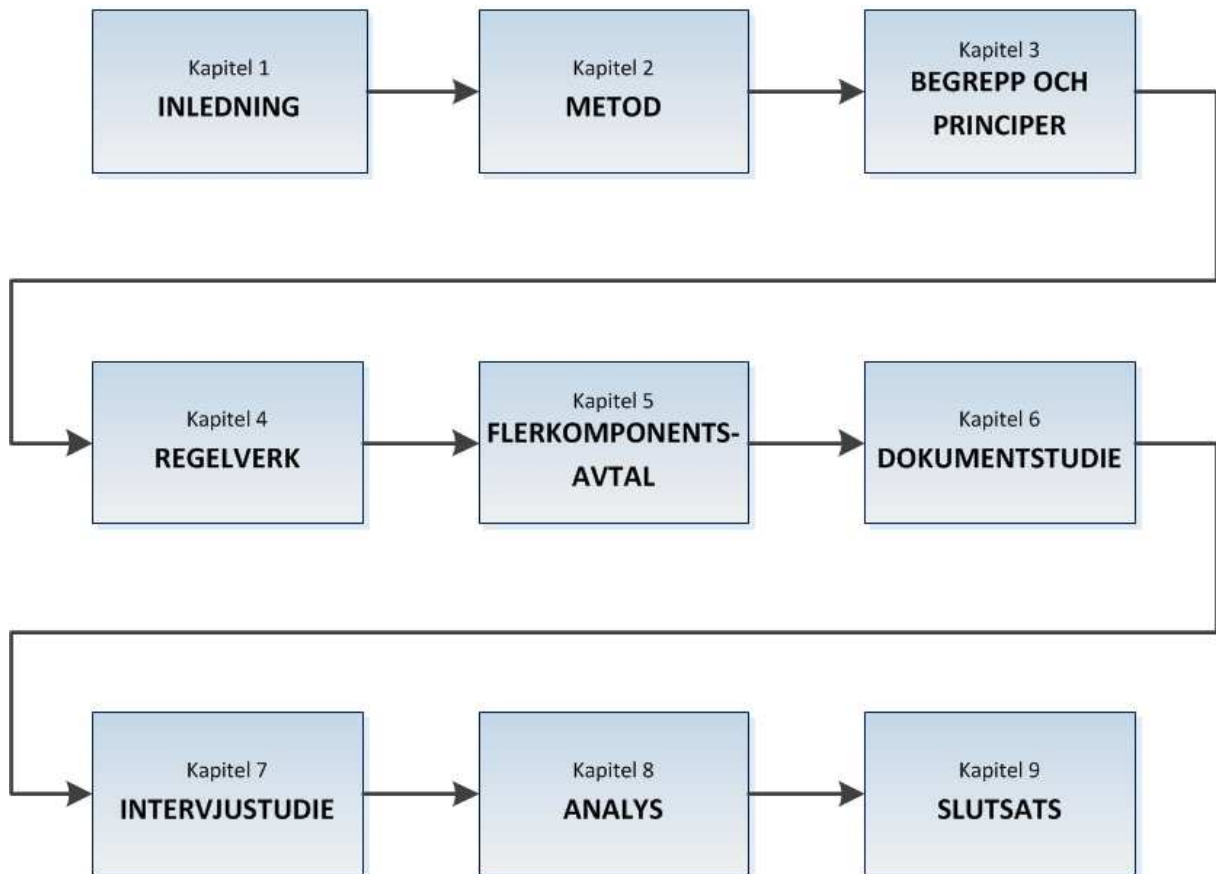
Som nämnts har redovisningsområdet inte varit lika framåtskridande inom sfären för IASB:s räckvidd. Det har varken skrivits kring, eller utvecklats specifik vägledning kring flerkomponentsavtal. Vad som dock har utvecklats är ett antal IFRICs, bland annat IFRIC 13 IFRIC 18, vilket är vägledningar för hur man ska tolka och redovisa komplexa och svårtolkade ämnen. Dessa IFRICs utgör nu en utgångspunkt för utvecklandet av redovisningsprinciper och kan genom analog tillämpning användas för redovisning av flerkomponentsavtal, trots att de inte är direkt tillämpbara, samt inte heller direkt riktar sig till telekombranschen (KPMG, 2010).

Till följd av den ovanstående framställningen står två saker klart. Nummer ett är att det ofta är svårt att redovisa komplexa flerkomponentsavtal. Nummer två är att standardutvecklingen och forskningen har sett väldigt olika ut för de två ledande normgivarna FASB och IASB. Att det sedan är företagen som i stor utsträckning efterfrågat förbättrad vägledning under FASB, tyder på svårigheterna att hantera ämnet i praktiken (Rupert, 2010). Det råder delade meningar om huruvida det är bäst att ha en normativ vägledning för redovisning av flerkomponentsavtal, vilket är fallet i US GAAP, eller om IFRS:s tillvägagångssätt byggt på principer är bättre. Vad som dock står klart är att avsaknaden av explicit vägledning kring ämnet för IFRS-rapporterande företag, har medfört en hantering av intäktsredovisning inom telekombranschen som inte är konsekvent (KPMG, 2010). Vidare har hanteringen av flerkomponentsavtal lyfts fram som en, av fyra, bidragande anledning till företagandet av konvergensprojektet inom intäktsredovisning, mellan FASB och IASB (IASB, 2010). Vi finner det relevant att utreda hur telekombolag i Sverige, noterade på NASDAQ OMX Stockholm, resonerar och redovisar dessa typer av flerkomponentsavtal. Huruvida de gör det utifrån ett strikt IFRS-baserat perspektiv, eller hämtar influenser från US GAAP, har legat till grund för uppsatsens syfte.

### 1.3 SYFTE

Syftet är att kartlägga och analysera hur noterade telekombolag, verksamma i Sverige, redovisar flerkomponentsavtal. Vidare utreds huruvida det finns behov av ökad vägledning i IFRS för detta redovisningsområde. Avslutningsvis sammankopplas dessa två dimensioner med vilka upplysningar som lämnas och vilken påverkan organisationsspecifika interna faktorer har.

## 1.4 UPPSATSENS DISPOSITION



# 2 METOD

---

*Detta kapitel förklarar tillvägagångssättet för uppsatsen. Först presenteras upplägget av texten, följt av vilken ansats som tagits. Använd litteratur, hur denna har hittats samt använts presenteras under en egen rubrik. Vidare beskrivs tillvägagångssättet för dokumentstudien och intervjustudien. Här redogörs urvalet, upplägget etcetera samt varför empirin utformats som den gjort. Avslutningsvis diskuteras uppsatsens grad av generalisering och trovärdighet.*

---

## 2.1 UPPLÄGG

För att introducera ämnet intäktsredovisning valde vi en något annorlunda bakgrund, i form av "story-telling". Detta gav oss möjlighet att tidigt konkretisera frågor och problemområden och förhoppningsvis väcka ett intresse hos läsaren.

Intäktsredovisning kan verka enkelt men desto djupare man går in i ämnet och desto mer man börjar ifrågasätta, ju fler frågetecken uppkommer. Att fokus föll på telekombranschen hade sina orsaker i att vi uppmärksammat problem, såväl inom forskningen (PwC, 2009; Weinstein & Yocabozzi, 2010) som bland användande företag och revisionsbyråer. Problematiken härstammade från avtal som ingåtts vid en viss tidpunkt men som inkluderade flera komponenter, både i form av produkter och/eller tjänster, vilka skulle levereras eller utföras vid olika tidpunkter. Att kunna tolka och analysera hur svenska IFRS-rapporterande telekombolag hanterade och redovisade denna typ av avtal och arrangemang fann vi intressant. Då det saknas explicit vägledning och inte heller skrivits så mycket kring detta inom sfären för IFRS, mestadels av forskningen sker i USA, gjorde att vi identifierade ett område där vår uppsats kunde utgöra ett bidrag.

Ett viktigt moment i vårt tillvägagångssätt var att börja med att studera intäktsredovisning generellt för att kunna skapa oss kunskap och förståelse. Först vid tillgodogörande av grundläggande förståelse kunde vi gå vidare och koncentrera oss på flerkomponentsavtal, vilket kom att utgöra kärnpunkten för vår analys. Genom att utgå från en generell bild av intäktsredovisning, följt av mer detaljerad information om flerkomponentsavtal, ville vi underlätta för läsaren att skaffa sig samma grundförståelse för ämnet som vi själva skaffade oss.

Kapitel 3 och 4 presenterar teoretiska referensramar och kan ses som uppsatsens grund. Generellt för uppsatser som rör redovisningsregler är att de inte i samma utsträckning tar upp speciell teori inom redovisning, mest på grund av avsaknaden och tillämpbarheten av sådan. Orsaken är att redovisning består av lagar, standarder, principer, samt ett antal postulat. Kapitel 3 Begrepp och principer ger läsaren en grund att utgå ifrån och att bilda sig en

uppfattning om redovisning och framförallt intäktsredovisning. Noterbart med kapitlet är att vi har valt att skilja det från hur standardsättare och lagstiftare ser på intäktsredovisning. Delvis har detta varit svårt, då nyare litteratur även behandlar vad exempelvis den amerikanska standardsättaren FASB skriver. Att urskilja olika författares åsikter och vad som är standardsättarnas har varit problematiskt.

Att ta upp vilka standarder och rekommendationer som är aktuella är nödvändigt. Genom att vi helt försökt att skilja kapitel 3 från vad som är skrivet i standarderna, har vi ett separat kapitel där vi förklarar var standardsättarna IASB och FASB står. Läsaren kan då genom sin kunskap inhämtad från kapitel 3, förstå den starka kopplingen som nämnt kapitel har till kapitel 4. Kopplingen i sig är inget konstigt då även standardsättarna IASB och FASB utgår från vedertagna och konventionella redovisningsprinciper. Lång, utdragen och detaljerad beskrivning av redovisningsstandarder är i vårt tycke något som kan dra ner läsvänligheten för en uppsats. Vi har därför valt att koncentrera oss på specifika punkter, vilka har direkt koppling till flerkomponentsavtal och generell intäktsredovisning.

Enligt IAS 8 punkt 12 får man lov att ta hjälp av regelverk, med liknande föreställningsram, för vägledning inom ett redovisningsområde som inte är tillräckligt berört inom IFRS. Intäktsredovisning enligt US GAAP beskrivs generellt, både hur FASB:s föreställningsram ser på intäktsredovisning och hur dess standarder är utformade, vilket påvisar att grunden för intäktsredovisning i US GAAP överrensstämmer med IFRS:s syn.

Avseende kapitlet som förklarar, illustrerar och konkretiserar avtal som innehåller flera komponenter, har vi behövt göra avvägningar och ställningstaganden. Två anledningar är den relativt fåordiga behandlingen av ämnet under IFRS och att forskningen utanför USA har varit relativt begränsad. Ett flerkomponentavtals komponenter och transaktioner är ofta också komplexa vilket kräver omdöme från ledningens sida. US GAAP har därför behövt appliceras då regelverket innehåller mer information om flerkomponentsavtal. Vägledningen i detta regelverk är betydligt mer normativ och utförlig, kombinerat med att delar av forskningen kretsar kring den nyligen kodifierade Accounting Standards Codification (ASC) 605-25, ändrad genom Accounting Standards Updates (ASU) 2009-13. Uppsatsen har dock ett IFRS-fokus och samtliga undersökta företag redovisar enligt IFRS. Det är därför inte relevant att utförligt redogöra för specifika standarder i US GAAP avseende flerkomponentsavtal. En generell bild måste ändå presenteras eftersom svenska telekombolag kan ha influerats av regelverket.

## 2.2 ANSATZ

Som metod i uppsatsen använde vi ett kvalitativt synsätt med kvalitativ data. Fokus var att kartlägga mönster i hur företagen ifråga resonerade kring intäktsredovisning av flerkomponentsavtal. Kvalitativ och mer penetrerande data behövdes för att utreda såväl bakomliggande preferenser som strategier hos företagen. Dokumentstudien, i form av studie av årsredovisningar, genererade en övergripande och generell bild av hur företagen går

tillväga. Dock begränsas informationsinsamling då företagen är relativt fåordiga kring upplysningar om flerkomponentsavtal. Till följd av den kvalitativa ansatsen var en generell bild inte tillräcklig för vår uppsats. Intervjustudien fick därför stor betydelse då den medförde möjligheten att ställa mer djupgående frågor och därmed skapa ett bättre underlag för vår uppsats.

## 2.3 LITTERATUR

Först då vi tillgodogjort oss god insikt och kunskap inom området kunde vi fortskrida och utföra dokumentstudien och intervjustudien. Vårt initiala angreppssätt var att studera böcker om intäktsredovisning och dess principer. I början användes i första hand nyare publicerade böcker och deras källhänvisningar utnyttjades för att hitta fler och bättre källor. Arbetsmetodiken gjorde att vi kunde komma åt flertalet av ursprungskällorna. Många av dessa källor är litteratur daterad bak till första delen av 1900-talet. Böcker vilka publicerats senare, har till stor del byggt vidare på dessa äldre böcker och det gick att se ett tydligt mönster där vissa gamla verk och författare, ständigt återkom som källor i de modernare böckerna. Att gå direkt till vad författaren själv har skrivit om sin forskning, snarare än att studera en sekundär källa, minskade risken för eventuella syftningsfel och diskrepans.

Utöver böcker användes artiklar som källor för att få mer litteratur att utgå ifrån, men även för att mycket av forskningen resulterar i och beskrivs i artiklar. Angående forskning var det viktigt att både sätta sig in i vad det har forskats inom, men även att se var forskningen ligger idag. I artikelsökningen utgick vi ifrån LibGuides, som är Lunds universitets ämnes- och kursguide. På LibGuides användes framförallt två artikeldatabaser, LibHub och EBSCOhost. Även FAR Kompletta användes löpande, men inte bara vid artikelsök. Vid sökningen användes främst ord på engelska, som exempelvis "revenue recognition", "going concern", "multiple deliverables" och "conservatism". Sökorden genererade många träffar, dock var alla artiklar inte tillämpbara. Bland annat används dessa ord i många andra sammanhang än inom intäktsredovisning. Detta resulterade i vissa fall i bristande relevans, samt att liknande information återkom i närbesläktade artiklar. Därför kombinerade vi flertalet av dessa ord, vilket gjorde att vi kunde få bättre träffar, dock blev följderna att antalet träffar blev färre. Eftersom inget av arbetssätten var perfekt, fick vi använda båda tillvägagångssätten.

En viktig del i vår fördjupning av uppsatsen var att hitta mer information om flerkomponentsavtal och hur företag och telekombolag redovisar dessa. Till dokumentstudien sökte vi upp årsredovisningar för samtliga telekombolag noterade på NASDAQ OMX, såväl som på handelsplattformarna NGM Equity och First North. För att fördjupa oss ytterligare i ämnet flerkomponentsavtal, användes främst Google. Då en vedertagen svensk översättning av flerkomponentsavtal (multiple deliverables) saknades, användes den engelska benämningen. Vi använde sökord som "revenue telecom\*", "multiple deliverables", "multiple element arrangements", "multiple element telecom\*" och så vidare. Sökningen resulterade i att vi fann att ämnet, och problematik härom, uppmärksammats av de fyra världsledande revisionsbyråerna (Deloitte, Ernst & Young, KPMG och PwC), men även av FASB och av

FASB:s tolkningsorgan EITF. Med hjälp av Google hittades även ett flertal andra artiklar, vägledningar, tolkningar med flera inom detta område. Avslutningsvis utnyttjades Lunds universitets artikeldatabas för att söka denna typ av information (samma sökord användes), men tyvärr utan större resultat.

### **2.3.1 KÄLLKRITIK**

Något vi har varit väldigt noga med är källornas tillförlitlighet. Tryckta böcker har setts som en tillförlitlig källa, speciellt böcker av författare som andra böcker refererar till, exempelvis Paton och Littleton. Artiklar som vi fann i Lunds universitets artikeldatabas ansåg vi hade hög tillförlitlighet, då många artiklar kom från kända tidskrifter inom redovisning såsom Journal of Accountancy. Främst då Google har använts för att hitta information, har författaren till källan, men även var informationen har publicerats, kritiskt granskats för att avgöra hur trovärdig källan var. Resultat blev att i stort sett all information som vi har använt, vilken var funnen via Google, hade erkända forskare, organisationer eller revisionsbyråer som författare. Sökandet genererade också många träffar från hemsidor som diskuterar redovisning och där folk som arbetar med revision eller redovisning har skrivit små artiklar. Informationen var troligtvis sann och korrekt, dock valdes den bort för att bibehålla en hög trovärdighet gällande informationen i uppsatsen.

## **2.4 DOKUMENTSTUDIE**

För att få en generell bild av intäktsredovisning inom telekom, samt förekomsten av flerkomponentsavtal, inleddes empirin med en dokumentstudie av noterade telekombolags årsredovisningar. Studien omfattade bolag noterade i Sverige och i Norge.

### **2.4.1 URVAL**

Initialt hade vi föreställningen att genomföra en dokumentstudie av noterade företag på NASDAQ OMX Stockholm. Utgångspunkten kom att bli SX 50 Telekom, vilket är ett branschindex för noterade företag som är verksamma inom denna bransch. Branschindexets kriterier är dock relativt snäva och antalet företag i indexet är få, vilket innebar att vi var tvungna att utvidga vårt urval. Vår definition av telekombolag blev därför alla företag som direkt eller indirekt hade en koppling till telekom. Huruvida företagen tillhandahöll handenheter, abonnemang, underhållning, bredband, teknik eller en kombination av dessa, var av mindre betydelse. Till följd av vårt utökade informationsbehov och bristfälligheten i tillämpligt branschindex, undersöktes alla noterade företag på NASDAQ OMX och Oslo Børs, såväl som på handelsplattformarna NGM Equity och First North. Att vi utvidgade vårt område även till den norska börsen var för att Telenor är en stor och viktig aktör inom telekombranschen i Sverige. Telenor presenterades också som en konkurrent i flera av de andra företagens årsredovisningar. Att företaget inte var noterat på NASDAQ OMX Stockholm ansåg vi inte vara ett hinder. Det viktiga var att företagen i fråga använde IFRS vid upprättande av bokslut. Vårt ändrade angreppssätt medförde ett urval om totalt 15 företag.



Dessa företag var Ericsson, Millicom, Tele2, TeliaSonera, AllTele, Aspiro, DGOne, Doro, Elanders, Mobyson, Phonera, Generic, Seamless Distribution, SeaNet och Telenor.

Två avgränsningar var att företagen måste upprätta koncernredovisning och ha tillräckligt stark koppling till telekom. Seamless Distribution uppfyller våra egna uppställda kriterier avseende koppling till telekom. Företaget tillämpar dock inte koncernredovisning och har därför undantagits från studien. Utöver Seamless Distribution exkluderades ytterligare tre företag. Doro, som utvecklar, marknadsför och säljer telekomprodukter särskilt anpassade för seniorer, såväl som Elanders som är en global infomediakoncern, ansågs inte ha tillräckligt stark koppling till telekombranschen. Även SeaNet, en global telekomoperatör till sjöss, kom att väljas bort med motiveringen att företagets kärnverksamhet i stor utsträckning avvek från övriga studieobjekts.

En självklar avgränsning för dokumentstudien är att endast inkludera företag vilka redovisar i enlighet med IFRS. Genom denna avgränsningsvariabel har vi därför kunnat undersöka företag oavsett var de är noterade, så länge de följer och tillämpar IFRS vid redovisning. Merparten av undersökningsobjekten är noterade företag vid NASDAQ OMX där ett krav för deras notering är att de använder IFRS för redovisningsändamål. De resterande företagen använder likväl IFRS, trots att det inte är ett listningskrav för deras respektive notering (NASDAQ OMX, 2011a; NGN, 2011).

## 2.4.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT

För att kartlägga potentiella telekombolag började vi med att gå igenom företag för företag listade på NASDAQ OMX, Large Cap, Mid Cap och Small Cap, inklusive företag listade på handelsplattformarna NGM Equity och First North och Oslo Børs. Vi studerade branschbeskrivningen för respektive företag för att bilda oss en uppfattning om vilka företag som hade en koppling till telekombranschen, enligt vår definition ovan. Efter att detta arbete var färdigställt granskades årsredovisningarna för samtliga företag. Årsredovisningarna undersöktes för att få en överskådlig bild av hur företagets verksamhet var uppbyggd och vilken/vilka som var företagets kärnverksamhet/kärnverksamheter. Just denna del av granskningen och den information som vi tillgodogjorde oss var för att hjälpa oss att göra nödvändiga avgränsningar. Fokus i datainsamlingen till dokumentstudien koncentrerades kring vad som presenterades i noterna. De noter som granskades var främst noten som behandlade redovisningsprinciper, samt den not som beskriver hur företagen tillämpar intäktsredovisning. Noter om osäkerhet i uppskattningar och kritiska områden där företagsledningen, till följd av tillämpningen av IFRS, behöver göra antaganden granskades också. IAS 18 kräver nämligen i flertalet fall bedömningar, exempelvis då signifikanta risker har överförts till kunden och där det är troligt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillfalla företaget (koncernen).

Problemet som vi nu stod inför var hur vi skulle framställa och belysa det som vi ville få fram på ett överskådligt och lättförståeligt sätt. Lösningen blev att skapa en tabell, där det framgick hur respektive företag intäktsredovisar. Tabellen utformades konsekvent utifrån antaganden

och principer, följt av IAS 18 och om de upplyser om flerkomponentsavtal. Avslutningsvis presenterades huruvida företagen tillämpar IFRIC 13 eller IFRIC 18 vid intäktsredovisning.

Eftersom uppsatsens fokus ligger på flerkomponentsavtal berörs detta område i större utsträckning. Först granskades upplysningar som samtliga företag, vilka upplyst om flerkomponentsavtal, lämnade i respektive årsredovisning för 2009. Företagen var Millicom, Tele2, TeliaSonera, Phonera och Telenor. Upplysningarna kring flerkomponentsavtal studerades och jämfördes sedan med företagens årsredovisningar för 2010. Anledning till denna jämförelse var den nyligen släppta EITF 08-1 vilket gjorde att vi ville undersöka om upplysningarna hade ändrats, samt om mängden information hade ökat från 2009 till 2010. Millicoms årsredovisning fanns inte att tillgå när studien gjordes, varav information inte har kunnat presenteras och analyseras.

## 2.5 INTERVJUSTUDIE

För att få en djupare förståelse och kunskap om flerkomponentsavtal valde vi även att tillämpa intervjustudier. Intervjustudien kom att karaktäriseras av frågor av högre detaljgrad, ställda till utvalda företag inom telekombranschen, samt revisionsbyråer.

### 2.5.1 URVAL

Initialt valde vi fem telekombolag; Millicom, Tele2, TeliaSonera, Phonera och Telenor. Urvalet hade gjorts utifrån dokumentstudien som visade att alla dessa fem bolag uppfyllde två viktiga kriterier: de tillämpade IFRS och upplyste om flerkomponentsavtal. Alla fem företag kontaktades genom att mail skickades och uppföljning skedde via telefonsamtal. Kontaktpersonerna var redovisningschefer eller liknande. Utfallet blev relativt bra då vi, efter mail och samtal till olika personer, lyckades boka in intervjuer med tre av bolagen. En av intervjupersonerna var ekonomichef och de andra hade höga positioner inom företagets finans- och redovisningsavdelningen. För att bibehålla deras anonymitet avslöjar vi inte vilka av bolagen vi kom i kontakt med, utan benämner de som Alfa, Beta och Gamma. Intervjupersonen på Gamma ansvarade för ett segment utan arbete mot slutkund. Marknaden karakteriserades som en renodlad spotmarknad med resultatet att informationen inte var tillämpbar för uppsatsämnet och Gamma blev dessvärre ett bortfall. Således kom det empiriska materialet från intervjuerna med telekombolagen att bestå av två företag, Alfa och Beta.

I takt med uppsatsens fortskridande, fick vi bättre kunskap om flerkomponentsavtal och upptäckte då, att det hade varit bra att komplettera företagets syn med vad en extern part säger om denna typ av intäktsredovisningsproblematik. Vår första tanke var att intervjua revisorer på de fyra stora revisionsbyråerna. Dessa byråer valdes framförallt ut på grund av att de är väldigt inflytelserika inom redovisning och revision och vi efterfrågade personer som arbetade med att revidera ett, alternativt flera, av de fem utvalda telekombolagen. Vi kom dock senare fram till att dessa personer inte var lämpliga att intervjua. Då de arbetar med

revisionen av telekombolagen, borde de ha samma syn på intäktsredovisningen som telekombolagen har, eftersom de faktiskt har godkänt deras redovisningsprinciper vid årsboksslutsgranskningen. För att minska risken för partiskhet försökte vi istället att få intervju med personer på redovisningsspecialistavdelningar. Vi ansåg att personer på en specialistavdelning var bättre lämpade då de har högre kunskap inom området än revisorer, samt att de inte direkt är involverade i revisionen av bolaget. Två intervjuer genomfördes med personer på specialistavdelningen hos två av de stora revisionsbyråerna. Enligt samma resonemang som för telekombolagen har byråerna anonymiserats och benämns löpande som Byrå 1 och Byrå 2.

### 2.5.2 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT

Som hjälpmedel för genomförandet av intervjuerna hade vi två intervjuguides, en till telekombolagen (se bilaga 2) och en till revisionsbyråerna (se bilaga 1). Dessa guider bestod av tre delar, som i sin tur bestod av ett flertal övergripande frågor. Del 1 innehöll generella frågor om flerkomponentsavtal, del 2 mer specifika och tekniska frågor om flerkomponentsavtal och del 3 innehöll frågor som handlade om de aktuella EITF:er, ändrade redovisningsriktlinjer och konvergensprojektet mellan FASB och IASB. Frågorna var av mer övergripande natur, för att få igång en bra diskussion med intervjupersonerna och därmed kunna ställa lämpliga följdfrågor och få mer djupgående information. Viktigt att påpeka är att intervjuguiderna enbart användes som en grund till intervjuerna. Många av frågorna kunde inte besvaras och en del andra frågor ställdes därtill. Anledningen var att teorin om ämnet, som vi läst in oss på, till viss del avvek från den praktiska tillämpningen.

Eftersom nästan alla intervjupersoner var stationerade i Stockholm, men även för att vissa intervjupersoner så önskade, genomfördes samtliga intervjuer via telefon. Personligen hade vi föredragit, om det varit möjligt, att genomföra alla intervjuer via personliga möten. Vi tror att personliga möten hade kunnat generera en bättre diskussion med mer kvalitativ information. En eventuell konsekvens med telefonintervjuerna kan ha blivit ett något tunnare empiriskt underlag, dock har det inte i väsentlig utsträckning påverkat vår empiri.

Samtliga intervjuerna spelades in via dator och diktafon vilket medförde ett bättre flyt i intervjuerna då vi inte behövde koncentrera oss på att anteckna. En annan fördel var att vi kunde säkerställa kvaliteten på underlaget. Genom att i efterhand lyssna på intervjuerna fick vi med all information och risken att höra fel, eller missuppfatta intervjupersonerna, minskades. Intervjuerna sammanställdes genom transkribering och bestod av en förkortad version av intervjuerna, där vi enbart skrev ner vad som var relevant för uppsatsen.

## 2.6 GENERALISERING

Vi bedömer att urvalet av företag representerar och ger en allmän bild över hur företag inom telekombranschen i Sverige redovisar flerkomponentsavtal. Dock är generalisering vid kvalitativ forskning ofta kritiserad eftersom enbart ett fåtal aktörer väljs ut från en större

population (Bryman & Bell, 2003/2005). Likväl anser vi att en viss typ av generalisering kan göras utifrån våra intervjuer, vilket grundar sig på två faktorer. Den första handlar om urvalet och att antalet företag som sysslar med telekom är begränsat. I Sverige finns det fyra stora aktörer, och vi har lyckats intervju tre av dessa. Kritik mot detta argument kan vara att vi har valt just tre *större* aktörer. Det andra argumentet är att vi har kompletterat med två intervjuer med redovisningsspecialister från två revisionsbyråer. Eftersom de arbetar med ett flertal företag av bland annat olika storlekar, kompletterade de informationen som vi fick från telekombolagen, vilket gav en bättre bild av hur redovisning av flerkomponentsavtal går till i Sverige. Dessutom kunde de hjälpa oss att få en mer övergripande bild av denna typ av intäktsredovisning, då de även kan väga in kunskap om andra liknande redovisningsproblem.

## 2.7 TROVÄRDIGHET

Vanligtvis talar man vid kvantitativa studier om reliabilitet och validitet (Bryman & Bell, 2003/2005). Dessa är dock inte helt applicerbara vid kvalitativa studier. Enligt Guba & Lincoln (refererad i Bryman & Bell, 2003/2005) kan man istället sammanfatta dessa två begrepp med trovärdighet. Trovärdighet är i sin tur uppdelat i fyra andra delkriterier: tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och möjlighet att styrka och konfirmera. Det är delvis utifrån dessa kriterier vi kommer att diskutera vår uppsats trovärdighet.

Vid intervjuernas genomförande spelade vi in samtalen. Detta bidrog till att vi minskade risken att vi skulle missuppfatta eller höra fel under intervjuerna på. Dessutom närvarade alltid vi båda vid intervjuerna. Trovärdigheten av informationen ansåg vi vara hög. Bland telekombolagen är faktorer som påverkar deras trovärdighet att de tillhör tre av de stora telekomaktörerna på den svenska marknaden. Eftersom de, vilket också var ett av våra kriterier vid urvalet, är börsnoterade är de dessutom måna om att utföra en korrekt redovisning för att inte riskera att tappa förtroende bland investerare. En hög trovärdighet låg även i vilka personer vi pratade med inom bolagen. I samtliga fall, Gamma exkluderat, talade vi med personer med hög befattning inom organisationen och med stor kunskap inom flerkomponentsavtal. Informationen från de andra två intervjuerna ansågs också vara av hög tillförlitlighet. För det första talade vi med två av de stora världsledande revisionsbyråerna. Detta var viktigt då dessa byråer världen över är väldigt inflytelserika inom redovisning och revision. Dessutom var intervjupersonerna inte revisorer, utan specialister inom redovisning.

För att i största möjliga mån få korrekta och genomtänka svar skickade vi ut en intervjuguide med våra frågor i förväg (se bilaga 1 och 2) till både telekombolagen och revisionsbyråerna. Intervjupersonerna fick då möjlighet att tänka igenom sina svar innan vi talade med dem.

# 3 BEGREPP OCH PRINCIPER

---

*Begrepp och principer som är relevanta för intäktsredovisning beskrivs i detta kapitel. Kapitlet inleder med att upplysa läsaren om olika problem som kan uppkomma då översättning sker från engelska till svenska och vice versa. Efterföljande rubriker tar upp olika definitioner och tolkningar av de centrala begreppen intäkt och inkomst. Detta byggs på med olika författares och ekonomers syn på när man ska redovisa och rapportera en intäkt och vilka kriterier som ska vara uppfyllda. Avslutningsvis beskrivs centrala redovisningsprinciper, såsom matchningsprinciper och försiktighetsprincipen.*

---

Inom redovisning finns det många olika begrepp och principer som styr hur redovisningen går till i praktiken. Dessa ligger till grund för hur standardsättare väljer att utforma sina standarder och rekommendationer. Kapitlet tar därför enbart upp hur olika ekonomer, forskare och andra författare ser på intäktsredovisning. Vad som framställs i kapitel 3 är helt avskilt från hur standardsättare har valt att tolka dessa begrepp och principer, vilket tas upp i kapitel 4.

## 3.1 ÖVERSÄTTNINGSPROBLEMATIK

För att kunna utreda vad en intäkt är och hur man definierar en intäkt, måste först begreppet inkomst definieras. Vid studium av dels svensk, dels engelsk litteratur inom detta område, märks det att litteraturen inte är konsekvent avseende ordval. Dessutom finns en skillnad mellan brittisk och amerikansk engelska. Till och med mellan författare är skillnaderna på ordval stor. Trots att exempelvis två olika böcker har samma källa, kan den ena författaren skriva "income" och den andra "revenue", trots att de i själva verket syftar på samma sak. För en bättre förståelse måste därför först och främst en liten översättningsproblematik utredas. På svenska definieras inkomst enligt FAR Komplet (2010) som: "Inkomster är inflödet av ekonomiska fördelar till företaget på grund av utförda prestationer och som ökar det egna kapitalet". Vidare definieras intäkt som den inkomst som avser en speciell redovisningsperiod, det vill säga en periodiserad inkomst (Artsberg, 2005). Dessa två begrepp ska hållas strängt åtskilda och syftar alltid på olika saker.

Svårigheterna uppkommer då "income" kan ha flera betydelser i det engelska språket. Ordets innebörd betyder självfallet inkomst men "income" kan även betyda intäkt, vinst, resultat eller avkastning (FAR, 1999). Att ordet har flera betydelser kan bidra till förvirring och svårighet att veta vad det verkligen syftar till, exempelvis om det rör en inkomst eller intäkt.

Enligt FAR (1999) är översättningarna av intäkt till engelska "revenue", "income" eller "earnings". Återigen uppkommer tveksamheter med ordet "income", men även ett annat svårtolkat ord dyker upp; "earnings". Ord har ett flertal betydelser i allmän engelska, men

även skillnader mellan brittisk och amerikansk engelska förekommer. "Earnings" betyder enligt FAR (1999) intäkt, avkastning, vinst, vinstmedel, resultat (amerikanska).

Några andra relevanta ord är avkastning, omsättning och vinst. I tabell 3.1 finns de vanligaste orden i uppsatsen översatta.

**Tabell 3.1** Utdrag från FARs engelska ordbok (FAR, 1999)

<b>SVENSKA</b>	<b>ENGELSKA</b>
inkomst	income
intäkt	revenue, income, earnings
avkastning	earnings, income, return, yield
omsättning	sales, turnover (brE), billings (amE)
vinst	profit, gain, results, income, earnings (amE)

<b>ENGELSKA</b>	<b>SVENSKA</b>
income	inkomst, intäkt, vinst, resultat, avkastning
revenue	intäkt
earnings	intäkt, avkastning, vinst, vinstmedel, resultat (amE)
sales	omsättning, försäljningssumma, rörelsens intäkter, fakturering
turnover	omsättning (brE)
gain	vinst
result	resultat

Benämning "multiple-element arrangements", alternativt "multiple deliverables", har som tidigare nämnts ingen direkt svensk översättning. Vi har i uppsatsen kommit att benämna dessa avtal eller arrangemang för flerkomponentsavtal eller komponenter inkluderade under samma avtal.

## 3.2 DEFINITION AV INKOMST

Inkomst kan definieras på olika sätt. Utöver ordet kan även vad själva begreppet står för definieras. Nedan följer några definitioner för att utförligare utreda vad ordet betyder.

Definition av inkomst enligt FAR Komplet (2010) är "Inkomster är inflödet av ekonomiska fördelar till företaget på grund av utförda prestationer och som ökar det egna kapitalet. Inkomster uppkommer t.ex. vid försäljning av varor, utförande av tjänster, ersättningar för royalty och räntor. Inkomster redovisas till det värde som företaget har fått eller kommer att få." Detta är en väldigt generell och bred definition. Liknande är det med Falkmans (2000) definition av inkomst som säger att inkomst är "försålda resurser" och att en intäkt ses som "presterade resurser".

Enligt Bedford (1965) kan man dela upp inkomst i tre olika typer:

1. Fysisk inkomst
2. Real inkomst
3. Monetär inkomst

Fysisk inkomst innebär uppfyllande av mänskliga behov. Denna är svår att mäta på grund av subjektiviteten kring vad och hur mycket tillfredställelse denna inkomst inbringar. Real inkomst utgår från en ökning av ekonomisk förmögenhet. Monetär inkomst, som är den som är lättaste att mäta, utgår från den monetära ökningen av ett företags värde.

En erkänd definition av inkomst är den av Hicks (1946), som utgår från den reala inkomsten och menar att man kan definiera en individs eller företags inkomst som det maximala värdet man kan konsumera för, eller distribuera gällande företag, under en veckas tid och ändå vara lika förmögen vid veckans slut. Definitionen återkommer ständigt i litteratur om redovisning av inkomst och intäkter.

**Tabell 3.2** Definitioner av inkomst

Källa	Definition
FAR Komplet (2010)	Inflödet av ekonomiska fördelar till företaget på grund av utförda prestationer och som ökar det egna kapitalet.
Falkman (2010)	Försålda resurser
Bedford (1965)	Fysik inkomst: uppfyllande av mänskliga behov Real inkomst: ökning av ekonomisk förmögenhet Monetär inkomst: monetära ökningen av ett företags värde
Hicks (1946)	Det maximala värdet man kan konsumera för, eller distribuera gällande företag, under en veckas tid och ändå vara lika förmögen vid veckans slut

### 3.3 DEFINITION AV INTÄKT

Intäkter representerar en ökning av det totala värdet av tillgångar och kapital, som inte beror på tillskott från ägarna (Kam, 1986). Intäkten delas sedan upp i två olika flöden av resurser som är anknutna till den ordinarie verksamheten. Dessa två är fysiskt flöde och monetärt flöde, vilka i sin tur är uppdelade i händelse och objekt. Det fysiska flödet berör produktion, där händelsen är produktion och försäljning och där objektet definieras som produkten eller varan. Det monetära flödet består av händelsen eller situationen då värdet av företaget ökar, till följd av händelsen i det fysiska flödet. Objektet är i detta fall pengar som tillkommer företaget till följd av händelsen.

Kam smalnar av definitionen ytterliggare och menar att den egentliga rätta definitionen av en intäkt är en händelse som inträffar och inbringar pengar i företaget till följd av produktion och försäljning av varor. Detta överensstämmer med den monetära händelsen. Det räcker alltså inte bara med att producera en vara, den måste även omvandlas till monetära termer för att rätt definieras som en intäkt. Företaget måste således aktivt handla för att en intäkt ska kunna uppkomma genom att det totala värdet av tillgångarna ökar, och därigenom även företagens värde. Paton & Littleton (1940) beskriver att intäkten är kopplad till vad företaget utfört eller

presterat och att kostnaden kan beskrivas som ansträngningen. Matchningen av prestationen och ansträngningen resulterar i en nettoavkastning vilket kallas för beteendesynsättet.

Ett annat synsätt är det operationella synsättet som utgår från att företaget utför olika aktiviteter (Kam, 1986). Enligt detta synsätt genereras en intäkt enbart i de faktiska affärsaktiviteterna, såsom produktion, lagerhantering, försäljning och service. Aktiviteter som inte genererar intäkt, ska inte heller räknas med i denna modell. Exempel är aktiekapitaltillskott och andra former av kapitaltillskott. Således är det ett liknande synsätt som Paton och Littletons (1940), där en aktivitet måste ske och där ett tillskott utan en ansträngning inte heller får klassas som en intäkt.

**Tabell 3.3** Definitioner av intäkt

Källa	Definition
Falkman (2010)	Presterade resurser
Kam (1986)	Det totala värdet av tillgångarna och kapitalet, som inte beror på tillskott från ägarna
Paton & Littleton (1940)	Vad företaget utfört eller presterat: ansträngningen

## 3.4 REDOVISNING OCH RAPPORTERING AV INTÄKTER

### 3.4.1 KRITERIER FÖR REDOVISNING AV EN INTÄKT

Att redovisa en intäkt handlar mycket om graden av övertygelse om att en intäkt kommer att uppstå. Det behövs därför tillräckligt starka objektiva stöd för att kunna erkänna en intäkt som intjänad. Detta har resulterat i tre kriterier:

1. Mätbarhet av tillskottet
2. Förekomst av en extern transaktion, samt
3. Färdigställande av den mest kritiska delen av intjänandeprocessen.

(Kam, 1986)

För att kunna redovisa en intäkt måste en ökning av värdet i företaget ske genom ett inflöde av tillgångar. Genom detta kriterium uppkommer även frågan om denna tillgång måste vara likvid. Kravet på likviditet var tidigare det dominerande synsättet och Paton och Littleton (1940) menar att en intäkt är realiserad när den är likställd eller omsatt till likvida medel. Det innebär att en värdeökning av en tillgång inom företaget inte kan redovisas som en intäkt förrän den är såld och realiserad. I modern redovisning redovisas dock en intäkt, i vissa sammanhang, trots att den inte är realiserad. Ett annat sätt att ge stöd för en tillgångs mätbarhet, är att indrivningen av likvida medel är säkerställd. Ju längre denna period av indrivning av pengar är, desto högre blir osäkerheten (Kam, 1986).

Det andra kriteriet utgår från ett transaktionsbaserat synsätt. Företaget måste vara en inblandad part i en transaktion som inträffar och det är inte tillräckligt att liknande transaktioner sker på marknaden. Det kan argumenteras för att om det finns externa parter på



en väl fungerande marknad, som uttryckligen är villiga att betala ett visst pris, ska detta räcka för att en värdeökning eller färdigställandet av en produkt, ska kunna redovisas som en intäkt. Enligt det transaktionsbaserade synsättet är inte detta tillräckligt. Emellertid finns det undantag för bland annat guld och silver, om det finns en effektiv och statligt kontrollerad marknad med fixerade och bestämda priser. I dessa fall är försäljningen och priset så pass säkerställt att det då är tillåtet att redovisa en intäkt trots att ingen transaktion har uppkommit (Kam, 1986).

Det sista kriteriet och det viktigaste enligt vissa, innebär att företaget måste ha utfört sin mest kritiska del av prestationen, innan det blir tal om att redovisa en intäkt. Exempelvis räcker det inte att företaget har ingått ett avtal, de måste även ha fullgjort de viktigaste delarna av avtalet. En tillräckligt hög övertygelse måste nämligen uppnås för att en intäkt kommer att intjänas. Tidpunkten kan variera från gång till gång och från bransch till bransch. När uppdraget eller förädlingsprocessen börjar närma sig sitt slut, kan kostnader enklare beräknas och eftersom det finns en koppling mellan nedlagda kostnader och försäljningspriset, kan intäkten beräknas på ett mer tillförlitligt sätt (Kam, 1986; Schroeder & Clark, 1998).

### 3.4.2 TIDPUNKTER DÅ INTÄKTEN SKA REDOVISAS OCH RAPPORTERAS

Som nämnts kan det skilja vid prestationsutförandet när en intäkt är tillräckligt säkerställd för att kunna redovisas. Generellt sett kan man säga att ju högre osäkerhet, desto längre måste man gå mot färdigställandet i förädlingsprocessen för att kunna redovisa intäkten. Nedan följer olika tillfällen där intäkten anses ha tillräckliga bevis för att inträffa och därmed redovisas.



**Figur 3.1** Tidpunkter när en intäkt kan redovisas (egen figur).

#### 3.4.2.1 Redovisning av intäkten före produktion

Det första tillfället då en intäkt kan redovisas är redan vid ingåendet av ett avtal eller kontrakt. Dock ses detta som relativt osäkert och har nackdelar såsom att avtalet kan upphävas eller svårigheten att hänföra intäkter till rätt period, då avtalet eller kontraktet sträcker sig över flera redovisningsperioder (Gröjer, 2002).

#### 3.4.2.2 Redovisning av intäkten under produktionsprocessen

När en produktionsprocess sträcker sig över ett flertal redovisningsperioder, ska man enligt korrekt redovisning redovisa den intäkt som hänför sig till respektive period, så att inte all intäkt redovisas i den sista perioden. Det enklaste sättet för beräkning är med successiv

vinstavräkning. För att detta ska vara möjligt krävs att försäljningspriset är säkerställt och även att den totala kostnaden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt (Schroeder & Clark, 1998).

#### *3.4.2.3 Redovisning av intäkten vid färdigställandet av produkten*

Det finns, som sagt, vissa organiserade marknader som är kontrollerade och där prissättningen är förutbestämd och fastställd. Detta gäller i vissa fall guld- och silvermarknaden, men även vissa typer av produkter inom jordbruk. Dock kräver det att det tredje kriteriet, som säger att den mest kritiska delen av färdigställandet ska ha ägt rum, är uppfyllt (Schroeder & Clark, 1998).

#### *3.4.2.4 Redovisning av intäkten undertiden tjänsten utförs*

En tjänst består oftast av tre steg; mottagandet av ordern, genomförandet av tjänsten, och mottagandet av betalningen. Intäkten ska redovisas när tjänsten har utförts. Sträcker sig tjänsten över ett flertal redovisningsperioder ska successiv vinstavräkning tillämpas (Schroeder & Clark, 1998).

#### *3.4.2.5 Redovisning av intäkten vid försäljning*

Detta ses som en relativt säker tidpunkt för redovisning av en intäkt, då priset är direkt mätbart och beräknat och då en transaktion och realisation dessutom har ägt rum. Osäkerhet kan uppkomma vid försäljning mot faktura då man inte är helt säker på att betalningen kommer att mottagas förrän det verkligt sker (Gröjer, 2002).

#### *3.4.2.6 Redovisning av intäkten när pengarna är mottagna*

När en väldigt stor osäkerhet råder kring om en betalning kommer att mottagas eller ej, eller då beloppet är osäkert, kan man vänta med intäktsredovisningen tills betalningen har mottagits. Detta bör dock enbart göras när det finns en faktisk oro om inbetalningen kommer ske eller ej och används därmed sällan (Schroeder & Clark, 1998).

#### *3.4.2.7 Redovisning av intäkten när en händelse inträffar*

När ett avtal eller ett köp kräver att en viss händelse inträffat eller att en viss tid förflutit innan det ses som bindande, kan man vänta med att redovisa intäkten tills denna kritiska händelse har inträffat. Exempel är vid öppet köp då kunden har full rätt att lämna tillbaka varan eller då produkten ska vara hållbar en viss tid (Schroeder & Clark, 1998).

## **3.5 CENTRALA REDOVISNINGSPRINCIPER**

### **3.5.1 MATCHNINGSPRINCIPEN**

Matchning innebär att man förenar en intäkt med en identifierad kostnad. Detta är kopplat till Paton och Littletons (1940) synsätt med att prestationen ska kopplas till ansträngningen. Paton och Littleton menar att svårigheten kan ligga i att hitta tillräckligt bra koppling mellan intäkten och kostnaden och menar vidare att rimliga antagande vid skäliga förutsättningar är bättre än att fysiskt försöka mäta kopplingen. För att underlätta matchningen finns det enligt Kam (1986) tre principer:

1. Koppla orsak med verkan
2. Systematisk och rationell fördelning
3. Omedelbar redovisning

Orsak och verkan innebär att man utifrån rimliga observationer och antagande relaterar en intäkt med en kostnad som uppkommit. Exempelvis är det rimligt att anta att försäljningsintäkten vid försäljning av varor kan associeras med kostnader såsom råvarukostnad för dessa varor, provision och kostnader vid försäljning, lön till anställda och så vidare, för samma period. Att koppla orsak med verkan är den ideala matchningsprincipen och det finns ingen intäkt om det inte finns någon kostnad. Ett exempel är när successiv vinstavräkning används; då matchas en intäkt med en kostnad med motsvarande andel (Kam, 1986).

Då det inte är möjligt att direkt koppla en verkan (intäkt) med en orsak (kostnad) är det vanligt att fördela kostnaden över tid istället för att matcha mot en transaktion eller händelse. Detta benämns ibland tidsmatchning (Falkman, 2000). Utgångspunkten tas då ifrån att en viss period har mottagit nytta av en viss tillgång och därför ska denna period också belastas med "sin andel" av kostnaden. Ett bra exempel på detta är avskrivningskostnaden, som fördelas systematisk och rationellt utifrån den fördel man får då man utnyttjat tillgången. Ett annat exempel är indirekta kostnader, som administrations-kostnader och redovisningskostnader. Dessa är också svåra att direkt relatera till intäkten och beräknas därför schablonmässigt över en tidsperiod (Kam, 1986).

Då de tidigare två principerna inte är applicerbara kan utgiften istället kostnadsföras direkt. Exempelvis används principen vid kostnader där det finns en stor osäkerhet kring den nytta och intäkt som kan uppkomma, såsom vid marknadsföring och forskning. Båda dessa aktiviteter kommer troligtvis att resultera i ökade intäkter i framtiden, men både tid och belopp är för osäkra. En förlust är också ett exempel på en händelse som direkt ska redovisas (Artsberg, 2005; Kam, 1986).

### 3.5.2 FÖRSIKTIGHETSPRINCIPEN

Under slutet av 1800-talet blev ett flertal revisorer stämde av banker då belånade företag gick i konkurs på grund av att deras ekonomiska ställning inte var så god som de finansiella siffrorna visade. Ett mer konservativt synsätt att redovisa började växa fram, då revisorerna observerade att inget åtal väcktes mot dem när resultat och tillgångar var försiktigt värderade. Försiktighetsprincipen blev också ett sätt att motarbeta att låntagare gärna underskattade sina skulder och övervärderade sina tillgångar för att verka mer kreditvärdiga (Paton & Littleton, 1940). I synnerhet efter Wall Street-kraschen 1929 steg efterfrågan, eller rättare sagt kraven, på en mer försiktig bokföring (Kam, 1986). Dessa händelser resulterade i försiktighetsprincipen, som innebär att då det finns olika alternativ att värda en tillgång ska alltid det alternativ som är minst fördelaktigt väljas. På så sätt reduceras risken att vilseleda användarna av företagets finansiella siffror (Schroeder & Clark, 2011).

Ett flertal kriterier behöver uppfyllas när en intäkt ska redovisas, vilket görs med aktsamhet för att i så liten utsträckning som möjligt överskatta resultatet. Dock är inte kraven på redovisning av kostnader desamma, då det inte föreligger samma kriterier och krav på bevisning. Det motsatta, det vill säga att redovisa en intäkt som man antar kommer att uppkomma, är inte i enlighet med försiktighetsprincipen och ska därför inte redovisas. Således redovisas hellre en kostnad, en förlust, eller en överskattning av skulderna, för att inte riskera att blåsa upp resultatet och därmed visa på ett bättre resultat än vad som faktiskt föreligger. Uppmaningen att man inte ska antecipera några intäkter men att antecipera alla kostnader gäller.

Försiktighetsprincipen anses av många redovisare vara den äldsta, främsta och mest influerande principen inom konventionell redovisning. Vid en eventuell konflikt mellan en rådande princip och försiktighetsprincipen, kommer försiktighetsprincipen att dominera och väljas framför den konkurrerande. Ett exempel är då försäljningspriset på ett varulagerparti har sjunkit under inköpspriset. Vid normala omständigheter, det vill säga då försäljningspriset är högre, tillämpas realisationsprincipen och kostnaderna och intäkterna redovisas när varorna säljs. I detta fall tar dock försiktighetsprincipen över och den befarade förlusten kostnadsförs direkt genom att varulagret skrivs ned, istället för att vänta till realisering (Smith, 2006).

Det kan argumenteras för att försiktighetsprincipen strider mot matchningsprincipen, på grund av att man mycket lättare redovisar en kostnad än en intäkt. Effekten kan nämligen istället bli en överdriven försiktighet, då exempelvis intäkter som egentligen skulle redovisas inte blir intäktsförda, men att kostnaden till intäkten blir redovisad. Siffrorna kan då bli missvisande åt andra hållet och ger inte en rättvisande bild (Schroeder & Clark, 2011). Kritiken mot försiktighetsprincipen kan fastställas som relativt omfattande. Solomon (1986) ger kritik mot försiktighetsprincipen och menar att försiktighetsprincipen har för stor tyngd och att användningen av överförsiktighet är för omfattande och för vanligt. Flera andra författare motsätter sig också försiktighetsprincipen, med motiveringarna att den inte alls är en försiktig princip. Med detta menar de på att genom att vara för försiktig i en period, skapas det i framtida perioder en oförsiktighet. Kritiken och andra faktorer har gjort att företag på senare tid i större utsträckning anammat ett synsätt för mer rättvisande siffror. Detta har banat väg för en ökad betydelse av matchningsprincipen, till viss del på bekostnad av försiktighetsprincipens frångående (Kam, 1986; Schroeder & Clark, 2011; Sterling, 1967).

# 4 REGELVERK

---

*Kapitlet tar upp utgångspunkter i de internationella standarder som är relevanta för uppsatsen och läsaren. Först redogörs för hur intäktsredovisning går till under IFRS, med beskrivning av dess föreställningsram samt relevanta standarder och rekommendationer. Likaså redogörs sedan för US GAAP, men i något mindre detaljgrad. Avslutningsvis görs en jämförelse med de båda standardsättarnas föreställningsramar.*

---

Efter en principiell beskrivning av intäktsredovisning i kapitel 3, beskriver detta kapitel de regelverk som ska följas vid redovisning av intäkter inom IFRS och US GAAP. Många av begreppen och kriterierna känns igen från föregående kapitel, eftersom standardsättare utgår från dem då de sätter standarder.

## 4.1 IFRS

IASB är en internationell och oberoende standardsättare, som ansvarar, utvecklar och tolkar standarder under IFRS. IASB har ett nära samarbete med intressenter världen över, såsom investerare, företag, organisationer, redovisare och revisionsbyråer (Alfredson, Leo, Picker, Loftus, Clark, Wise, 2009).

### 4.1.1 FÖRESTÄLLNINGSRAMEN INOM IASB

Föreställningsramen inom IASB finns till för att assistera standardsättarna med utvecklingen och ändringen av redovisningsstandarder och att hjälpa redovisare, revisorer och andra användare av finansiell information. Gällande hierarkin, ska de som förbereder finansiell information först och främst använda redan satta standarder och rekommendationer och i de fall dessa inte täcker en viss redovisningsproblematik, gå till föreställningsramen för vidare vägledning.

Enligt föreställningsramen punkt 70 definieras en intäkt som en värdeökning som sker under en viss räkenskapsperiod på grund av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, som inte beror på ägartillskott. Det innebär att en intäkt både kan bestå av exempelvis inflöde av kapital eller pengar på grund av försäljning, men även att det räcker med en värdeökning för att en intäkt ska redovisas. Dock presenteras det inte närmre vad för slags värdeökning som räknas hit och hur bestående värdeökningen ska vara, eller hur den ska beräknas. En intäkt kan även ses som en minskning eller reglering av en skuld, som resulterar i ökat kapital i den ekonomiska enheten. I punkt 74 i föreställningsramen finns det olika typer av intäkter;

försäljningsintäkter, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter. Dessa ska uppkomma vid ordinarie verksamhet.

Punkt 74 fastslår att definitionen på intäkt även innefattar begreppet vinst och punkt 75 definierar vad det är. Vinst är övriga poster som faller under definitionen av en intäkt, men behöver inte tillhöra den ordinarie verksamheten. Vinst kan exempelvis vara försäljning av anläggningstillgångar, medan ökning av orealiserade tillgångar, exempelvis marknadsvärdeökning av värdepapper är en intäkt.

Föreställningsramen är inte helt tydlig avseende gränsdragningen mellan en intäkt och en vinst. Det enda utstickande karaktäristiska för en intäkt är vad som sägs i punkt 74, att det är något som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet. Intäkt kan alltså ses som en klassifikation av inkomst för att särskilja mellan ett företags ordinarie aktiviteter och andra aktiviteter (Alfredson et al., 2009).

#### **4.1.2 IAS 18 – INTÄKTER**

När en intäkt ska redovisas, det vill säga till vilken period den hänförs, är väldigt viktigt att fastställa och denna utgångspunkt gör sig klart gällande i syftet till standarden. Där sägs det att 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. Dessa kriterier står i paritet med vad som stadgas i 83:e punkten i föreställningsramen. Beträffande sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar hänvisas till punkt 85, vilken berör tillgångar, men kan tolkas analogt. För att bestämma sannolikheten måste osäkerhet som antingen kan finnas inom företaget eller faktorer i dess omvärld som kan påverka bedömningen beaktas. Graden av osäkerhet kan vara svår att bedöma och kan även i vissa fall vara subjektiv.

Kriterierna för intäktsredovisning gäller oftast för enskilda transaktioner var för sig. Punkt 13 beskriver hur man ska göra då man måste separera en del av en transaktion, för att bättre återspegla verkligheten. Punkten säger att då en försäljning även innehåller exempelvis service och underhåll, ska detta belopp separeras från den initiala transaktionen och intäktsföras löpande när denna del av transaktionen väl inträffar. Även det omvända gäller, då flera transaktioner egentligen ses som en enda, ska dessa transaktioner intäktsföras tillsammans.

Punkt 35 i IAS 18 tar upp att ett företag ska lämna upplysningar om de principer som används vid intäktsredovisning och hur de gått tillväga för att bestämma färdigställandegraden för transaktioner som innehåller utförande av tjänster.

#### *4.1.2.1 FÖRSÄLJNING AV VAROR*

Standarden särskiljer på försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag och ränta, royalty och utdelning. De två som är relevanta för vårt uppsatsområde är försäljning av varor och utförande av tjänsteuppdrag.

Det finns ett flertal kriterier som ska vara uppfyllda för att en intäkt ska kunna redovisas från en försäljning. Dessa redogörs för i punkt 14 i IAS 18 och är följande:

- a) Företaget ska till köparen ha överfört de betydande risker och förmåner som är förknippade med varornas ägande. För att bedöma detta måste man se till omständigheterna kring transaktionen. I vissa fall stämmer dessa kriterier samman med överföring av risker och förmåner juridiskt sett. Även det fysiska avlämnandet kan ses som tillräckligt, detta stämmer speciellt bra överens vid försäljning inom detaljhandeln.
- 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. Detta gäller även då kunden har möjlighet att lämna tillbaka varor. Intäkten får då bara redovisas om man på ett tillförlitligt sätt kan beräkna antal returer, baserad på bland annat tidigare erfarenheter.
- d) Det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget. Här måste en avvägning göras avseende när de största osäkerhetsmomenten är eliminerade.
- e) De utgifter som uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Viktigt vid beräkning av intäkten är kostnaden, som hänför sig till samma transaktion, det vill säga matchning. Då inte kostnaden kan beräknas på ett tillförlitligt sätt, går det heller inte att beräkna intäkten.

#### *4.1.2.2 UTFÖRANDE AV TJÄNSTEUPPDRAG*

Utförande av tjänsteuppdrag regleras i punkt 20. Precis som vid försäljning av varor uppställs kriterier som alla är tvungna att vara uppfyllda för att en intäkt ska redovisas. En viktig utgångspunkt är att utfallet av tjänsteuppdraget måste kunna beräknas, exempelvis den totala intäkt som uppdraget kommer att generera. För att beräkna den intäkt som hänför sig till respektive period, ska periodens färdigställande ses i förhållande till det totala färdigställandet. Kriterierna för att utfallet ska kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt är:

- 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.

Vanligt då det rör sig om utförande av tjänsteuppdrag är att en intäkt ibland kan tas upp innan tjänsteuppdraget är slutfört, vilket kallas successiv vinstavräkning. Metoden innebär i korthet att intäkter redovisas i den redovisningsperiod då arbetet utförs. Liksom vid försäljning av varor, får en intäkt från tjänsteuppdrag endast redovisas när det är säkert att den kommer att tillfalla bolaget.

#### **4.1.3 IAS 8 – REDOVISNINGSPRINCIPER, ÄNDRINGAR I UPPSKATTNINGAR OCH BEDÖMNINGAR SAMT FEL**

Med bakgrund i det principbaserade tillvägagångssättet i IFRS, blir en naturlig följd att större vikt läggs vid bedömningar och avvägningar, exempelvis från ledningens sida. Då målet är att presentera en rättvisande bild över företagets finansiella rapporter, anses dessa bedömningar och avvägningar ibland nödvändiga. Syftet med standarden är hur ett företag kan ändra redovisningsprinciper och hur kriterierna fastställs för val och byten av dessa principer. Vidare ämnar standarden klargöra hur redovisningsprinciper behandlas tillsammans i redovisning och förmå företag att upplysa kring situationer då de bytt redovisningsprinciper, ändrat uppskattningar och bedömningar samt rättat fel. För uppsatsen är punkt 10 i IAS 8 av extra betydelse. I punkten framgår det att företagsledningen ska använda sin bedömningsförmåga i avsaknad av en IFRS som behandlar en viss transaktion, annan händelse eller ett förhållande. Bedömningen får dock enbart göras vid utveckling och tillämpning av en redovisningsprincip som leder till information som är:

- a) relevant som underlag för användarnas ekonomiska beslutsfattande, och
- b) tillförlitligt, så att de finansiella rapporterna
  - i ger en rättvisande bild av företagets ställning, finansiella resultat och kassaflöden,
  - ii återspeglar den ekonomiska innebörden av transaktioner, andra händelser och förhållanden, och inte enbart deras juridiska form,
  - iii är neutrala, det vill säga opartiska,
  - iv är försiktiga, och
  - v är fullständiga i alla väsentliga hänseenden.

I anknytning till bedömningen som görs av företagsledningen, vilken beskrivs i punkt 10, ska företagsledningen också beakta, samt överväga tillämplighet avseende följande källor i fallande ordning:

- a) bestämmelserna i standarderna om liknande och relaterade frågor, och
- b) de definitioner, kriterier för redovisning och koncept rörande värdering av tillgångar, skulder, intäkter och kostnader som återfinns i Föreställningsramen.

(IAS 8, punkt 11)



Vid ett scenario att företagsledningen gör den bedömning som beskrivs i punkt 10 finns det även andra informationskällor som företagsledningen kan använda sig av. Punkt 12 beskriver att om andra normgivare använder en ”liknande begreppsmässig föreställningsram för att ta fram redovisningsstandarder” (IAS 8, punkt 12) kan den senaste vägledningen av dessa beaktas. Vidare kan också, under förutsättning att det inte strider mot källorna i punkt 11, även annan redovisningslitteratur och vedertagen branschpraxis användas.

#### **4.1.4 IFRIC 13 – KUNDLOJALITETSPROGRAM**

IFRIC står för International Financial Reporting Interpretations Committee och är IASB:s tolkningsorganisation. Organisationen har till uppgift att ge vägledning och rekommendationer inom svårtolkade redovisningsområden (Nobes & Parker, 2010). IFRIC 13 behandlar hur företag ska gå tillväga redovisningsmässigt vid tillhandahållandet av bonus till kund. Vägledningen kan även användas för analog tolkning vid situationer där komponenter behövs separeras och fördelning av avtalsersättning krävs (KPMG, 2010).

Två alternativ för redovisning och beräkning finns. Det första alternativet, enligt punkt 4, säger att företaget ska ”fördela en del av den ersättning som erhållits eller kommer att erhållas vid försäljningstransaktionen på bonuspoängen eller skjuta upp redovisningen av intäkt” och därmed tillämpa IAS 18 punkt 13. Det andra alternativet innebär att företaget ska göra en avsättning för bonusen och därmed tillämpa IAS 18 punkt 19. Vidare behandlar vägledningen bland annat hur mycket som ska fördelas och när intäkten ska redovisas.

Punkt 5 i IFRIC 13 stadgar att punkt 13 i IAS 18 ska tillämpas med innebörden att bonuspoäng ska redovisas ”som en separat identifierbar komponent av den försäljningstransaktion eller de försäljningstransaktioner vid vilken de tilldelas”, vilket med en lättare formulering innebär att de ska hänföra sig till den ”ursprungliga försäljningen”. Ersättning som erhållits eller kommer att erhållas ska utgöras av det verkliga värdet avseende den ursprungliga försäljningen och ska fördelas på bonuspoängen och andra komponenter i försäljningen. Verkligt värde finns definierat i IAS 18 punkt 7 som ”det 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”. Punkt 6 i IFRIC 13 styrker ytterligare att verkligt värde ska användas vid beräkning.

#### **4.1.5 IFRIC 18 – ÖVERFÖRING AV TILLGÅNGAR FRÅN KUNDER**

IFRIC 18 berör överföring av tillgångar till kunder. Denna IFRIC tolkar hur ett företag ska redovisa då de mottager en materiell anläggningstillgång från en kund för att i framtiden kunna tillgodose kunden med varor eller tjänster. Exempel på detta kan vara anslutning till ett nät, eller att ge kunden löpande tillgång till el, gas eller vatten (punkt 1).

För uppsatsen är IFRIC 18 relevant för den analoga tolkning som går att göras till flerkomponentsavtal. Ett företag kan eventuellt leverera en eller flera tjänster i utbyte mot en överförd anläggningstillgång, byggnad eller utrustning, till exempel genom att koppla upp en

kund till ett nätverk. I enlighet med punkt 13 i IAS 18 måste företaget då identifiera de separata komponenterna i avtalet. Faktorer som indikerar att tjänsten, för att koppla upp kunden till nätverket, är en separat komponent är:

- a) en tjänsteuppkoppling är levererad till kunden och representerar ett självständigt värde för den kunden;
- b) det verkliga värdet of tjänsteuppkopplingen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Intäkten ska redovisas enligt punkt 20 i IAS 18, som säger att intäkten ska redovisas när tjänsten utförs. Detta förklaras i punkt 14-19 i IFRIC 18.

## 4.2 US GAAP

US GAAP står för United States Generally Accepted Accounting Principles och är det regelverk som börsnoterade företag i USA ska använda. Standardsättaren till US GAAP är FASB, genom delegation från Securities and Exchange Commission (SEC), och FASB:s tolkningsorgan är EITF (Nobes & Parker, 2010).

### 4.2.1 FÖRESTÄLLNINGSRAMEN INOM US GAAP

FASB:s föreställningsram finns till för att sätta mål och kvalitativa egenskaper och vara vägledning för dem som förbereder och rapporterar finansiell information. Föreställningsramen kan även ge vägledning vid uppkomst av nya problematiska redovisningssituationer, som inte ännu har blivit behandlad av FASB. Uttalanden i föreställningsramen ska även hjälpa att vägleda FASB vid utveckling av nya principer och standarder (FASB, 2011a). FASB:s föreställningsram består numera av sju stycken uttalanden (FASB Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC, eller Concepts Statement, CON). Dessa är dock i förändring då FASB löpande ändrar dessa uttalanden som ett resultat av konvergensprojektet med IASB (FASB, 2011a).

En intäkt definieras enligt CON6 punkt 78 som ett inflöde eller en värdeökning av en tillgång hos en ekonomisk enhet, eller en minskning av en skuld, som beror på produktion av varor, tillhandahållandet av tjänster eller andra aktiviteter som utgör företagets huvudsakliga eller centrala verksamheter (FASB, 2011a). Vidare beskriver punkt 79 olika kännetecken hos en intäkt. Intäkt representerar faktiska eller förväntade inflöden som har eller kommer att uppkomma som ett resultat av företagets ordinarie verksamhet. Inflödena kan vara av olika typer, punkten nämner några olika exempel: pengar, en fordran gentemot kund, mottagandet av andra varor eller tjänster eller en värdeökning av en produkt på grund av produktionen.

Ett närbesläktat begrepp inom FASB:s föreställningsram är vinst (gains) (FASB, 2011a). Begreppet förklaras i punkt 82 som en ökning av kapital på grund av ej ordinarie verksamhet eller tillfälliga transaktioner inom den ekonomiska enheten. Även alla andra transaktioner och händelser som påverkar enheten som inte härstammar från en intäkt eller ägartillskott ingår i

detta begrepp. Vidare förklaras skillnaden mellan intäkt och vinst i punkt 87 som kan sammanfattas med att en intäkt uppstår vid ordinarie verksamhet och att vinst uppkommer vid ej ordinarie verksamhet.

När en intäkt, och även vinst enligt definitionen ovan, ska redovisas beskrivs i CON5, punkt 83-84 (FASB, 2011a). Dessa punkter berör när man med tillräckligt stor sannolikhet kan avgöra att en intäkt ska inträffa. Hänsyn måste tas till två faktorer, realisering och införtjäning, där antingen den ena eller den andra väger tyngst vid bedömningen. Generellt sett redovisas inte intäkten förrän realisering har ägt rum. Det innebär att varan, tjänsten eller en annan tillgång är omsatt i pengar eller i en fordran på pengar. Den andra faktorn som ska vägas in är införtjäning, vilket betyder att intäkten inte ska redovisas förrän exempelvis varan är producerad eller levererad, eller när tjänsten är utförd.

#### **4.2.2 ASC 605 INTÄKTER**

Efter fem års arbete blev FASB 1 juli 2009 färdig med sitt projekt att sammanställa alla tidigare standards tillhörande US GAAP. Resultatet blev Accounting Standards Codification (ASC) och allt tidigare material blev härmed ersatt av ASC. Intäktsredovisning finns nu under ASC 605 och är indelat i flera specifika branscher, situationer och kategorier (FASB, 2011b).

ASC 605-10-25-1 beskriver generellt när en intäkt ska redovisas (FASB, 2011b). Denna punkt hänvisar till CON6 punkt 83 och beskriver att en intäkt och en vinst ska redovisas då den antingen är realiserad eller införtjänad. För vidare och mer specifik beskrivning av intäktsredovisning, måste man läsa mer under respektive kategori, exempelvis beskriver ASC 605-25 flerkomponentsavtal.

### **4.3 SKILLNADER OCH LIKHETER MELLAN FÖRESTÄLLNINGSRAMARNA**

Som man ser ovan är definitionerna av intäkt snarlika i IASB:s och FASB:s föreställningsramar. Båda ramarna finns till för att assistera standardsättarna med utvecklingen och ändringen av redovisningsstandarder (FASAC, 2004). Här finns dock också skillnader. FASB:s föreställningsram finns mer eller mindre enbart till för utveckling av standarder, medan IASB:s huvudsakliga syfte är att hjälpa redovisare, revisorer och andra användare av finansiell information. De är båda också underordnade de redan satta standarderna, men med skillnaden att IASB:s har högre status än FASB:s. Det innebär att företag som förbereder finansiella siffror enligt IFRS, måste gå till föreställningsramen då det inte finns någon standard eller annan rekommendation som täcker ett speciellt redovisningsområde eller problematik. Gällande FASB:s ram, har den enbart likvärdig status som resterande redovisningslitteratur, artiklar, handböcker eller praxis.

En likhet är också att föreställningsramarna finns till för generell rapportering av finansiell data och inte för rapportering utifrån speciella ändamål, exempelvis skatteberäkning (FASAC, 2004). En skillnad är att IASB:s ram enbart ger vägledning gällande rapportering av finansiella siffror, det vill säga främst sådana som hänför sig till balans- och resultaträkning. FASB:s däremot ger vägledning även gällande icke-finansiell information. Information om kvalitativa egenskaper i den finansiella informationen diskuteras i båda föreställningsramarna (FASAC, 2004). Dessa egenskaper finns för att se till att användare ska kunna bruka den finansiella informationen vid beslutfattande. Exempel på egenskaper som tas upp är relevans, begriplighet, jämförbarhet och pålitlighet. Det skrivs också om begränsningar såsom att en avvägning, på grund av kostnaden, måste göras mellan relevans och pålitlighet. Det finns dock en viktig skillnad mellan ramarna, FASB sätter relevans och pålitlighet före både jämförbarhet och begriplighet. Denna rangordning görs inte i IASB:s föreställningsram.

Trots att det finns skillnader mellan de två föreställningsramarna kan man ändå se ramarna som begreppsmässigt lika. Detta gör att FASB:s föreställningsram uppfyller kravet i IAS 8 punkt 12 på att företagsledningen kan gå till ett likvärdigt regelverk för vägledning, om det saknas vägledning i IFRS. Ett för uppsatsen relevant exempel är att företagsledningen kan gå till US GAAP för att få vägledning om flerkomponentsavtal, eftersom detta saknas i IFRS.

# 5 FLERKOMPONENTSAVTAL

---

*Kapitel 5 är en fördjupning av flerkomponentsavtal. Först beskrivs innebörden av begreppet och efterföljande rubrik tar upp forskning inom detta område. Vidare beskrivs hur den redovisningsmässiga behandlingen går till mer i detalj, först inom ramen för IFRS och avslutningsvis för US GAAP.*

---

## 5.1 BESKRIVNING AV BEGREPPET

I avsnitt 3.1 Översättningsproblematik har vi redogjort för begreppet flerkomponentsavtal. Ett flerkomponentsavtal utgörs av flera komponenter och där samtliga komponenter inkluderas under ett enskilt avtal eller arrangemang. Det kan vara såväl produkter som tjänster, eller en eventuell rättighet att utnyttja tillgångar (Samsvick, 2002). Komponenterna som är inkluderade är framförhandlade vid samma tidpunkt eller vid tidpunkter i nära anslutning till varandra. Avtalet, med de tillhörande komponenterna, kan ofta ses som ett ”paketerat erbjudande”. Anledningen är komponenternas integration, men också ofta att någon form av rabatt eller subvention är inkluderad i avtalet. Detta är vanligt förekommande inom telekombranschen genom exempelvis en gratis eller subventionerad mobiltelefon vid tecknandet av ett abonnemang.

Att ett företag ingår avtal med en kund och binder upp sig att leverera produkter och/eller tjänster, eventuellt vid olika tidpunkter, är inte speciellt problematiskt. I takt med att företaget utför sina förpliktelser och tillhandahåller kunden vad denne har rätt till, erhåller de likvid för sina prestationer. Det är emellertid möjligt att komponenterna ska levereras eller utföras vid flera olika tillfällen, där alla komponenter finns under ett avtal. Vi har då ett flerkomponentsavtal som utifrån ett redovisningsmässigt perspektiv leder till problematiska aspekter. En enkel lösning torde vara att redovisa alla komponenter som ett redovisningsobjekt. En sådan redovisning leder till att hela avtalsersättningen inte kan redovisas förrän den sista komponenten i avtalet är uppfylld, levererad eller färdigställd. Detta är förenligt med försiktighetsprincipen. Försiktighetsprincipen innebär dock inte en överdriven försiktighet (se 3.5.2 Försiktighetsprincipen). Om det är möjligt att på ett tillförlitligt sätt separera komponenterna i ett flerkomponentsavtal är det lämpligt. Genom denna typ av redovisningsmässiga behandling redovisas intäkter från respektive komponent i takt med att dessa anses levererade/uppfyllda, alternativt färdigställda, vilket anses återspegla ett företags ekonomi på ett mer rättvisande sätt (Weinstein &, Yocabozzi, 2010).

Att intäktsredovisa alla komponenter som ett samlat redovisningsobjekt kan leda till att intäktsflöden blir missvisande och väsentligt avviker från företagets ekonomiska verklighet.

Hur redovisning av flerkomponentsavtal görs är i många fall en bedömningsfråga. En vanligt återkommande fråga är hur man ska veta om man kan separera komponenter i ett avtal, samt vid separation, hur man då ska behandla de komponenter som inte kan separeras. Vidare uppkommer följdfrågan, hur man ska hantera och fördela ersättningen bland såväl separerade som ej separerade komponenter (Ernst & Young, 2010a).

## 5.2 FORSKNING OCH STANDARDUTVECKLING INOM FASB OCH IASB

### 5.2.1 IASB

Forskningen har inom sfären för IASB varit relativt tyst. Det har inte publicerats mycket vetenskapliga artiklar som tar upp ämnet med flerkomponentsavtal. Detta kan ställas i relation till amerikanska artiklar och FASB där mycket av artiklarna som publicerats har knutit an till ny standardutveckling. Att också upplysningskraven för dessa typer av flerkomponentsavtal (IAS 18), är mindre omfattande, kan bidra till ett bristande intresse på forskningsfronten. IFRS-rapporterande företag måste inte lika utförligt och omfattande upplysa intressenter om karaktär, omfattning och innebörd av sina flerkomponentsavtal. Potentiella infallsvinklar som informationsasymmetri inom organisationen, implementeringskostnader av nya affärssystem och förbättringar av befintliga, blir därmed inte lika uppmärksammade som i USA.

Att standardutvecklingen för flerkomponentsavtal inte har varit så utförlig inom sfären för IASB är ett faktum. Det är därmed dock inte sagt att det inte funnits initiativ. Så tidigt som i juli 2003 höll IFRIC ett möte där de ombetts att skissera ett utkast avseende vägledning för kriterierna i IAS 11 för separering och kombinerande av kontrakt. Kärnpunkten i denna fråga rörde främst kontrakt, men skulle också kunna användas för flerkomponentsavtal inom telekombranschen. IFRIC arbetade vidare med ämnet men kom i februari 2005 fram till att ämnet var betydligt bredare och mer komplext än vad de initialt hade trott. De noterade vidare att interaktionen mellan IAS 18 och IAS 11 skulle vara problematisk. Många aspekter skulle också slutligen komma att beröras av konvergensprojektet inom intäcksredovisning mellan FASB och IASB. Resultatet blev att projektet togs bort från IFRICs agenda i samband med ett möte i november 2006 (Deloitte, 2011a). Samma år, 2006, ombads IFRIC att särskilt behandla abonnentförvärvskostnader inom telekombranschen. Bakgrunden till frågan var när en operatör tillhandahöll kunden med en gratis eller subventionerad mobiltelefon, tillsammans med ett kontrakt om tjänster. Frågan som skulle utredas var om mobiltelefonens kostnad för leverantören kunde ses som kundanskaffningsutgift och kapitaliseras som en tillgång. Frågan i sig, tillsammans med en eventuell vägledning, var av direkt relevans för telekombolag. IFRIC valde dock att inte ta upp ämnet på sin agenda, återigen till följd av det gemensamma konvergensprojektet. (Alfredson et al., 2009; KPGM, 2010).

Vissa ämnen har däremot funnits mer relevanta att utarbeta vägledning för än andra. Två av dessa är IFRIC 13 och IFRIC 18. Den 28 juni 2007 publicerades den förstnämnda (Deloitte, 2011b) och den sistnämnda, IFRIC 18, publicerades den 29 januari 2009 (IASB, 2011a).

IFRIC 13 tillkom till följd av avsaknaden av detaljerad vägledning inom kundlojalitetsprogram vilket hade lett till ett inkonsekvent tillvägagångssätt bland företag. Att mäta sina förpliktelser baserat på värdet av poängen till kunderna var ett vanligt tillvägagångssätt för en del företag. Andra företag kunde däremot mäta förpliktelserna som kostnaden för företaget att tillhandahålla den rabatterade/gratis varan eller tjänsten. Genom antagandet av IFRIC 13 infördes en mer enhetlig vägledning, vilken i sin tur skulle radera dessa skillnader i tillämpning (IASB, 2011b). Bakgrunden till IFRIC 18 var snarlik då den byggde på att företag tolkade redovisningsprinciper på olika sätt. I detta fall rörde det främst de principer som finns i IAS 18 och extra vägledning ansågs vara en nödvändighet (IASB, 2011a).

Både IFRIC 13 och IFRIC 18 anses ha bidragit till ett mer definierat ramverk för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal under IFRS. Båda hanterar nämligen intäktsgenererande transaktioner som har mer än en komponent. Trots att de inte är direkt tillämpbara för hur man intäktsredovisar flerkomponentsavtal inom telekombranschen, tjänar de ändå som en utgångspunkt som kan användas genom analog tolkning (KPMG, 2010).

### 5.2.2 FASB

År 2002 kom den första vägledningen som skulle underlätta för företag att redovisa flerkomponentsavtal. Samsvick (2002) argumenterar för att problem föreligger kring hur en intäkt ska fördelas från ett flerkomponentsavtal som sträcker sig över en tidsperiod. Författaren anser att det kompliceras ytterligare då avtalet är sammanlänkat med någon form av aktiveringstjänst eller installation och att avtalet innehåller antingen en bestämd avgift eller en bestämd avgift vilken är sammankopplad med en fortsatt betalningsström. Gällande den fortsatta betalningsströmmen lyfter Samsvick fram att den antingen kan överrensstämma med det fortsatta utförandet och således vara fast. Alternativt kan den variera beroende på framtida utförande eller i vissa fall vara sammansatt som en kombination mellan fast och föränderlig avgift. Avslutningsvis fastslår Samsvick att företag i flera industrier kommer att ställas inför problem när EITF släpper sin vägledning i form av EITF 00-21. Företagen måste i samband med den nya vägledningen se över sina redovisningsprinciper.

Användandet av EITF 00-21 innebar stora förändringar för företag, dock ansågs dess vägledning till viss del vara bristfällig. Denna åsikt delades av såväl EITF själva, forskare, revisionsbyråer och användande företag. Svaret till kritiken mot EITF 00-21 blev EITF 08-1, vilken genom ASU 2009-13 inkorporerades i ASC 605-25 och ersatte den tidigare vägledningen. Vidare fastslogs att vägledningen i EITF 08-1 skulle tillämpas framåtriktat för intäkter som ingåtts, eller väsentligen ändrats, för räkenskapsår som börjar på eller efter den 15 juni 2010 (CCH, 2009).

En starkt bidragande orsak till kravet på en förbättring av EITF 00-21, härstammade från en oro om att den existerande vägledningen inte återspeglade den verkliga, eller underliggande, ekonomin bland rapporterade företag (Rupert, 2010). Weinstein och Yocabozzi (2010) bifaller Ruperts åsikt. De argumenterar vidare för att implementering av den nya, förbättrade

vägledningen, kommer att innebära bättre och mer information för användare av årsredovisningar. Jämfört med tidigare vägledning under EITF 00-21 kommer också jämförbarhet bli bättre och intressenter till ett företag kommer bättre att kunna se på vilket sätt företag tjänar sina pengar.

Åsikterna skiljer sig åt bland forskare rörande vilken ändring som kommer att ha störst påverkan bland rapporterande företag. Många av huvudpunkterna är liknande men forskare, såväl som revisionsbyråer, väljer att beröra olika aspekter som de mest signifikanta förändringarna. Ernst & Young (2010b) anser att den nya vägledningen kommer leda till två stora förändringar. Den första förändringen är att det nu kommer att vara möjligt att separera fler komponenter till enskilda redovisningsenheter än tidigare, vilket även styrks av Ernst & Young (2009). Den andra förändringen, presenterad av Ernst & Young (2010b), relaterar till sättet för hur avtalsersättningen kommer att fördelas mellan separata identifierade redovisningsenheter inom avtalet. De båda förändringarna kommer med all sannolikhet innebära tidigare intäktsredovisning, jämfört med redovisningen enligt EITF 00-21. Färre situationer kommer nu att inträffa då ett företag tvingas senarelägga intäkten, på grund av att samtliga komponenter i transaktionen ännu inte anses levererade eller uppfyllda för intäktsredovisning (Ernst & Young, 2010b). Tidigare intäktsredovisades också ofta flerkomponentsavtal senare bland US GAAP-rapporterande företag, jämfört med de företag som följde och redovisade enligt IFRS. EITF 08-1 ändrar detta, genom separationsmöjligheterna och försäljningsprishierarkin (PwC, 2009). Ytterligare en aspekt, vilken relaterar till ändringarna genom den nya vägledningen, är mängden information i upplysningarna till intressenter. Avseende flerkomponentsavtal har upplysningarna tidigare inte varit så utförliga. Weinstein och Yocabozzi (2010) uppmärksammar detta och ställer upplysningskraven i EITF 00-21 i kontrast till upplysningskraven i EITF 08-1. Vidare argumenterar de för att de ökade upplysningskraven kommer att utgöra stora förändringar för rapporterande företag. De nya kraven kommer att innebära kostnader för inläring, eventuellt involvera flera avdelningar och kräva nya förbättrade informationssystem. Nya system behövs för att kunna extrahera nödvändig och tillförlitlig information, hänförlig till separerade komponenter inom ett avtal och för att redovisa denna information på ett sätt som återspeglar verkligheten.

Med förhoppningen att enklare åskådliggöra skillnaderna mellan den tidigare vägledningen i EITF 00-21, jämfört med den nya i EITF 08-1, presenteras detta nedan utifrån en jämförande basis. För att kunna ta del av framställningen behöver några viktiga begrepp förklaras. VSOE står för det engelska uttrycket Vendor Specific Objective Evidence. Översatt till svenska betyder uttrycket försäljarspecifika objektiva bevis. Innebörden är att en försäljare måste kunna styrka existensen av ett försäljningspris för en komponent i ett flerkomponentsavtal. Etableringen av försäljningspriset är ett krav för att man ska kunna separera komponenten.

TPE är en förkortning för det engelska uttrycket Third Party Evidence, som vid en översättning till svenska betyder tredjepartsbevis. Likt tidigare begrepp syftar det till att ett företag måste kunna etablera bevis för försäljningspriset, avseende en specifik komponent i ett flerkomponentsavtal. Etablering av tredjepartsbevis innebär att om ett företag inte kan



etablera egna specifika bevis, kan de använda en tredjeparts bevis av försäljningspriset. Förutsättningen är att detta existerar, samt att den tredje parten tillhandahåller en liknande komponent.

**Tabell 5.1** Skillnader på EITF 00-21 och EITF 08-1 (Moss Adams, 2009)

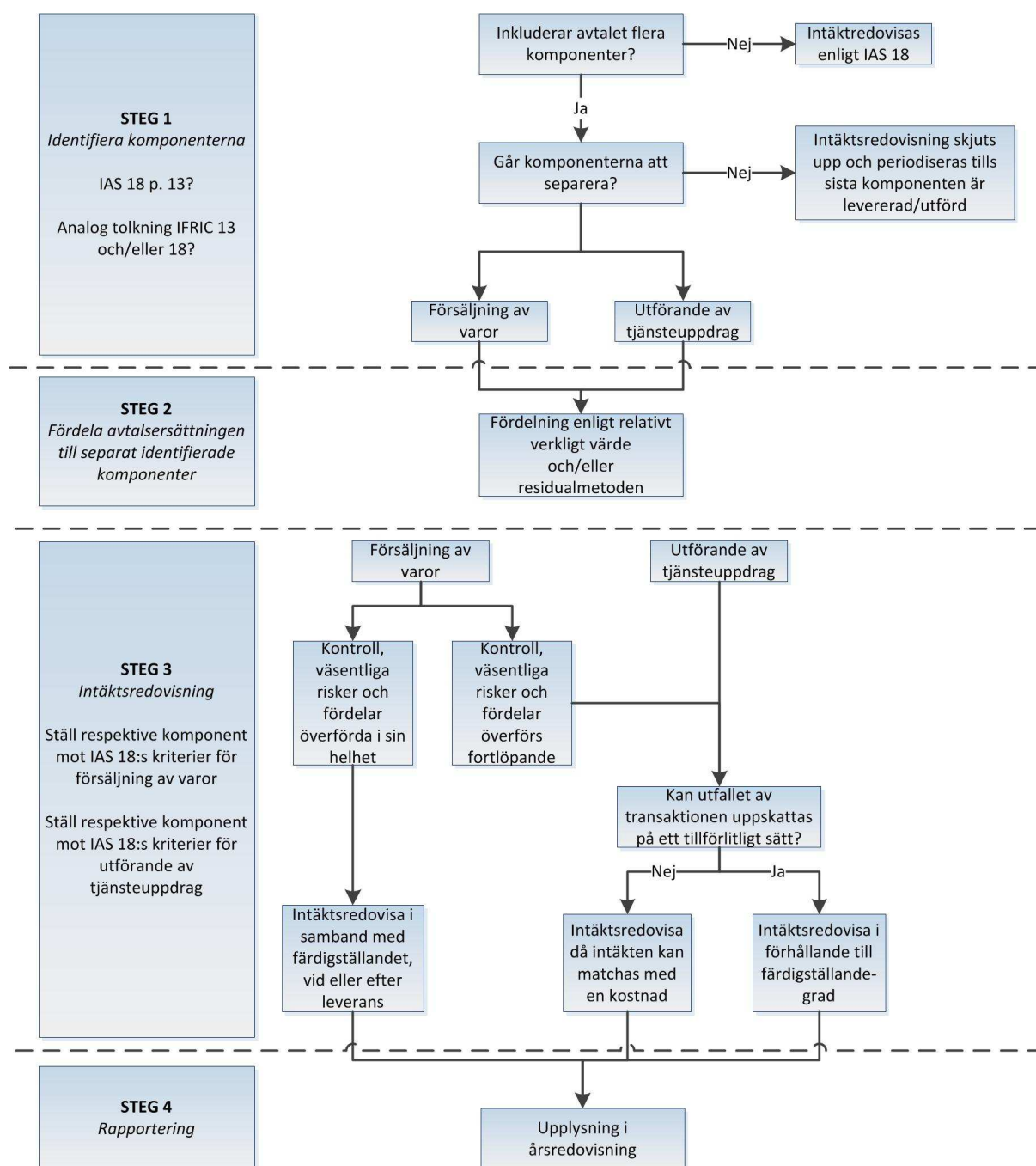
	EITF 00-21	08-1
<b>Hierarki</b>	Om ett företag ville separera komponenter inom ett avtal och betrakta dem som enskilda redovisningsenheter krävdes det att företaget kunde påvisa antingen VSOE, eller TPE, om VSOE inte var tillgängligt.	Det har nu etablerats en hierarki. Företag är inte längre styrda av att kunna etablera VSOE eller TPE. Vid avsaknad av de båda, kan företaget använda sin egen bästa uppskattning av försäljningspriset. Detta leder till att komponenter inte exkluderas från separation, på grund av ett misslyckande att bevisa värdet.
<b>Fördelningsmetod</b>	Vägledningen tillät vad som benämns residualmetoden. Denna kunde användas vid scenariot att det fanns VSOE/TPE för ännu ej levererade objekt inom arrangemanget och genom detta kunde avtalsersättning fördelas till levererade objekt, vilka saknade VSOE/TPE av försäljningspriset.	En ny metod som benämns den relativa försäljningsprismetoden har framtagits. Den fungerar som bas för att fördela avtalsersättning till alla komponenter som har identifierats som enskilda redovisningsenheter. Resultat av den nya metoden är att residualmetoden inte längre används, ej heller är den tillåten.
<b>Benämning</b>	Fördelning av avtalsersättning skedde till varje separat, identifierbar redovisningsenhet, baserat på det relativa verkliga värdet för varje separat redovisningsenhet inom avtalet.	Termen "verkligt värde" avseende komponenter inkluderade i avtalet har ersatts av termen "uppskattat försäljningspris". Den bakomliggande orsaken var att förenkla och undvika förvirring genom att tro att det eventuellt syftade till vägledning under något annat ASC-ämne.
<b>Upplysningar</b>	Som nämnts tidigare krävdes det mindre upplysning under tidigare vägledning. Företag behövde i årsredovisningen upplysa sin policy för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal. De behövde också tillhandahålla en beskrivning kring karaktären för dessa avtal.	Företag kommer enligt den nya vägledningen behöva upplysa mer information, till följd av de striktare upplysningskraven. Karaktären och termerna för sina avtal, signifikanta komponenter inkluderade i dessa, samt den generella timingen för leverans och intäktsredovisning för dessa komponenter, kommer att behöva presenteras. Vidare kommer även väsentliga faktorer att behöva upplysas, rörande utveckling av VSOE/TPE och/eller uppskattat försäljningspris, kring separation och fördelning.  Vid året för användning av den nya vägledningen finns det krav på att företag ska tillhandahålla kvalitativ upplysning. Den kvalitativa informationen ska avslöja effekterna av förändringen, inklusive en beskrivning av ändringar i redovisningsenheter och hur avtalsersättning fördelas till dessa enheter. Vidare ska ändringar i mönster och timing för intäktsredovisning upplysas. Om effekten av ändringen är väsentlig ska även kvantitativ information tillhandahållas.

## 5.3 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING UNDER IFRS

IFRS är till sin karaktär principbaserat vilket innebär ett större utrymme för hur man tolkar transaktioner och väljer att redovisa dem (Nobes & Parker, 2010). En förutsättning är dock att de ger en rättvisande presentation av företagets finansiella rapporter. Alfredson et al. (2009) styrker att nuvarande IFRS tillhandahåller lite intäktsredovisningsvägledning för flerkomponentsavtal. Trots detta finns det sätt och vaga riktlinjer för hur man ska redovisa för dessa typer av avtal. Huruvida det ska ses som fördelaktigt, att IFRS:s riktlinjer är principbaserade och erbjuder mer flexibilitet än US GAAP:s mer regelstyrda ramverk, är helt upp till användaren och företagets situation.

Figur 5.1 är en påbyggnad av vad KPMG (2010) har presenterat i sin publikation. Figuren är omarbetad för att göra det lättare att identifiera de olika stegen och vad som krävs inom dem.

Vid studium av figuren verkar IFRS erbjuda relativt klara vägar att utgå ifrån. Det finns dock många problematiska aspekter, speciellt områden där en användare inte får någon direkt vägledning utan får tolka och bedöma transaktionerna utifrån sin egen situation. Detta kan vara såväl tidskrävande som svårt.



**Figur 5.1** Tillvägagångssätt för redovisning av flerkomponentsavtal under IFRS (omarbetning av KPMG (2010) s. 11).

Alfredson et al. (2009) skriver att flerkomponentsavtal är vanligt förekommande inom telekombranschen. Vid dessa typer av avtal tas utgångspunkten i IAS 18 punkt 13. Detta överensstämmer med figur 5.1 och en användare får då pröva om det krävs identifiering och

separation av komponenterna i avtalet. Kärnpunkten här är att det kan vara nödvändigt att separera identifierbara komponenter i en transaktion och vidare applicera erkännandekriterier till dem separat. Motiveringen är att det bättre anses reflektera substansen av transaktionen. IFRS tillhandahåller dock inte närmare vägledning för omständigheter där komponenter i ett avtal ska separeras. I avsaknad av specifika separationskriterier kan en användare eventuellt använda sig av analoga tolkningar. KPMG (2010) anser att IFRIC 18 är tillämplig för detta syfte och att en analog tolkning för separation kan göras genom att fastställa (1) komponenten har ett självständigt värde gentemot kunden, och (2) det verkliga värdet av komponenten kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Alfredson et al. (2009) öppnar upp för en annan analog tolkningsmöjlighet i form av att man kan använda sig av IFRIC 13. I denna IFRIC ska det totala beloppet av ersättningen fördelas mellan de olika komponenterna i avtalet vilket indirekt kan ses som ett krav på att separera komponenterna. Ett företag kan därför, om punkt 13 i IAS 18 inte är tillräcklig, använda denna IFRIC för att motivera och styrka en separation av komponenterna.

Om ett företag har identifierat och separerat komponenter i ett flerkomponentsavtal uppkommer nästa fråga. Hur ska avtalsersättningen fördelas mellan respektive komponenter? Varken IFRS eller IFRIC föreskriver en metod för detta, dock är en vanligt accepterad metod att använda sig av relativt verkligt värde (Alfredson et al., 2009). Detta illustreras av ett exempel med tillhörande tabell 5.1 och 5.2 med uträkningar:

Telefonbyrå AB bedriver en kampanj. Om en ny kund bestämmer sig för att teckna ett 24 månader långt avtal med Telefonbyrå AB, bestående av samtalstid och övriga tjänster, får de en gratis telefon på köpet. Månadskostnaden för den pågående tjänsten är 400 kronor, en kostnad som debiteras oavsett om telefonen ges gratis eller inte. Vidare säljer Telefonbyrå AB mobiltelefonen separat för 1 000 kr. Företagets kostnad för densamma är 700 kronor. Det finns en allmän uppsägningsrätt inkluderad i avtalet, dock är Telefonbyrå AB ett erfaret företag och enligt tidigare erfarenheter utnyttjas den sällan, vilket företaget också har information för att styrka. Avtalets kostnad för kunden blir 9 600 kronor ( $24 \cdot 400$ ), men det har ett marknadsvärde, då komponenterna säljs separat, på 10 600 ( $1000 + 9600$ ).

**Tabell 5.1** Fördelning av avtalsersättning enligt metod för relativt verkligt värde

	Verkligt värde av komponenterna då de säljs separat	Fördelning av verkligt värde i förhållande till totalen	Fördelat värde
<b>Mobiltelefon</b>	1000	$(1000/10600) \cdot 9600$	906
<b>Abonnemang</b>	<u>9600</u>	$(9600/10600) \cdot 9600$	<u>8694</u>
<b>Totalt</b>	10600		9600

I tabell 5.2 råder samma förutsättningar, med skillnaden att mobiltelefonen inte är gratis utan rabatterad till 500 kronor. Totalkostnad för kund blir då istället 10 100 kronor ( $24 \cdot 400 + 500$ ) och fördelat värde blir inte samma som i tabell 5.1

**Tabell 5.2** Fördelning av avtalsersättning enligt metod för relativt verkligt värde

	Verkligt värde av komponenterna då de säljs separat	Fördelning av verkligt värde i förhållande till totalen	Fördelat värde
<b>Mobiltelefon</b>	1000	$(1000/10600)*10100$	953
<b>Abonnemang</b>	9600	$(9600/10600)*10100$	9147
<b>Totalt</b>	10600		10100

Fördelningsmetoden med relativt verkligt värde är såväl den vanligaste som den mest rättvisande metoden. I avsaknad av det verkliga värdet för levererade komponenter finns det dock en alternativ metod, vilken benämns residualmetoden. Metoden finns presenterad i IFRIC 13 och IFRS-rapporterande företag kan använda residualmetoden även för transaktioner som inte involverar kundlojalitetsprogram. Vid ett scenario att det inte går att fastställa det verkliga värdet för levererade komponenter kan metoden vara behändig. Om det finns verkliga värden för ej levererade komponenter i avtalet kan dessa användas och sedan ställas i relation till avtalets totala ersättning. Vidare fördelas kvarstaden (residualen) till de levererade komponenterna för vilka verkligt värde inte kunnat fastställas. Metoden har sina brister och det har förts en diskussion huruvida den är lämplig eller inte. Ett måste för att den ska kunna användas är att de övergripande principerna i IAS 18 är uppfyllda. Ernst & Young (2010b) presenterade och diskuterade denna aspekt i juli 2010. De fann inga indikationer på att residualmetoden skulle vara olämplig, dock fastslog de att metoden med relativt verkligt värde var mer förenlig med IAS 18:s övergripande principer och därför skulle vara att föredra.

Steg 3 i figur 5.1 tar upp kriterierna som måste vara uppfyllda för att intäkt ska kunna redovisas för vardera av de separerade komponenterna. Utifrån ett teoretiskt, strikt IFRS-baserat synsätt, ska kriterierna ställas mot respektive komponent för att avgöra om intäktsredovisning kan ske. Om ett flerkomponentsavtal innehåller en produkt och två tjänster, vilka alla separerats, krävs följande tillvägagångssätt:

- Produkt 1 ställs mot IAS 18:s kriterier för försäljning av varor
- Tjänst 1 ställs mot IAS 18:s kriterier för utförande av tjänsteuppdrag, och
- Tjänst 2 ställs mot IAS 18:s kriterier för utförande av tjänsteuppdrag.

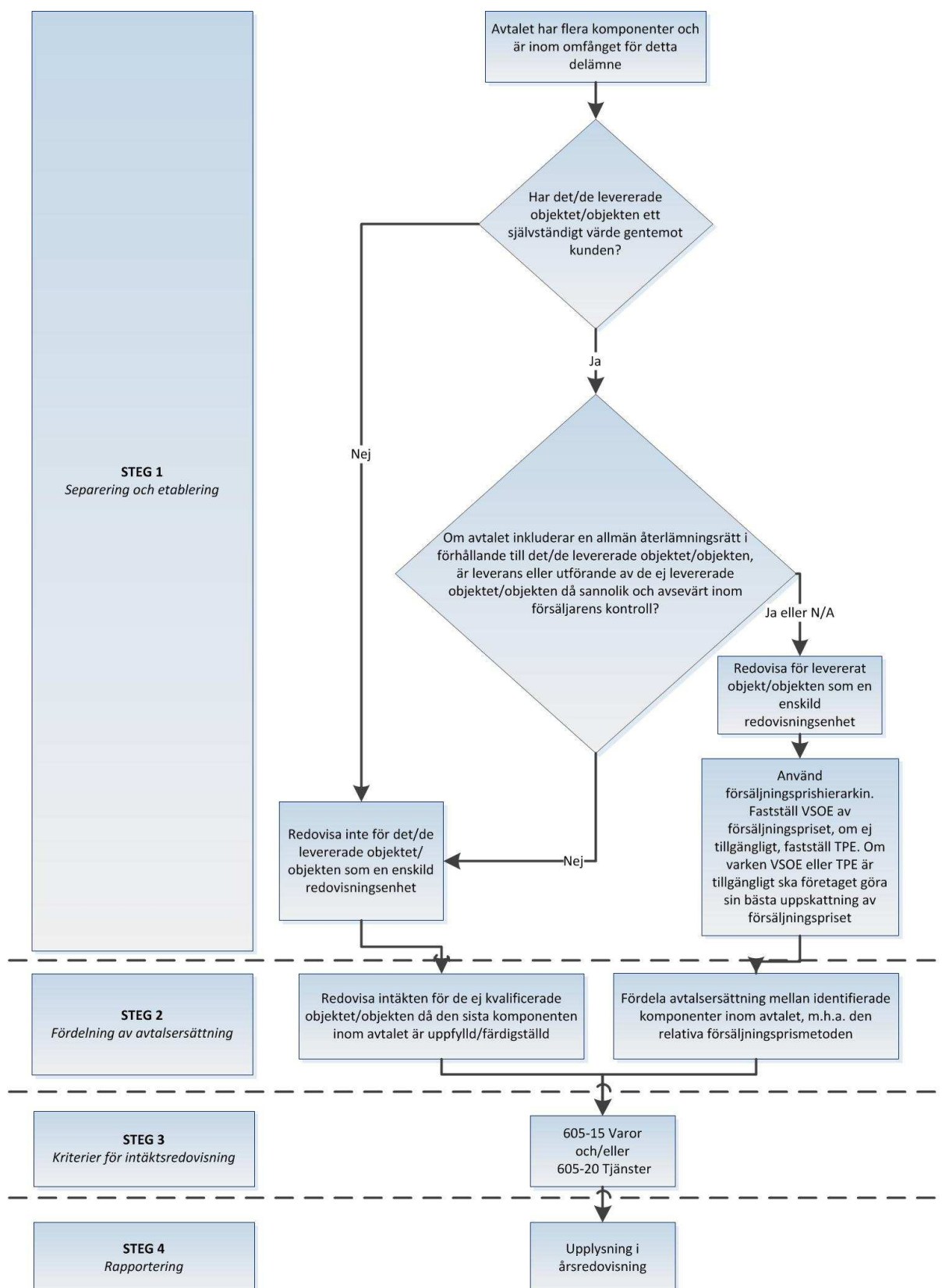
Ett scenario kan vara att ett företag inte anses överfört de betydande riskerna för Produkt 1, ej heller kan utfallet av utförandet av Tjänst 2 uppskattas på ett tillförligt sätt. Resultatet blir att intäktsredovisning för Produkt 1 och Tjänst 2 skjuts upp. Först då företaget bedömer att kriterierna är uppfyllda kan en intäkt redovisas.

Det avslutande steget i figur 5.1, Steg 4, berör vilka upplysningar som behöver lämnas kring intäktsredovisning generellt sett. Då figuren specifikt behandlar intäktsredovisning för flerkomponentsavtal är upplysningar rörande dessa, endast vad som är relevant i denna framställning. Inte heller för upplysningar finns det någon explicit vägledning för flerkomponentsavtal. Enligt IAS 18 punkt 35 bör det upplysas om väsentliga redovisningsprinciper och metoder relaterade till dessa. Företagsledningen får utifrån detta göra sin egen bedömning av vilken information som bör upplysas om.

## 5.4 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING UNDER US GAAP

Vägledning och redovisningsnormer är enligt US GAAP betydligt mer normativt i jämförelse med IFRS (Nobes & Parker, 2010). Redovisningsbehandlingen för flerkomponentsavtal är inget undantag. Själva tillvägagångssättet behöver nödvändigtvis inte skilja sig åt speciellt mycket mellan de två regelverken. För att det inte ska skilja sig måste dock berörda parter inom IFRS-rapporterande företag kunnat fastställa och göra de nödvändiga bedömningarna som krävs för bland annat separation. Företag som redovisar enligt US GAAP har mer utförliga riktlinjer för detta ändamål. Enligt den nya ASU 2009-13 finns det tydliga riktlinjer kring separation av komponenter. Generellt sett leder detta till att företag har liknande grundförutsättningar för att separera komponenter, med följderna av mindre diskrepans mellan användande företag i en bransch (Ernst & Young, 2010a).

Utgångspunkten för figur 5.2 presenteras i ASC 605-25-50-1. Figuren ger en överblick för hur komponenter separeras i ett flerkomponentsavtal, samt fastställer huruvida dessa kvalificerar som enskilda redovisningsenheter. Att urskilja och separera komponenter är vad som presenteras i ASC 605-25-50-1, dock kan man koppla an fler moment. Figuren är därför omarbetad utifrån egna tankar och idéer för att ge en bättre helhetsbild.



**Figur 5.2** Tillvägagångssätt för redovisning av flerkomponentsavtal under US GAAP (omarbetning av figur från ASC 605-25-50-1).

Steg 1 är som figur 5.2 visar det första steget i den redovisningsmässiga behandlingen för flerkomponentsavtal. Först och främst behöver man fastslå och analysera huruvida

arrangemanget inkluderar flera komponenter. Därefter behöver man fastslå om enskilda komponenter kvalificerar som enskilda redovisningsobjekt. Detta belyses enklast genom samma exempel som under avsnitt 5.3:

Telefonbyrån AB bedriver en kampanj. Om en ny kund bestämmer sig för att teckna ett 24 månader långt avtal med Telefonbyrån AB, bestående av samtalstid och övriga tjänster, får de en gratis telefon på köpet. Månadskostnaden för den pågående tjänsten är 400 kronor, en kostnad som debiteras oavsett om telefonen ges gratis eller inte. Vidare säljer Telefonbyrån AB mobiltelefonen separat för 1 000 kr. Företagets kostnad för densamma är 700 kronor. Det finns en allmän uppsägningsrätt inkluderad i avtalet, dock är Telefonbyrån AB ett erfaret företag och enligt tidigare erfarenheter utnyttjas den sällan, vilket företaget också har information för att styrka. Avtalets kostnad för kunden blir 9 600 kronor ( $24 \cdot 400$ ), men det har ett marknadsvärde, då komponenterna säljs separat, på 10 600 ( $1000 + 9600$ ).

Avtalet innehåller således två komponenter, en gratis telefon och avtalet om två år för samtalstid och tillhörande tjänster. Sett till dessa förutsättningar bör företag kunna identifiera och separera komponenterna i avtalet. Det första kriteriet som behöver uppfyllas är att mobiltelefonen, som levereras direkt vid tecknandet av avtalet, har ett självständigt värde gentemot kunden. Detta kriterium är uppfyllt då Telefonbyrån AB även säljer telefonen separat och telefonen kan säljas vidare av kunden. Det andra kriteriet, i detta fall rörande den allmänna uppsägningsrätten, möts också. Telefonbyrån AB har information från tidigare erfarenheter att den allmänna uppsägningsrätten sällan utnyttjas. Således utgör detta inte något hinder för separation av komponenterna i arrangemanget. Utöver kriterierna finns det en rad faktorer som Telefonbyrån AB, i detta fall, bör beakta vid bedömningen. En faktor kan vara om en komponent i ett flerkomponentsavtal kräver en specifik handling från försäljaren. Två andra faktorer kan vara om komponenten har en väsentlig betydelse för andra produkter eller tjänster inkluderade i flerkomponentsavtalet och om kunden uppfattar att komponenten har ett väsentligt värde separat från andra komponenter. Detta är bara ett fåtal av de många faktorer som Deloitte (2010b) och Ernst & Young (2010a) presenterar att ett företag måste beakta. Beroende på om komponenterna går att separera till enskilda redovisningsobjekt uppkommer annorlunda redovisningsmässiga behandlingar. Två möjliga scenarion kan uppkomma:

#### *Scenario 1 – Separation ej möjlig*

Då de initiala separationskriterierna inte har uppfyllts (Steg 1 i figur 5.2) övergår den redovisningsmässiga behandlingen till nästkommande fas (Steg 2), där arrangemangensersättningen ska fördelas. Samtliga komponenter som inte har kvalificerat som enskilda redovisningsenheter intäktsredovisas för som en enhetlig redovisningsenhet. Detta innebär att hela intäkten inte kan redovisas förrän den sista av samtliga komponenter är levererad eller uppfylld (Deloitte, 2010b). Resultatet blir att avtalsersättningen för redovisningsenheten periodiseras. Vilka kriterier som vidare krävs för intäktsredovisning (Steg 3) presenteras inte. Anledningen är att uppsatsen inte specifikt berör just intäktsredovisning inom US GAAP. Avslutningsvis krävs det också upplysningar (Steg 4)

gentemot intressenter kring varför specifika komponenter inte kunnat separeras till enskilda redovisningsenheter (CCH, 2009).

### *Scenario 2 – Separation är möjlig*

Att det finns fastställda försäljningspriser, som i exemplet med Telefonbyrå AB, är inte alltid fallet. Företag måste då kunna tillgodogöra sig denna information och fastställa ett pris för respektive komponent, vilket görs med försäljningsprishierarkin. Med hjälp av försäljningsprishierarkin inkluderas alla situationer och rapporterade företag kommer att vara förmögna att fastställa ett försäljningspris för såväl levererade som olevererade komponenter inom avtalet. Själva etableringen vilar på att företag vid påbörjandet av ett avtal ska etablera ett försäljningspris för alla komponenter som kvalificerar för separation. Det är utifrån försäljningspriset som avtalsersättningen sedan fördelas. Tillvägagångssättet för etablering av försäljningspris är baserat på en hierarki av bevis som företagen måste beakta (Deloitte, 2010b). Försäljningsprishierarkin lyder enligt följande inbördes ordning:

1. Etablera VSOE av försäljningspriset. Vid denna etablering måste företag analysera aktuell prissättning för komponenten. Exempelvis kan en sådan analys vila på försäljningsdata från en tidigare period. Detta tillvägagångssätt gör det möjligt att bestämma om det finns en tillförlitlig och konsekvent koncentration av försäljningspriset. I analysen bör också produkttyp och kundtyp beaktas, då en koncentration inom dessa även kan tjäna som tillförlitliga bevis.
2. Etablera TPE av försäljningspriset. Företag kan i detta fall beakta ett antal olika faktorer, förutsatt att det inte innebär en oskäligen kostnad och ansträngning för dem. Ett exempel är att benchmarka sina egna produkter och tjänster mot konkurrenters. Detta görs för syftet att fastställa till vilken grad företagets egna produkter och tjänster är utbytbara mot konkurrenternas. Vid bedömningen bör hänsyn tas till bland annat kundanpassning och då det rör tjänster, hur mycket kompetens som krävs för utförandet. Om företaget kommer fram till en överensstämmelse måste också tillgängligheten till konkurrenters prissättningspraxis analyseras. Anledningen är att ett företag som använder TPE av försäljningspriset måste kunna styrka sina bedömningar.
3. Etablera en bästa uppskattning av försäljningspriset. Steget ligger längst ner i försäljningsprishierarkin och aktualiseras om varken VSOE eller TPE av försäljningspriset har kunnat etableras. Vilken metod, alternativt metoder, som bäst reflekterar försäljningspriset måste bestämmas och detta steg innefattar mycket omdöme. Analysen ska appliceras på varje separat komponent. En vanligt återkommande metod är att använda sig av kostnad plus bruttovinstmarginal. Avseende mer komplexa situationer är dock denna metod ofta inte lämplig. Ett företag kan då behöva ta hänsyn till bland annat marknads- och företagsspecifika faktorer.

(Deloitte, 2010b; Ernst & Young, 2010a)

Då ett försäljningspris har etablerats genom användning av försäljningsprishierarkin fördelas avtalsersättningen mellan de identifierade, separata komponenterna (Steg 2). Fördelningen



sker i enlighet med den relativa försäljningsprismetoden och ser ut som följer (siffrorna tagna från exemplet i Steg 1):

**Tabell 5.3** Fördelning av avtalsersättning enligt metod för relativt försäljningspris

	Försäljningspris av komponenterna då de säljs separat	Fördelning av försäljningspris i förhållande till totalen	Fördelat värde
Mobiltelefon	1000	$(1000/10600)*9600$	906
Abonnemang	<u>9600</u>	$(9600/10600)*9600$	<u>8694</u>
<b>Totalt</b>	10600		9600

Nästkommande steg (Steg 3) innebär att kriterierna för intäktsredovisning för varor och tjänster enligt US GAAP måste vara uppfyllda. Dessa är inte centrala för uppsatsen och utelämnas därför.

Det avslutande momentet (Steg 4) rör vilka upplysningar som behöver lämnas. Upplysningskraven är rigorösa och en av de större förändringarna under den nya vägledningen. Då uppsatsen rör IFRS-rapporterande företag, vilka inte presenterar information enligt den nya vägledning inorporerad i US GAAP, kommer bara de mest relevanta aspekterna nämnas här, vilka är:

1. försäljarens intäktsavtal,
2. betydande bedömningar vilka har gjorts vid tillämpningen av vägledningen i EITF 08-1, och
3. hur ändringar i de bedömningar som företag har gjort väsentligen kan komma att påverka timingen eller summan av intäkt som redovisas.

Som tillägg till dessa upplysningar bör också kvantitativ och kvalitativ information presenteras. Informationen är speciellt viktig för ”förstagångsanvändare” av den nya vägledningen, men också rekommenderad för företag som tidigare har redovisat flerkomponentsavtal under vägledningen i EITF 08-1. Exempel på information som det borde lämnas upplysningar kring är:

- karaktären av flerkomponentsavtal,
- viktiga komponenter i avtalet,
- en diskussion kring antaganden, bedömningar och metoder för etableringen av försäljningspris enligt försäljningsprishierarkin, och
- varför komponenterna kvalificerar som enskilda redovisningsenheter och, om tillämpligt, varför de inte gör det.

(CCH, 2009; Deloitte, 2010b; Ernst & Young, 2010a)

# 6 DOKUMENTSTUDIE

---

*I detta kapitel presenteras sammanställningen från dokumentstudien. Inledningsvis illustreras den sammanfattande informationen i årsredovisningarna utifrån en tabell. Tabellens uppbyggnad förklaras kortfattat och utifrån tabellens uppställning presenteras de olika delarna mer fördjupande i löpande text. Särskilt har informationen om flerkomponentsavtal studerats, vilket bidrar till att detta är ett längre avsnitt i kapitlet.*

---

## 6.1 TABELLENS UPPBYGGNAD

Då företagen uppfyller kriterierna har det kommit att betecknas med "JA" i modellen. Utelämnad information har i modellen kommit att betecknas med "-" i tabellen, snarare än ett nekande svar. Uttrycket utelämnad information är för att undersökningsobjekten i dessa sammanhang inte redogjort för hur de gör. Det går därför inte med rimlig säkerhet att fastställa att företaget inte har detta tillvägagångssätt.

### 6.1.1 REDOVISNING TILL VERKLIGT VÄRDE

Berör om företagen uttryckligen skrivit att de redovisar intäkter till verkligt värde i sin årsredovisning.

### 6.1.2 UTTRYCK FÖR UPPSKATTNING FÖR REDOVISNINGSAÄNDMÅL

Syftar till att beskriva om företagsledningen gör uppskattningar vid tillämpning av redovisningsregler i IFRS.

### 6.1.3 BEDÖMNINGAR I SAMBAND MED INTÄKTSREDOVISNING

Karakteristiskt för denna punkt är huruvida det har gjorts några specifika uppskattningar vilka kan kopplas till redovisning av intäkter eller varför intäkter inte kunnat redovisas.

### 6.1.4 FÖRSÄLJNING AV VAROR

Kriterierna som innefattas i den här rubriken är uppställda för att se till vilken ordalydelse företagen följer respektive punkt. För att uppfylla punkterna ska företaget i fråga grundligt ha redogjort för det i sin årsredovisning.

## 6.1.5 FÖRSÄLJNING AV TJÄNSTER

Presenterar en överblick av hur företagen upplyser om intäktsredovisning för tjänster. Att ett företag tillhandahåller kunden tjänster är inte samma sak som att de uttryckligen berör aspekter som ”successiv vinstavräkning” och ”färdigställandegrad” i årsredovisningen.

## 6.1.6 FLERKOMPONENTSAVTAL

Påvisar om undersökningsobjekten intäktsredovisar för flerkomponentsavtal.

## 6.1.7 TILLÄMPAR IFRIC 14 OCH IFRIC 18

Tar upp om företaget har använt sig av dessa riktlinjer presenterade av IFRIC i samband med sin intäktsredovisning.

**Tabell 6.1** Sammanställning intäktsredovisning

Företag	AllTele	Aspiro	DGCOne	Mobyson	Phonera	Generic
Noterade	Small Cap	Small Cap	Small Cap	Small Cap	Small Cap	First North
Nettoomsättning (MSEK)	228	441	263	153	309	196
Regelverk	IFRS	IFRS	IFRS	IFRS	IFRS	IFRS
<b>Principer</b>						
Redovisning till verkligt värde	JA	–	–	–	JA	JA
Uttryck för uppskattningar för redovisningsändamål	JA	JA	JA	JA	JA	JA
Bedömningar i samband med intäktsredovisning	–	–	–	–	JA	–
<b>Försäljning av varor</b>						
Tillämpar IAS 18, p14	–	JA	–	–	–	–
Tillämpar IAS 18, p15	–	JA	JA	JA	JA	–
Tillämpar IAS 18, p18	–	JA	–	–	–	JA
<b>Försäljning av tjänster</b>						
Tillämpar IAS 18, p20	–	–	–	–	JA	–
Tillämpar succesiv vinstavräkning - IAS 18, p21	–	–	–	–	–	JA
Tillämpar färdigställandegrad - IAS 18, p24	–	–	–	–	–	JA
<b>Specifika tillämpningar</b>						
Flerkomponentsavtal	–	–	–	–	JA	–
Tillämpar IFRIC 13	–	–	–	–	–	–
Tillämpar IFRIC 18	–	–	–	–	–	–
Företag forts.	Ericsson	Millicom	Tele2	TeliaSonera	Telenor	
Noterade	Large Cap	Large Cap	Large Cap	Large Cap	Oslo-bors	
Nettoomsättning (MSEK)	206 477	25 814	39 300	109 161	118 752	
Regelverk	IFRS	IFRS	IFRS	IFRS	IFRS	
<b>Principer</b>						
Redovisning till verkligt värde	–	JA	JA	JA	JA	
Uttryck för uppskattningar för redovisningsändamål	JA	JA	JA	JA	JA	
Bedömningar i samband med intäktsredovisning	JA	–	JA	JA	–	
<b>Försäljning av varor</b>						
Tillämpar IAS 18, p14	JA	JA	–	JA	JA	
Tillämpar IAS 18, p15	JA	–	–	JA	JA	
Tillämpar IAS 18, p18	JA	JA	–	JA	JA	
<b>Försäljning av tjänster</b>						
Tillämpar IAS 18, p20	JA	–	–	JA	–	
Tillämpar succesiv vinstavräkning - IAS 18, p21	JA	–	–	JA	–	
Tillämpar färdigställandegrad - IAS 18, p24	JA	–	–	JA	–	
<b>Specifika tillämpningar</b>						
Flerkomponentsavtal	–	JA	JA	JA	JA	
Tillämpar IFRIC 13	JA	JA	JA	JA	JA	
Tillämpar IFRIC 18	JA	JA	JA	JA	JA	

## 6.2 PRINCIPER

Vissa företag redogör mer utförligt kring hur de redovisar, medan andra företag berör det väldigt kortfattat. Stora företag med en hög omsättning, främst noterade på NASDAQ OMX Large Cap, upplyser mer i detalj om sin intäktsredovisning. Till denna kategori tillkommer också Telenor, ett företag med stor nettoomsättning, som är noterat på Oslo Børs. Företag med en mindre nettoomsättning, noterade på NASDAQ OMX Small Cap och handelsplattformen First North har inte samma detaljnivå i sina årsredovisningar angående intäktsredovisning. Även fast skillnaderna huvudsakligen går att koppla till företagets storlek behöver det inte uteslutande vara fallet. För att tydligare påvisa skillnaden illustreras detta med en jämförelse av hur Ericsson och TeliaSonera väljer att presentera information. I Ericssons årsredovisning går det att läsa att ”försäljningsintäkter redovisas netto efter avdrag för mervärdesskatt, returer och rabatter” (Ericsson årsredovisning 2009: 43). TeliaSonera har valt att presentera likvärdig information med ”försäljningsintäkter redovisas till den erhållna ersättningens verkliga värde, vilket vanligtvis är försäljningsvärdet, efter avdrag för handelsrabatter, andra rabatter och omsättningsbaserade skatter” (TeliaSonera årsredovisning 2009: 27). De båda uttalandena syftar i princip till samma sak, det vill säga hur intäkter som utgör nettoomsättningen redovisas för. TeliaSonera har dock, till skillnad från Ericsson, valt att presentera begreppet ”verkligt värde”. Huruvida Ericsson redovisar sina intäkter till ”verkligt värde” framgår som nämnt inte i deras årsredovisning. Om det beror på faktumet att de inte gör det, eller det troligaste alternativet att de inte uttryckligen har preciserat det, går därför inte att uttala sig om.

I de flesta standarder som ingår i IFRS krävs det att företagsledningen gör bedömningar och uppskattningar. Ericsson har gjort specifika bedömningar avseende kontrakt och kontraktsvillkor för att kunna avgöra när en intäkt kan redovisas. Dessa bedömningar hänför sig speciellt till stora och komplexa kundkontrakt, vilka är vanligt förekommande inom koncernen. Såväl TeliaSonera som Phonera har gjort uppskattningar för att fastställa huruvida ett avtalsförhållande föreligger gentemot en tredje part och då det rör sig om samtrafik. TeliaSonera upplyser också om uppskattningar vilka gjorts avseende flerkomponentsavtal. Phonera upplyser vidare, utöver vad som nämnts, om bedömningar i intäktsredovisningssammanhang rörande en tvist angående storleken på samtrafikavgifter för terminering av trafik i de svenska mobilnäten.

## 6.3 FÖRSÄLJNING AV VAROR

IAS 18 tar upp försäljning av varor. Detta regleras i punkt 14-19 varav de berörda och återkommande punkterna i undersökningsobjektens årsredovisningar är punkt 14, 15 och 18. Samtliga undersökningsobjekts intäkter härstammar till större eller mindre del från försäljning av varor. Vad som skiljer sig är hur punkterna uttryckligen berörs då det kommer till respektive företags årsredovisning och noten intäktsredovisning. Det är svårt att illustrera detta med ett rättvisande exempel. Anledningen är att även fast ett företag som Ericsson

tydligt berör alla uppställda punkter framställs dessa inte i ett sekventiellt flöde. Med andra ord har Ericsson uppfyllt alla kriterier men det kan återfinnas i olika stycken i årsredovisningen. Ericsson är dock det företag vilket man tydligast kan kontrastera detta genom. I företagets årsredovisning framgår det att ”intäkter från försäljning redovisas med hänsyn tagen till alla väsentliga kontraktsvillkor när produkten eller tjänsten har levererats, när försäljningspriset är bestämt eller kan beräknas, samt när betalning kan förväntas med rimlig säkerhet. Uppfyllandet av specifika kontraktsvillkor eller acceptanskriterier kan påverka när och med vilka belopp intäktsredovisning sker” (Ericsson årsredovisning 2009: 43). I detta uttalande berörs de väsentliga frågorna vid försäljning av varor i punkt 14 samt punkt 18 om att de ekonomiska fördelarna måste vara sannolika och kunna beräknas på ett tillförlitligt sätt. Punkt 15, när de väsentliga riskerna är överförda, redogörs inte uttryckligen för men går som nämnts att finna i ett annat stycke under noten intäktsredovisning. Det mest konkreta exemplet att jämföra med är Phonera. I Phoneras årsredovisning sägs det att ”intäkter från försäljning av kundutrustning redovisas när leverans har skett och de väsentliga riskerna och förmånerna har överförts till kunden, det vill säga vanligtvis vid leverans och efter godkännande av kunden”. Här berörs alltså varken punkt 14 eller 18, utan bara punkt 15 angående överföring av väsentliga risker. Problematiken är densamma som vad som redogjorts för gällande exempelvis verkligt värde.

## 6.4 FÖRSÄLJNING AV TJÄNSTER

Samtliga företag har försäljning av tjänster. Vilken typ av tjänster det är och till hur stor utsträckning dessa utgörs av utförande av tjänsteuppdrag framkommer ganska tydligt. Därmed blir det lättare att se skillnader mellan företagen och framförallt blir det mer konkret jämfört med försäljning av varor. Det framgår och går indirekt att utläsa, att de mindre företagen till viss del saknar den storskalighet som präglar företag med hög nettoomsättning. En naturlig följd av detta är att de inte har samma typ av stora, komplexa kundkontrakt, vilket medför att de mindre företagen inte i samma utsträckning tillämpar metoder som successiv vinstavräkning och färdigställandegrad. Undantaget här är Generic, ett företag noterat på handelsplattformen First North. Att de använder både successiv vinstavräkning och även färdigställandegrad beror på dess omfattande konsultverksamhet. Att företag som Millicom, Tele2 och Telenor inte upplyst om information för uppfyllande av ställda kriterier för utförande av tjänsteuppdrag kan ses som förvirrande. Återigen bör framhävas faktumet att det kan bero på avsaknad av information och nödvändigtvis inte behöver bero på avsaknad av dessa dimensioner.

## 6.5 FLERKOMPONENTSAVTAL

Tabell 6.2:s syfte är att presentera vilka upplysningar som företagen lämnar kring sina flerkomponentsavtal. Den återspeglar nödvändigtvis inte den faktiska redovisningsbehandlingen i praktiken, utan endast den information som intressenter får ta del av via

företagens respektive årsredovisningar. Överlag är upplysningarna för flerkomponentsavtal samma vid en jämförelse av de två åren 2009 och 2010. Undantaget är Tele2 och TeliaSonera, till följd av ändrade redovisningsprinciper, vilket kommer presenteras nedan. För att kunna ta del av presenterad information i tabell 6.2 följer en snabb redogörelse för tabellens uppställda kriterier:

<i>Avtalskaraktär</i>	Innebär presentation av flerkomponentsavtalets karaktär, exempelvis vilka komponenter som kan ingå i ett sådant avtal.
<i>Kriterier för separation</i>	Uppställda kriterier som företaget berört vilka möjliggör att de kan identifiera och separera komponenter i avtalet till enskilda redovisningsobjekt. Exempelvis kan det vara att en marknad existerar för varje enskild produkt och/eller tjänst.
<i>Fördelningsmetod(er)</i>	Berör på vilket sätt, om tillämpligt, som avtalsersättningen fördelas mellan separerade komponenter.
<i>Redovisningskriterier</i>	Avser huruvida företagen presenterar kriterier som måste uppfyllas för intäktsredovisning av separata komponenter. Ett exempel är att varan och/eller tjänsten levererats och riskerna är överförda.
<i>Ändrad redovisningsprincip</i>	Kartlägger om företag har bytt redovisningsprincip för redovisning av flerkomponentsavtal. Berör såväl övergången från årsredovisningen 2008 till 2009, som övergången från årsredovisningen 2009 till 2010.

**Tabell 6.2** Företagens upplysningar kring flerkomponentsavtal

Företag	Noterat	Avtalskaraktär	Separationskriterier	Fördelningsmetod(er)	Redovisningskriterier	Ändrad redovisningsprincip
<b>Millicom</b>	Large Cap					
Årsredovisning 2009		X	√	√	X	X
Årsredovisning 2010		N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
<b>Tele2</b>	Large Cap					
Årsredovisning 2009		√	√	√	X	X
Årsredovisning 2010		√	√	√	X	√
<b>TeliaSonera</b>	Large Cap					
Årsredovisning 2009		X	√	√	X	X
Årsredovisning 2010		X	√	√	X	√
<b>Phonera</b>	Small Cap					
Årsredovisning 2009		X	X	X	X	X
Årsredovisning 2010		X	X	X	X	X
<b>Telenor</b>	Oslo-bors					
Årsredovisning 2009		X	√	√	√	X
Årsredovisning 2010		X	√	√	√	X

√: Ja  
X: Nej/Framgår ej  
N/A: Ej tillgänglig

Sett till upplysningar om avtalskaraktär är det enbart Tele2 som uppfyller kriterierna. Företaget beskriver kortfattat hur flerkomponentsavtal bland annat kan inkludera rabatterad eller gratis mobiltelefon i anslutning till ett abonnemang, eller olika typer av DSL-tjänster där exempelvis ett modem levereras till kunden. Samtliga andra fyra företag uppmärksammar visserligen flerkomponentsavtal, dock enbart i form av en generell beskrivning med avsaknad av önskad detaljnivå.

Samtliga av de fyra stora bolagen upplyser om separationskriterier och påvisar ett visst tillvägagångssätt. Hur de uttrycker sig är av olika karaktär. Millicom presenterar inte vilka de specifika kriterierna är men att de måste uppfyllas för att separation ska kunna ske. Detta skiljer sig mot TeliaSonera som bland annat upplyser om att utrustning i ett flerkomponentsavtal separeras från tjänster i de fall då äganderätten övergår till kunden och en marknad existerar för varje enskild produkt och/eller tjänst. Telenor har en liknande utgångspunkt som TeliaSonera, nämligen att produkten och/eller tjänsten måste ha ett självständigt värde gentemot kunden, medan Tele2 upplyser om ett tillvägagångssätt för separation baserat på etablering av verkligt värde och leverans. Phonera tillhandahåller inga upplysningar om separationskriterier.

Samtliga fem företag, förutom Phonera, upplyser att de fördelar avtalsersättningen genom metoden för relativt verkligt värde. TeliaSonera presenterade i årsredovisning 2009 att de också tillämpade residualmetoden. I deras årsredovisning 2010 finns det ingen information om denna metod, vilket indikerar att den ej längre tillämpas. Detta är också orsaken till varför företaget anses ha bytt redovisningsprincip från 2009 till 2010.

Avseende redovisningskriterier är det bara Telenor som lämnar information. Företaget gör det genom att de i sin årsredovisning presenterar att intäktredovisning sker i samband med leverans och är begränsat till det belopp som inte beror på leverans av ytterligare objekt eller andra särskilda utförandeförpliktelser (Telenor årsredovisning 2010).

Utöver TeliaSonera är Tele2 det enda företag som har ändrat sina redovisningsprinciper för flerkomponentsavtal. De redovisningsprinciper som har ändrats berör leverans av flera komponenter, samt i anslutning till det, förhöjd månadsavgift. Tele2 har bland annat kundavtal avseende mobiltjänster, vilka inkluderar en gratis eller rabatterad telefon. I årsredovisningen 2009 upplyser de om att dessa kan delas upp i olika leveranstillfällen, men eftersom samtalsintäkterna skiljer sig väsentligt åt mellan kunder, är det omöjligt att identifiera det totala kassaflödet under avtalet. De presenterar vidare att detta är orsaken till varför det inte sker någon fördelning till separata komponenter och att intäkten redovisas i takt med att tjänsten tillhandahålls. Till följd av företagets ändrade redovisningsprinciper kan Tele2 nu dela upp kundavtal avseende mobiltjänster på olika leveranstillfällen. I årsredovisning 2010 presenterar de att ”den ändrade principen innebär att intäkt som kan allokeras till utrustning redovisas vid leverans av utrustning till kunden och intäkt från övrig månadsavgift redovisas i den period som avgiften avser” (Tele2 årsredovisning 2010: 19). I anslutning har de också ändrat redovisningsprincipen avseende förhöjd månadsavgift.

Innebörden är att kunder erbjuds att ”betala särskilt för utrustningen under en period av 12 till 24 månader” (Tele2 årsredovisning 2010: 49), där den extra betalningen utgör den förhöjda månadsavgiften. En effekt av förändringen i kunderbudanden är att det krävts en omvärdering av det totala kassaflödet som genom den ändrade redovisningsprincipen kan fördelas till exempelvis utrustning som mobiltelefoner.



# 7 INTERVJUSTUDIE

---

*Sammanställningarna från intervjuerna går att finna i detta kapitel. Först redogörs den information som tillgodogjordes vid intervjuerna med revisionsbyråerna, benämnda Byrå 1 och Byrå 2. Det andra och avslutande avsnittet beskriver intervjuerna med telekombolagen, benämnda Alfa och Beta.*

---

## 7.1 REVISIONSBYRÅER

Detta är en sammanställning av intervjuerna med de två revisionsbyråerna. För att bibehålla deras anonymitet, benämns de Byrå 1 och Byrå 2. Viktigt att notera är att trots att vi hänvisar till Byrå 1 och 2, är det intervjupersonernas personliga åsikter, vilket inte nödvändigtvis speglar byråernas syn. I båda fallen är intervjupersonerna redovisningsspecialister och sitter på byråernas huvudkontor, med titlarna senior manager och director. De arbetar inte med revision, utan har istället till uppgift att svara på redovisningstekniska frågor, antingen direkt från klient eller från revisorer. Frågeformuläret som låg till grund för intervjun går att finna i bilaga 1.

### 7.1.1 PROBLEMATIK OCH REDOVISNINGSSREKOMMENDATIONER

Båda byråerna anser att redovisning av flerkomponentsavtal är problematiskt inom telekombranschen. Byrå 2 fastslår att uppfattningen i stor utsträckning delas av deras klienter, men vad som eventuellt kan skilja är att klienterna i vissa fall brukar ha andra infallsvinklar. Vidare resonerar nämnd byrå för att telekombolagens syn på redovisning troligtvis avvek mer från revisionsbyråernas före 2005, då IFRS blev obligatoriskt för börsnoterade bolag inom EU. Troligtvis rådde det då större diskrepans kring hur revisionsbyråerna resonerade och hur telekombolagen resonerade och hur de faktiskt gjorde. Användandet av IFRS kan ses som ett ständigt ”förbättringsarbete” och i takt med att användande företag nu har en större förståelse för IFRS, uppnås en högre kongruens mellan företags och revisionsbyråers syn. Huruvida telekombolagens uppfattning om flerkomponentsavtal avviker från det tillvägagångssätt som revisionsbyråer förespråkar anser Byrå 1 vara ett ämne som är svårt att besvara. Anledningen är att återkommande problem är unika i sin faktaupställning och att man sedan tolkar frågan utifrån de normer som finns, vilket bidrar till att man får en unik lösning till varje fall. Lösningen granskas sedan av revisorerna som tolkar om det verkar rimligt utifrån de normer som finns. Kontentan blir att det kan finnas flera svar på hur man delar upp och fördelar ut transaktionspriser och området kan betraktas som en gråzon, utan några direkta rätt eller fel. Utifrån denna bakgrund finns det inte heller, enligt någondera av byråerna, branschspecifika lösningar för redovisning av flerkomponentsavtal.

Såväl Byrå 1 som Byrå 2 anser att den vanligaste rekommendationen vid redovisning av flerkomponentsavtal är IAS 18, specifikt punkt 13 i nämnd standard. Eventuellt kan någon IFRIC direkt vara applicerbar, alternativt tillgänglig för analog tolkning. Byrå 2 lägger dessutom till att om det inte går att tillämpa IFRS, går man indirekt till teorin via IAS 8, för att skapa sin egen princip för redovisning av detta område. En användare ser då på hur liknande normgivare går tillväga och granskar deras rekommendationer eller riktlinjer inom området. Denna möjlighet styrks av båda byråerna, det vill säga att ett svenskt telekomföretag exempelvis kan vända sig till US GAAP för mer normativ vägledning kring redovisning av flerkomponentsavtal. Att telekomföretag skulle göra detta vid den praktiska tillämpningen ställer sig dock båda skeptiska till. Självfallet kan man inhämta influenser och infallsvinklar därifrån. Däremot bör det inte vara något som i väsentlig utsträckning påverkar svenska telekombolags redovisningsprinciper. Just hur regelverken förhåller sig till varandra är något som utvecklas av Byrå 1. IFRS och dess standarder, med tillhörande rekommendationer, kan tillämpas och ett rapporterande företag kan sedan stanna där. Företaget kan redogöra för sin tolkning av transaktionen utifrån en specifik standard och sedan motivera detta med att de har gjort sin bästa tolkning och bedömning. Traditionellt sett har en del företag som hanterat komplexa redovisningsområden ibland gjort det lätt för sig och hämtat tillvägagångssätt direkt från ett närbesläktat regelverk, exempelvis US GAAP. Inom specifika områden kan US GAAP på så vis ha inspirerat IFRS, innan det sistnämnda regelverket hunnit behandla området. Att detta skulle vara ett vanligt förekommande mönster avslås, med hänvisning till att det i stor utsträckning är bolagsspecifika frågor och bolagens tillvägagångssätt varierar från fall till fall. Även om en redovisningsprincip till viss del är influerad av US GAAP, måste företag först se till att uppfylla kraven i IFRS och se om man kan göra en analog tolkning av de IFRICs som finns. I dagsläget står, enligt hierarkin i IAS 8, såväl IFRIC 13, 15 och 18 högre upp i hierarkin, vilket begränsar handlingsutrymmet.

Med utgångspunkt från vad som framställts, såväl gällande hierarki som redovisningsprinciper, vore det fel att tro att en introduktion av en ny US GAAP-rekommendation, direkt leder till att ett företag ändrar sin IFRS-redovisning. Ingen av byråerna anser att den nya EITF:en, med ändrade separationskrav och ökade upplysningskrav, generellt kommer att påverka bolag som använder IFRS. Återigen hänvisar Byrå 1 till att detta i stor utsträckning är en ren bolagsspecifik fråga. Vidare förklarar de att under de senaste månaderna har ingen fråga behandlats som har anknytning till den nya EITF:en. Byrå 2 indikerar att telekombolag i Sverige eventuellt kan ha sneglut på den nya EITF:en, främst för att få lite mer vägledning. Att detta skulle leda till att de lämnar mer, eller annorlunda, upplysningar än tidigare avfärdas dock.

### **7.1.2 PRINCIPBASERAT KONTRA REGELSTYRT**

Byrå 2 tror att företag är nöjda med att IFRS till sin karaktär är principbaserat, men att det ibland kan vara frustrerande att det saknas mer normativ vägledning. I brist på vägledning krävs mer arbete från företagens sida och fler uppskattningar och bedömningar, vilka i vissa fall kan vara svåra att göra. Vidare resonerar nämnd byrå för att lite vägledning inom området självklart kan uppfattas problematiskt. Återigen fastslås att problemet troligtvis var större före

2005. Företag har nu använt IFRS under en tid och blir ständigt bättre på hur de ska tillämpa det för att på bästa sätt återspegla sin egen situation. Även storleken på företag kan vara en faktor för hur avsaknad av vägledning hanteras. Större bolag har generellt bättre kompetens, resurser och systemstöd inom organisationen. Detta resulterar i att de ofta har lättare att hantera komplexa redovisningssituationer än mindre bolag.

Byrå 1 instämmer med Byrå 2 att många företag troligtvis tycker att det är bra att IFRS är principbaserat till sin karaktär. Vissa telekombolag skulle eventuellt uppfatta det som fördelaktigt med mer normativt vägledning kring redovisning av flerkomponentsavtal. Detta kan sättas i relation till andra telekombolag, vilka själva vill avgöra hur de ska gå tillväga utifrån sin egen situation. Således kan bristande vägledning ses både som ett problem och som en möjlighet. Byrå 1 resonerar vidare kring att det finns en generell rekommendation i IAS 18. Rekommendationen ger principiellt en grundläggande vägledning för hur man ska se på intäktsredovisning och företagen kan sedan skraddarsy sitt tillvägagångssätt så att den speglar verkligheten såsom de uppfattar den. Tillvägagångssättet är något som troligen i större utsträckning passar de större bolagen bättre. Generellt besitter dessa bättre kompetenser och resurser och kan således bättre tolka normer så att det avspeglar deras verklighet utifrån olika situationer. Troligtvis är det mer små bolag, med mindre kompetens och resurser, som efterfrågar en mer "FASB-styrd" vägledning där de står exakt hur de ska gå tillväga. Risken med denna typ av redovisningsmässiga behandling är att företag låses fast i ett regelverk där de inte kan applicera redovisningen på den unika transaktionen som har dykt upp. Resultatet kan i vissa fall bli att transaktionen redovisas på ett ej ändamålsenligt sätt. Avslutningsvis för Byrå 1 ett kort resonemang kring flerkomponentsavtal och att det skulle kunna uppkomma viss problematik utifrån revisorns perspektiv, då han/hon behöver sätta sig in i hur respektive klient tänker och agerar i olika situationer. Sett från en intressents perspektiv kan det också vara svårt vid jämförelse av bolag, till följd av att de använder olika lösningar.

### **7.1.3 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING AV FLERKOMONENTSAVTAL OCH UPPLYSNINGAR**

Det svåra rent redovisningstekniskt med intäktsredovisning av flerkomponentsavtal, är när man ska redovisa intäkten och i så fall hur man ska fördela den. Även steget innan intäktsredovisning av komponenterna, det vill säga hur man separerar dem, är en problematisk aspekt. Denna aspekt går ofta hand i hand med att företag kanske inte har tillräckligt systemstöd för att kunna hantera alla transaktioner. Resultatet blir att det är svårt att fördela intäkten på de olika komponenterna i flerkomponentsavtalet. Ovanstående resonemang delas av båda byråerna.

Tillvägagångssättet för separering av komponenterna delades också av de båda revisionsbyråerna. Beroende på vad komponenten/komponenterna består av, om det är varor eller tjänster, ställs den/de mot respektive punkter i IAS 18 för försäljning av varor eller utförande av tjänster. Viktigt att kartlägga är huruvida bland annat risker och fördelar är överförda från försäljaren till kunden. Om en komponent, eller flera komponenter, inte uppfyller kraven skjuts intäkten upp, företaget tillämpar successiv vinstavräkning eller

företaget redovisar intäkten i takt med att jobbet utförs. Gällande avgörandet om det faktiskt finns flera komponenter förtydligar Byrå 2 att det viktiga är att förstå telekombolagets affär. Att förstå affären innebär att skapa sig en förståelse för vad det är för typ av transaktion som gjorts och att försöka kartlägga vilka delar som har olika kommersiell innebörd. Ofta är det så att det finns en huvuddel i transaktionen och en del man "får på köpet". Då mobiltelefonen och abonnemanget kan säljas separat ska det också intäktsredovisas separat, det vill säga som två skilda redovisningsenheter. För att sedan beräkna värdet av komponenterna krävs det att man kartlägger de relativa verkliga värdena för respektive del. Då man vet vad de olika komponenterna kostar och vad den totala kostnaden är, fördelas sedan avtalsersättningen baserat på de relativa verkliga värdena. Byrå 2 avslutar med att fastslå att denna typ av fördelningsmetod är den vanligaste.

Residualmetoden är en alternativ fördelningsmetod, tillåten enligt IFRIC 13, och det har diskuterats kring om den verkligen är tillämpbar under IAS 18:s övergripande principer. Byrå 1 menar att det i dagsläget är svårt att uttala sig kring detta. Överlag råder det en oklarhet kring innebörden och det går egentligen att argumentera åt båda hållen. Sett till ordalydelsen i IFRIC 13 står det bara "med hänvisning till verkliga värden" och då ligger det i att tolka vad det betyder och argumentera för det. En trogen IFRS-anhängare skulle mena att det finns verkliga värden, samt att det går att påvisa verkliga värden för det mesta. Utifrån denna bakgrund är metoden med relativt verkligt värde alltid tillämpbar och ur ett redovisningsmässigt perspektiv att föredra eftersom metoden oftast ger den mest rättvisande bilden. Byrå 2 instämmer i resonemanget ovan och föredrar metoden med relativa verkliga värden då den i de flesta fall ger den mest rättvisande bilden. Huruvida telekombolagen delar Byrå 2:s syn kan byrån inte uttala sig om, dock tror de att telekombolagen föredrar nämnd metod.

Byrå 2 redogör för att bolagen ofta har ett intressentbaserat perspektiv då de upplyser och delar med sig av information i årsredovisningarna. En jämförelse sker också med hur andra bolag gör, exempelvis på Large Cap, så att upplysnings- och informationsutlämnande sker på liknande sätt. Att två av de större telekombolagen i Sverige har ändrat sina redovisningsprinciper från 2009 till 2010 och hur de upplyser om detta, går att härleda till flera potentiella faktorer. Det är dock svårt att konkret precisera vad det beror på. En potentiell förklaring kan ligga i vad som redan har nämnts, det vill säga att företag haft en process där de utvecklat sina redovisningsprinciper sedan 2005. I takt med att företag blir bättre på att tillämpa och använda IFRS kan initialt problematiska områden nu redovisas för på ett bättre sätt. Alternativt kan det bero på ett förbättrat systemstöd. Till följd av ett mer effektivt systemstöd har företag nu möjligheten att i större utsträckning dela upp komponenter från flerkomponentsavtal i olika delar. Detta leder till att det blir enklare att intäktsredovisa för alla transaktioner, vilket kan motivera ett byte av redovisningsprincip. Avslutningsvis presenteras också ett resonemang kring att omfattningen av dessa erbjudanden kan ha blivit större och numera är mer vanligt. Resultat har blivit att det utgör större intäktsflöden och det har således, jämfört med tidigare, blivit mer väsentligt att lämna upplysningar kring detta.

## 7.2 TELEKOMBOLAGEN

Intervjuerna genomfördes med två av de större telekombolagen på den svenska marknaden. För att bibehålla intervjupersonernas och bolagens anonymitet, benämns de här Alfa och Beta. I båda fall har intervjupersonerna höga befattningar inom sina områden. Intervjuguiden som användes finns tillgänglig som bilaga 2.

### 7.2.1 PROBLEMATIK OCH REDOVISNINGSPRINCIPER

Alfa har inte sysslat med detta redovisningsområde så länge, men uppfattar att flerkomponentsavtal är ett problematiskt redovisningsområde. De har ett koncernteam som styr koncernredovisningen, koncernprinciperna och hur koncernen ska sköta redovisningen. Trots detta uppkommer det i vissa situationer problem då redovisningen ska genomföras i praktiken. Anledningen är att det finns otroligt många transaktioner, erbjudande, prisplaner och kunder och företaget har tidigare saknat systemstöd för detta, vilket i sin tur resulterat i väldigt mycket manuellt arbete. Som ett resultat av förbättrade systemstöd har Alfa nyligen ändrat redovisningsprinciper. Ändringen har skett utifrån företagets medvetenhet att de tidigare har hanterat viss redovisning ”fel”, utifrån de rekommendationer som finns. Till följd av förbättrade systemstöd kan de numera extrahera nödvändig information och på så vis få ut bättre rapporter. Således kan företaget idag ge en bättre bild av sin verksamhet, då de nu har möjlighet att intäktsredovisa produkterna och tjänsterna direkt och redovisa den tillhörande kostnaden. De nya redovisningsprinciperna överensstämmer därför bättre med matchningsprincipen. Trots det förbättrade systemstödet, med tillhörande förbättring av redovisningen, ser Alfa eventuella framtida problem kring intäktsredovisning för flerkomponentsavtal. Företaget tror att utbudet av flerkomponentsavtal troligtvis kommer att fortsätta att öka på marknaden, sett utifrån de senaste årens marknadstrend. Även fast en del av de interna förutsättningarna har förbättrats, kan det ökade erbjudandet av flerkomponentsavtal medföra att det kommer att krävas ännu mer manuellt arbete för dem. Alfors faktureringsystem är redan invecklat på grund av att det hanterar många olika produkter och kunder med många små transaktioner. Ju fler avtal som inte följer kassaflödet, då exempelvis intäkten ska redovisas tidigare, desto mer invecklade system behövs. Idag stödjer inte deras faktureringsystem dessa typer av erbjudanden. Alfa nämner också att man måste överväga om nyttan med att få fram en bättre redovisning är större än de miljoner kronor det troligtvis kommer att kosta att få fram det.

Beta anser också, likt Alfa, att flerkomponentsavtal är ett problematiskt område. De berättar att det kontinuerligt dyker upp behov av olika ställningstagande vid lansering av nya produkter och erbjudanden. En aspekt är problematiken kring att sortera upp och ha uppföljning rent operationellt inom bolaget, men även gällande den externa rapporteringen. Vid den operationella uppföljningen och rapporteringen följer man upp produkterna genom att använda olika produktkoder, bland annat för telefoni och mobilt bredband. Denna detaljnivå behövs inte vid legal rapportering, vilket gör att det blir en skillnad mellan intern och extern rapportering. Speciellt problematiskt kring uppföljningen internt är då man sampaketerar produkter och tjänster. Ett exempel är när kunden betalar en fast summa som denne kan

använda för utnyttjandet av olika tjänster, vilket är något som blir allt vanligare på marknaden. I takt med att marknaden förändras och kunderna efterfrågar andra dimensioner kring ”sina flerkomponentsavtal”, uppkommer också nya utmaningar och redovisningsproblem för företag. Tidigare var det enbart ”ta tre, betala för två” och då var problemet hur man skulle hantera den rabatterade delen. Till följd av ökningen av olika typer av paketerade avtal uppkommer nu till viss del en större komplexitet, vilket också kommer att ställa högre krav på de interna affärssystemen. Beta bedömer dock inte att det kommer att medföra ökade kostnader för företaget, då affärssystemen redan kontinuerligt utvecklas och förbättras.

När koncernteamet på Alfa utformade redovisningsprinciper för flerkomponentsavtal följde de IFRS, men sneglade lite åt vägledningen inom US GAAP. Företaget kan inte specifikt svara på om eller vilka IFRICs som har beaktats och använts vid utformandet. De har sedan anpassat principerna utifrån IFRS-förhållanden och Alfas specifika förhållanden. Således består deras principer av både US GAAP och IFRS, dock fastslår de att influenserna av US GAAP inte haft någon större betydelse för deras IFRS-redovisning. Att det finns relativt lite vägledning för redovisning av flerkomponentsavtal under IFRS är något som Alfa uppfattar problematiskt. Alfa har ingen kännedom om att det skulle finnas några branschspecifika lösningar inom detta område.

Betas tillvägagångssätt är liknande Alfas. De utgår från IFRS:s generella principer och har även koncerndirektiv, där koncernredovisningsavdelningen har tolkat IFRS. Avdelningen har sedan satt de policyer och vägledningar som organisationen ska utgå ifrån. Företaget använder inte IFRIC 13 eller IFRIC 18 för analoga tolkningar, utan all tolkning sker vid koncernredovisningsavdelningen. Till skillnad från Alfa, uppfattar Beta inte att bristen på vägledning inom detta område är speciellt problematiskt. Varje nytt problem som uppkommer måste tolkas individuellt och sedan prövas innan det appliceras på verkligheten. Beta fastslår att det inte finns några uttalade branschspecifika lösningar, men framför att de svenska mobiloperatörerna hanterar vissa punkter på samma sätt och att man då möjligtvis indirekt kan se det som branschspecifikt.

### **7.2.2 REDOVISNINGSMÄSSIG BEHANDLING AV FLERKOMPONENTSAVTAL**

Alfa nämner att de har flerkomponentsavtal där de initialt levererar en hårdvara, exempelvis en telefon, dator eller modem. Tillsammans med hårdvaran följer ett abonnemang som kan innehålla ett surfpaket, sms-paket eller något liknande. Varje separat erbjudande granskas sedan för att se vilka komponenter som ingår i avtalet. Att det skulle vara problematiskt att separera komponenterna är inget som Alfa har erfarenhet av. Värdet av komponenterna beräknas utifrån marknadsvärdet, framtaget av produktledningen med hjälp av diverse tids- och produktkalkyler. Företaget ser sedan på hur stor andel varje delkomponent har i det totala marknadsvärdet och applicerar det på det faktiska kassaflödet, för att på så vis beräkna intäkten för varje del. I situationer där det tillkommer en aktiverings- eller installationsavgift, redovisas intäkten överlag då aktivering eller installation genomförs. Detta återspeglar företagets, och IFRS:s, generella syn på när en intäkt redovisas, nämligen att det sker då varan

eller tjänsten levereras. Vidare menar Alfa att det är skillnad på hur redovisning fungerar i teorin och hur det faktiskt fungerar i praktiken, vilket är mycket viktigt att ha med sig. Att jämföra varje transaktion separat mot kriterierna i IAS 18 skulle vara i princip omöjligt, både utifrån ett tids- och kostnadsperspektiv. Företaget måste därför göra en generalisering som är förprogrammerat i systemet.

Beta beskriver att en form av flerkomponentsavtal är att kunden betalar en fast månadsavgift och att denne sedan får ringa obegränsat nationellt. Utifrån detta jämför Beta hur mycket kunden har ringt för i slutet av perioden med den totala kostnaden för tillhandahållandet av tjänsten. Oförbrukad kostnad intäktsförs som en vanlig månadsavgift. Då kunden binder upp sig för ett abonnemang med tillhörande telefon är det branschstandard om abonnemanget innehåller en förhöjd månadsavgift, att redovisa kostnaden för telefonen direkt. Tillvägagångssättet för separering av komponenter i ett avtal sker redan i samband med att en ny produkt tas fram av marknadsavdelningen. I det stadiet avväger man också i fall det kommer att handla om så pass stora volymer att det är intressant att följa upp. Aktiveringsavgifter är enligt Beta inte lika vanligt längre, men i den mån de fortfarande förekommer, periodiseras intäkten över avtalets längd.

Alfa har, som sagt, tagit liten inspiration av US GAAP och de har även kollat på EIFT 08-1 då de har utformat sina redovisningsprinciper. Däremot kan de inte direkt svara på om de kommer att öka sina upplysningar i årsredovisning till följd av denna nya EITF. Troligtvis är det inget de kommer att anpassa sig efter, graden av upplysningar bestäms snarare dels av vad revisorerna kräver och dels av hur transparanta de vill vara rent affärsmässigt.

# 8 ANALYS

---

*Kapitel 8 analyserar först principer och kriterier och hur redovisning av flerkomponentsavtal överensstämmer med dem. Vidare analyseras det empiriska underlaget utifrån tillvägagångssättet för redovisning av flerkomponentsavtal, den praktiska tillämpningen och vilken roll företagets storlek har för lämnade upplysningar. Avslutningsvis ställs det upp en analytisk hypotes som diskuteras.*

---

Redovisning av flerkomponentsavtal har uppmärksammats bland standardsättare som FASB och IASB. Vidare har det mer specifikt uppmärksammats som en (av fyra) anledning till varför konvergensprojektet inom intäktsredovisning företas av de båda standardsättarna. Vi ställer oss dock frågande till vad det största problemet inom området är.

## 8.1 PRINCIPER OCH KRITERIER

### 8.1.1 FÖRSIKTIGHETSPRINCIPEN

En problematisk aspekt är att identifiera och separera komponenter i ett flerkomponentsavtal och om redovisningen är förenlig med försiktighetsprincipen. Principen har växt fram som ett medel för att motverka en alltför optimistisk redovisning. Resultatet av en alltför optimistisk redovisning blir tydligt när intäkter för separerade komponenter redovisas innan alla komponenter är levererade. Dagens redovisning går dock till viss del mot att det är viktigare med rättvisande siffror än att de är försiktiga. Balansgången vid tillämpning är i mångt och mycket en avvägningsfråga. Företag måste sätta principen i relation till sin egen verksamhet och bedöma vilket tillvägagångssätt som bäst återspeglar deras underliggande ekonomiska förhållanden.

Utifrån innebörden av försiktighetsprincipen borde det enligt dess tidigare innebörd, vara felaktigt att separera komponenter och redovisa dem som enskilda redovisningsenheter. Inom såväl US GAAP som IFRS krävs det bedömningar och avvägningar för att bestämma huruvida komponenter går att separera. Resultatet av separering blir ofta att man tidigare kan redovisa en intäkt, då samtliga komponenter inte behöver uppfyllas eller färdigställas. US GAAP tillhandahåller, till skillnad mot IFRS, tydligare riktlinjer för hur separering och etablering ska gå till. Vid etableringen krävs det ibland betydande omdöme från företagsledningen, vilket i vissa fall kan leda till att bedömningarna inte återspeglar verkligheten. IFRS tillhandahåller inte utförliga riktlinjer eller explicit vägledning. Mycket av bedömningarna ger således i högre grad uttryck för företagsledningens subjektivitet. Om man ställer dessa båda bakgrunder mot försiktighetsprincipens innebörd, borde det vara mer lämpligt att ej separera komponenterna och istället redovisa samtliga komponenter periodiserat över avtalets löptid.



Redovisning enligt IFRS syftar, åtminstone enligt förespråkare för IFRS, till att ge en mer rättvisande och korrekt bild av ett företags ekonomiska verklighet än vad US GAAP gör. För att uppnå det får man göra smärre avsteg från redovisningsprinciper om det leder till bättre rapporter. Från ett intressentperspektiv är det relevantt att se vilka komponenter som inkluderas i ett flerkomponentsavtal, samt hur intäkten fördelas till varje enskild redovisningsenhet. Således borde man kunna bortse från försiktighetsprincipen i detta avseende och separera komponenterna. Huruvida försiktighetsprincipen innebär några hinder för att redovisa komponenter som enskilda redovisningsobjekt under US GAAP är i princip inte aktuellt. Den relativt omfattande standardutvecklingen inom området i US GAAP talar för sig själv. En radikal och trogen anhängare till principen skulle dock kunna hävda att det inte överensstämmer med reglverket övergripande struktur. Till sina argument skulle denne kunna addera FASB:s förkärlek för historiska värden och avskrivningsmetodik (Nobes & Parker, 2010). Vi anser att sådana argument saknar grund och inte är relevanta.

En viss användning av försiktighet anser vi att det går att spåra i de ökade upplysningskraven i US GAAP. När redovisningen karaktäriseras av ”större frihet”, i detta fall genom nya separations- och fördelningsmöjligheter, följer också ”större ansvar”. Uttrycket som det tar är i form av omfattande upplysningskrav. Då företag som separerar komponenter i ett flerkomponentsavtal måste presentera utförlig information kring detta, är vår syn att en viss försiktighet ändå beaktas. Den beaktas inte i den mån att redovisning av intäkt skjuts upp, snarare att information och tillvägagångssättet presenteras. Eftersom intressenter till företag kan ta del av såväl kvantitativ som kvalitativ information för detta syfte kan de i större utsträckning härleda effekterna. Rapporterande företag måste ge uttryck för bland annat metoder och bedömningar och till viss del kvalitetssäkras deras redovisningsantaganden och principer på detta vis.

### **8.1.2 MATCHNINGSPRINCIPEN**

En annan vedertagen princip inom redovisning är matchningsprincipen, vilken innebär att man matchar intäkter och kostnader. Då en komponent inte kan separeras, måste intäkten senareläggas tills den, enligt respektive regelverks kriterier, anses vara levererad. Däremot måste kostnaden i enlighet med försiktighetsprincipen redovisas direkt. Att intäkten och kostnaden skiljs åt medför att matchningsprincipen förbises. Vid exempelvis ett flerkomponentsavtal med en gratis telefon vid tecknande av ett abonnemang, resulterar det i att kostnaden för telefonen måste tas vid överlämning till kund, medan intäkten för telefonen redovisas fortlöpande. Vid en möjlig separering av telefonen och abonnemanget kan man däremot intäktsföra telefonen direkt tillsammans med kostnaden. Att kostnadsföra telefonen direkt är vanligt förekommande inom telekombranschen, på snudd till kutym. Följaktligen efterföljs matchningsprincipen bättre då möjligheten att separera komponenter finns.

### **8.1.3 REDOVISNINGSTIDPUNKT**

Att redovisa separerade komponenterna kompliceras inte av när en intäkt ska redovisas. Beroende på karaktären av varan och/eller tjänsten finns det kriterier då intäkten ska redovisas. Generellt kan detta ses som vilken intäktsredovisning som helst, exempelvis innebärande att en vara redovisas vid uppfyllandet av punkt 14 i IAS 18. Respektive vara och/eller tjänst har tidigare separerats och hanteras då fortsättningsvis som ett enskilt redovisningsobjekt. En separerad komponent (vara) redovisas vid leverans, då de väsentliga riskerna har överförts till kunden. En separerad komponent (tjänst) redovisas i takt med utförande då utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Intäkt från flera komponenter, vilka inte kunnat separeras på grund av att de inte uppfyllt uppställda kriterier för separation, senareläggs och periodiseras över exempelvis avtalets löptid. Samma principer gäller utifrån båda regelverken. Kontentan är att redovisningstidpunkt och kriterier för uppfyllande av intäktsredovisning inte ställer till några problem avseende flerkomponentsavtal.

### **8.1.4 FÖRDELNINGSMETODER**

Enligt IFRS används vid fördelning vanligtvis metoden med relativa verkliga värden. Enligt US GAAP används den relativa försäljningsprismetoden. Benämningarna är olika men resultatet är detsamma. Att metoden med relativa verkliga värden inte finns föreskriven i IFRS är utifrån vår bedömning inget problem. Att använda den är vanlig branschpraxis bland företag inom telekombranschen vilket styrks av både Deloitte (2010a) och utifrån intervjustudien. Vi anser inte att fördelningsmetoder medför problem för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal. Snarare syftar de till att generera en mer överensstämmande bild av en/flera transaktion/er. Ett exempel anser vi kunna tas utifrån ett flerkomponentsavtal, inkluderande en gratis telefon vid tecknandet av ett abonnemang. De båda metoderna fördelar här ut den rabatterade delen av mobiltelefonen, sett till den totala avtalsersättningen. Därefter hänförs den relativa delen till varje enskild redovisningsenhet, vilket här är mobiltelefonen och abonnemanget (se avsnitt 5.3 Redovisningsmässig behandling under IFRS). Residualmetoden, vilken är tillåten enligt IFRS men inte enligt US GAAP, skulle eventuellt kunna vara problematisk. Emellertid är det en subsidiär metod, vilken sällan används. Inte heller är det en metod som är specifik för redovisning av flerkomponentsavtal. Således bör metoden inte medföra någon problematik.

## **8.2 EMPIRISKT MATERIAL**

### **8.2.1 REDOVISNING UTIFRÅN RAMVERKEN OCH FÖRETAGENS PERSPEKTIV**

Nedan följer ett exempel på flerkomponentsavtal som både Alfa och Beta erbjuder sina kunder. Flerkomponentsavtalet består av en gratis mobiltelefon vid tecknandet av ett abonnemang. I abonnemanget ingår, till en fast månadsavgift, obegränsat med samtal, sms, mms och mobilsurf. Båda företagen erbjuder en operatörslåst telefon. Redovisningen enligt litteraturen sker utifrån IFRS och US GAAP och summeras upp med en sammanställning av

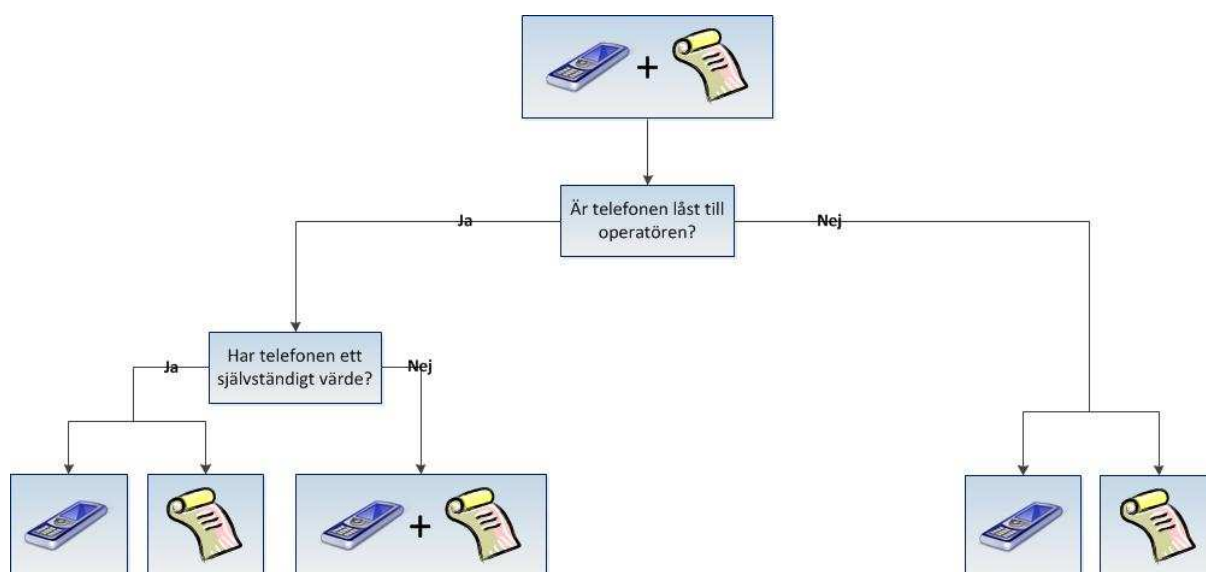
likheter och skillnader. Analysen syftar till att, utifrån vårt perspektiv, kartlägga hur man förhåller sig till redovisningen och påvisa hur de intervjuade telekombolagen ställer sig i frågan.

## 8.2.2 REDOVISNING ENLIGT IFRS

Exemplet inkluderar primärt två komponenter, en telefon (vara) och ett abonnemang (tjänst). Inom abonnemanget ingår det fyra olika delkomponenter i form av samtal, sms, mms och mobilsurf. Dessa skulle kunna betraktas som separata komponenter. Samtliga steg utgår från figur 5.1.

### Steg 1 – Identifiera komponenterna:

Först måste man bestämma om komponenterna är möjliga att separera. Eftersom IAS 18 inte tillhandahåller några kriterier för separationssyftet, endast att det enligt punkt 13 i nämnd standard ibland är nödvändigt att separera komponenter, får man vända sig till annan vägledning. Enligt hierarkin i IAS 8 är då olika IFRICs antingen direkt tillämpbara eller tillämpbara via analog tolkning. I detta fall utnyttjas IFRIC 18 för separering om (1) komponenten har ett självständigt värde gentemot kunden, och (2) det verkliga värdet för komponenten kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt.



**Figur 8.1** Separering av komponenter (egen figur).

Huruvida telefonen har ett självständigt värde är diskutabelt. Det finns två vägar att gå:

1. Om telefonen köps som en integrerad del i flerkomponentsavtalet har den trots allt ett självständigt värde. Telefonen säljs också separat, utan tillhörande abonnemang, av såväl telekomföretagen som dess konkurrenter. Trots att den är låst till respektive operatör finns det en andrahandsmarknad och telefonen kan av kunden säljas vidare till en part som använder samma operatör. Båda företagen har en stor kundstock vilket borde anses vara tillräcklig motivering för att telefonen, trots att den är låst, har ett

självständigt värde. Resonemanget styrker att telefonen ska redovisas som en enskild redovisningsenhet.

2. Den andra vägen leder till ett omvänt utfall, det vill säga att telefonen inte kvalificerar som en enskild redovisningsenhet. Visserligen kan telefonen säljas separat av telekomföretaget, vilket skulle kunna påvisa ett självständigt värde. Telefonens funktionalitet ses dock i hög utsträckning vara beroende av det tillhörande abonnemanget. Som en följd av att den är låst har den därför inget självständigt värde för kunden.

Vi anser att det första resonemanget, att telefonen kan separeras, bäst reflekterar marknadsförutsättningarna. Vidare uppfyller telefonen även det andra kriteriet, då det verkliga värdet för telefonen kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt. Till följd av att telekombolagen säljer telefonen separat har de priskalkyler och information för att fastställa det verkliga värdet. Båda kriterierna har uppfyllts och telefonen har kvalificerat att redovisas som en separat redovisningsenhet.

Även abonnemanget uppfyller kriterierna för separation. Det har ett självständigt värde gentemot kunden eftersom abonnemanget kan köpas separat, utan medföljande telefon. Kunden i fråga kan exempelvis ha en telefon sen tidigare vilken denne kan utnyttja, alternativt kan de teckna ett abonnemang med en annan telekomoperatör. Även värdet för komponenten, i detta fall abonnemanget, kan uppskattas på ett tillförlitligt sätt till följd av information inom företagen kring abonnemangsvärdet.

Som nämnts ovan skulle de fyra komponenterna i abonnemanget eventuellt kunna separeras, men utifrån ett praktiskt perspektiv är det mindre aktuellt. Skulle ett företag ha för avsikt att följa upp respektive tjänst, finns det troligtvis internt underlag för detta syfte. Att separera komponenterna utifrån uppställda kriterier avslås direkt. Ingen av komponenterna har ett självständigt värde. Det finns inte heller något telekomföretag som säljer exempelvis mms som en separat komponent. Inte heller har kunder nytta av en mms-funktion, utan tillhörande abonnemang. Resultat blir att samtliga komponenter inte kan separeras, utan ska ses som en integrerad del i abonnemanget.

#### *Steg 2 – Fördela avtalsersättningen:*

Avtalsersättningen fördelas till respektive komponent, telefonen och abonnemanget, utifrån deras relativa verkliga värden (se figur 5.1).

#### *Steg 3 – Intäktsredovisning:*

Intäkt redovisas för telefonen (varan) vid uppfyllandet av kriterierna i punkt 14 i IAS 18. I detta fall innebär det att intäkten redovisas då avtalet ingås. I samband med detta tillhandahålls kunden telefonen (leverans har skett) likväl har de ekonomiska fördelarna överförts till kunden, samt relaterade risker med ägandet.

Avseende abonnemanget (tjänsten) får detta ställas mot kriterierna i punkt 20 i IAS 18 för att fastställa om en intäkt kan redovisas. I detta fall kvarhåller företagen utförandeförpliktelser.

Kunden förväntar sig att kunna utnyttja abonnemanget under hela löptiden mot att denne betalar in en månadsavgift. Telekomföretagen har således en prestation som de måste utföra. Intäkten redovisas i takt med att abonnemanget utnyttjas vilket innebär att intäkten periodiseras och företagen redovisar en månadsvis intäkt.

*Steg 4 – Rapportering:*

Upplysningar lämnas utifrån företagsledningens bedömning, i enlighet med punkt 35 i IAS 18.

### **8.2.3 REDOVISNING ENLIGT US GAAP**

Stegen nedan härstammar från figur 5.2.

*Steg 1 – Separering och etablering:*

Behandlingen av flerkomponentsavtalet blir annorlunda under US GAAP på grund av att telefonen är låst till en specifik operatör. Som redan noterats ingår det flera komponenter i avtalet, nämligen telefonen (vara) och abonnemanget (tjänst). Teoretiskt skulle de fyra komponenterna inkluderas i abonnemanget, som under IFRS, enskilt kunna prövas för separation. I detta fall är det inte relevant, vilket beskrivs nedan. Vidare är det inte heller tillämpligt enligt regelverket, då komponenterna saknar självständigt värde.

US GAAP:s mer normativa vägledning och faktumet att det är regelbaserat skapar problem. Då telefonen är låst till en operatör försvinner separationsmöjligheten, samt att redovisa telefonen som en enskild redovisningsenhet. Anledningen är att det inte går att påvisa att telefonen har ett självständigt värde gentemot kunden. Ett av kriterierna för detta är att telefonen ska säljas separat och att den ska kunna säljas vidare av kunden. Telekomföretagen säljer telefonen separat, även utan abonnemanget, vilket också deras konkurrenter gör. Det problematiska är huruvida den kan vidareförsäljas. Delvis kan det anses att telefonen uppfyller kriteriet eftersom den trots allt kan säljas vidare till en tredje part med samma operatör. Reglerna i US GAAP föreskriver dock inte på något sätt att den ”delvis” ska kunna säljas vidare. Till följd av dess regelbaserade struktur finns det ingen möjlighet att ”sätta sig över reglerna”, för syftet att uppnå en mer överrensstämmande redovisning. Att telefonen är låst innebär att den till så hög grad är integrerad i flerkomponentsavtalet att den inte kan separeras. Då telefonen inte går att separera finns det ingen anledning att pröva om abonnemanget är separerbart. Intäktsredovisning för abonnemanget sker ändå i takt med utförandet, nu med skillnaden att intäkten för telefonen periodiseras över abonnemangets löptid. Resultat blir att istället för två enskilda redovisningsenheter, redovisas hela flerkomponentsavtalet som en enhetlig redovisningsenhet.

*Steg 2 – Fördelning av avtalsersättning:*

Att komponenterna i flerkomponentsavtalet inte gick att separera medför att försäljningsprishierarkin inte är användbar. Intäkten från avtalet fördelas istället ut under hela avtalets löptid.

### *Steg 3 – Intäktsredovisning:*

Intäktsredovisning sker i enlighet med uppfyllande av kriterierna i ASC 605-20 Tjänster.

### *Steg 4 – Rapportering:*

Upplysningar lämnas i årsredovisning i enlighet vad som föreskrivs i kapitel 5. Innebörden blir en redogörelse för varför komponenterna inte kvalificerade som enskilda redovisningsenheter.

## **8.2.4 SKILLNADER MELLAN IFRS OCH US GAAP**

Exemplet belyser inte så många av de faktiska skillnaderna, det vill säga försäljningsprishierarkin och upplysningskraven. Avseende identifiering och separering är de grundläggande premisserna i princip samma. Skillnaden är hur utförlig vägledningen är. De båda regelverken bygger mycket kring om en enskild komponent har ett självständigt värde. Om detta saknas går komponenten inte att separera. I US GAAP finns det tydliga riktlinjer för detta, inkluderade i ett ASC-ämne. I IFRS kan man använda sig av olika IFRICs och göra analog tolkningar för detta syfte. Som påvisas i exemplet kan dock uppbyggnaden av regelverket, det vill säga regelbaserat jämfört med principstyrt, påverka utfallet. Exemplet som har analyserats är en ytterlighet och i de flesta fallen är redovisningen för flerkomponentsavtal snarlik. Just nämnt exempel har ändå valts att lyfta fram för att styrka en viktig detalj. Byrå 1 redogör i kapitel 7 för att det finns en risk med normativ vägledning. Företag kan låsas fast av reglerna och är således inte förmögna att fånga upp varje unik transaktion för sig. Detta är vad som inträffade i ovanstående exempel vid redovisning enligt US GAAP. Följden blev en oförmåga att separera med resultatet att intäkten skjuts upp. Generellt vill företag redovisa intäkten då den anses inträffa, i detta fall genom användande av relativa verkliga värden, i samband med leverans av telefonen. Sett till matchningsprincipen överrensstämmer denna behandling bättre, vilket påvisats i analysen. Således utgör vägledningen i US GAAP, applicerat på exemplet, snarare ett hinder än ett "hjälpmedel".

## **8.2.5 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT I PRAKTIKEN**

I praktiken fungerar tillvägagångssättet för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal något annorlunda än vad som exemplifierats ovan. Koncernredovisningsavdelningen framställer i förväg riktlinjer och policyer som sedan används av organisationen. Själva separeringen av en komponent sker redan vid framtagandet av erbjudandet vilket styrks av både Alfa och Beta. Ingendera av företagen anser att just separering skulle vara extra problematiskt, då de flesta avtal innehåller komponenter som redan erbjuds av företagen. Marknads- eller produktavdelningen fastställer ett marknadsvärde utifrån kalkyler vilket innebär att värderingen sker initialt. Fördelningen av avtalsersättningen sker vidare enligt branschpraxis, i form av relativa verkliga värden. Att det inte finns klara riktlinjer i IFRS för hur man fastställer det verkliga värdet för komponenterna, eller hur fördelning lämpligen sker, blir således inte ett problem.

Enligt tillvägagångssättet utifrån figur 5.1, borde företagen exempelvis ställa varje transaktion mot kriterierna i IAS 18 avseende när varor och tjänster anses vara levererade. I praktiken är detta inte genomförbart. Istället måste företagen göra en generalisering i affärssystemen för när de olika delkomponenterna ska intäktsredovisas. Därmed är det inte sagt att det inte överensstämmer med IAS 18, men att kanske någon transaktion redovisas vid fel tidpunkt. Felen är dock så få att det inte märks i det stora hela. Höga krav ställs på deras system för att stödja detta, annars blir deras manuella arbete, som Alfa berättar att de har, ännu mer omfattande och kostsamt. Företagens önskemål att all redovisning ska bli helt korrekt, grundar sig mer i interna krav än externa. Att företagen vill att varje transaktion ska bli korrekt, tror vi har mer att göra med att förbättra den interna uppföljningen och styrningen. Sett till den finansiella påverkan som flerkomponentsavtal har på nettoomsättningen för stora företag, bör en liten felmarginal rimligen kunna accepteras.

## 8.3 FÖRETAGSSTORLEK OCH UPPLYSNINGAR

Det första vi uppmärksammat vid studium av respektive företags årsredovisning är hur de lämnar upplysningar, såväl löpande som i noter. Noter, alternativt noterna, om intäktsredovisning är inget undantag. En klar skillnad går att härleda till mängden information som lämnas. Stora företag, listade på Large Cap samt även Telenor på Oslo Børs, lämnar fler och mer utförliga upplysningar. Vi anser att detta är till följd av företagets storlek. Företagsstrukturer, såväl som affärsmodeller, är mer komplexa. Vidare presenteras en koncernredovisning, vilket innefattar konsolidering av moderbolag och ett/flera dotterbolag. Mer väsentlig information behöver presenteras, enbart sett till företagets karaktär. Hand i hand går investerares och intressenters krav. Sett till kapitalexponering bland investerare, samt även aspekter som att företagen har ett samhällsekonomiskt ansvar, efterfrågas mer information. Ericsson, Tele2 och TeliaSonera är, tre av fyra, företag som är noterade på Large Cap. Millicom är det fjärde. Av de förstnämnda tre ingår samtliga i OMX Stockholm 30 Index (NASDAQ OMX, 2011b), vilket är ett aktieindex för de största bolagen noterade i Sverige. Vi anser att detta indikerar att det krävs en högre kvalitet på dessa företags årsredovisningar, samt en utförligare beskrivning om deras verksamheter.

Att det endast skulle vara fem av elva telekomföretag som redovisar för flerkomponentsavtal ställer vi oss skeptiska till. Vårt synsätt kongruerar här med vad som lyfts fram i en artikel skriven av Weinstein och Yocabozzi (2010), om att många företag har flerkomponentsavtal men saknar medel och möjligheter för att redovisa och upplysa om dessa. Troligtvis är detta också fallet bland svenska noterade företag. Överlag är flerkomponentsavtal en ökande trend inom telekombranschen, vilken har eskalerat väsentligt under senare år. Bland de fem största bolagen, sett till nettoomsättning, upplyser fyra av dessa att de redovisar för flerkomponentsavtal. Endast ett företag (Phonera) som inte är listat på Large Cap eller Oslo Børs, presenterar upplysningar om flerkomponentsavtal i sin årsredovisning. Informationen bland nämnda stora företag presenteras på olika sätt men innehållet är relativt liknande. Detta överensstämmer med vad Byrå 2 presenterar, att företag noterade på exempelvis Large Cap

jämför sin egen information med vad konkurrenter presenterar. Resultat blir mera enhetliga och samstämmade upplysningar, men ändå med viss karakteristika specifikt för bolaget.

Phoneras upplysningar är annorlunda och en intressant aspekt bör nämnas. Företaget presenterar inte någon egen information kring flerkomponentsavtal utan har troligtvis kopierat noten från TeliaSoneras årsredovisning. Detta går med rimlig säkerhet att fastställa då TeliaSonera släppte sin årsredovisning för 2009 den 22 mars. Phonera släppte sin årsredovisning för 2009 den 21 april. Visserligen är det en vanlig företeelse att företag jämför med konkurrenter och presenterar liknande information. Att Phonera i detta fall har kopierat TeliaSoneras upplysning skulle dock kunna indikera två saker. Det kan vara så att bolaget inte finner det relevant att presentera bolagsspecifik information kring detta ämne. De gör det därför lätt för sig och kopierar en upplysning från ett Large Cap företag, där de anser att upplysningen i stor mån överrensstämmer med deras egen syn. Alternativt skulle tillvägagångssättet kunna indikera att bolaget saknar interna resurser och kunskap för detta ändamål. Då de inte har tillräckligt med egna resurser för att upplysa om denna information använder de istället en konkurrents, vilken har bättre möjligheter för detta syfte.

Överlag upplyser Millicom, Tele2, TeliaSonera och Telenor mer än vad som egentligen krävs enligt punkt 35 IAS 18. En trolig förklaring till det är den komplexiteten som råder inom området. Att flerkomponentsavtal också är en relativt ny företeelse påverkar också. Mer information behöver då presenteras för att användare av respektive årsredovisning ska förstå vad det är för typ av avtal och vad dessa innebär. Med detta sagt ska man dock inte tro att det är utförliga upplysningar, snarare gäller det motsatta. En användare, som inte är insatt i hur flerkomponentsavtal fungerar, har liten möjlighet att förstå dess innebörd. Huruvida det är nödvändigt för investerare och intressenter att förstå innebörden är en berättigad fråga. Tele2 ändrade från 2009 till 2010 redovisningsprincip för leverans av flera komponenter. Ändringen av redovisningsprincip medförde att intäktsredovisning kunde ske tidigare. Detta ökade nettoomsättningen för 2010 med 111 MSEK. Effekten i finansiella termer, innebar i relation till den totala nettoomsättningen, en ökning av nettoomsättningen med 0,28 procent ( $((111 \cdot 10^6) / (401,64 \cdot 10^8))$ ). Att en väsentligt förändrad redovisningsprincip innebär en sådan liten effekt, skulle kunna vara ett argument för att upplysningar och redovisning av flerkomponentsavtal enbart är av mindre betydelse. Förändringen går även att analysera från en annan vinkel. Det finns inga finansiella siffror som vi kan grunda det på, exemplet får framställas utifrån ett hypotetiskt sammanhang. Mindre företag är normalt sett mer nischade mot en specifik marknad, samtidigt som de inte har de storskalsfördelar som kännetecknar större företag. Låt oss ta Phonera som ett hypotetiskt exempel. Segmentet Telefoni genererar 75,6 procent av företagets nettoomsättning. Eftersom företaget har en hög koncentration kopplat till ett visst segment borde en förändrad redovisningsprincip, som i fallet med Tele2, innebära en större procentuell förändring. Vid ett sådant scenario skulle det således vara relevant att mer utförligt upplysa om flerkomponentsavtal och hur dessa förändrat företagets intäktsflöden.



## 8.4 ANALYTISK HYPOTES

Går det då att generalisera så mycket att säga att det endast är större företag som erbjuder kunderna flerkomponentsavtal? Nej, det går troligtvis inte. Däremot går det till viss del att göra en generalisering. Denna kan ställas gentemot följande hypotes:

- Större företag har bättre möjligheter att fånga upp data för redovisning och hantering av flerkomponentsavtal.

Hypotesen bekräftas med att det troligtvis är så. Självklart kan det finnas undantag bland mindre företag, men man borde ändå kunna göra en generalisering med tillräckligt hög sannolikhet. Bland det empiriska materialet styrker såväl Byrå 2 som Alfa och Beta detta antagande. De gör så genom uttalanden om att en stor del av problematiken kring intäktsredovisning och hantering av flerkomponentsavtal går att spåra i bristande systemstöd, samt vilken kompetens som finns inom företaget. Vidare fastslår de att större företag oftast är bättre rustade såväl kompetensmässigt som systemstödmässigt. Större företag kan utifrån dessa förutsättningar separera och hantera de enskilda komponenterna i ett flerkomponentsavtal på ett effektivare sätt. Härifrån kan man ta analysen ett steg längre. Till följd av inkorporerandet av EITF 08-1 i US GAAP tvingas fler företag identifiera och separera komponenter. Som nämnts i kapitel 5, leder det oftast till tidigare intäktsredovisning. I uppsatsen har inte konvergensprojektet mellan FASB och IASB berörts mer än i förbigående. Vid en framtida implementering av projektet kommer det dock, utifrån Exposure Draft ED/2010/6, innebära en mer enhetlig syn på intäktsredovisning mellan de två regelverken, samt i hög utsträckning påverka redovisningen av flerkomponentsavtal. Mindre svenska företag kan då ställas inför en ny situation. Eventuellt måste de för första gången hantera befintliga flerkomponentsavtal, vilka de tidigare inte har separerat utan redovisat som en enhetlig redovisningsenhet. Troligtvis kommer detta att innebära förändrad hantering, såväl intern som extern och innefattar såväl systemstöd som redovisningsprinciper.

# 9 SLUTSATS

---

*I detta kapitel presenteras uppsatsens slutsatser. Uppsatsen syfte återberättas först, för att sedan koppla an till de slutsatser som fastställts.*

---

Syftet var att kartlägga och analysera hur noterade telekombolag, verksamma i Sverige, redovisar flerkomponentsavtal. Vidare utreddes huruvida det finns behov av ökad vägledning i IFRS för detta redovisningsområde. Avslutningsvis sammankopplades dessa två dimensioner med vilka upplysningar som lämnades och vilken påverkan organisations-specifika interna faktorer hade.

## 9.1 UPPSATSENS RESULTAT

Albert Einstein myntade begreppet ”Information är inte kunskap”. Vi anser att detta citat tydligt belyser svenska telekombolags redovisningssituation. De kan vända sig till US GAAP för inspiration, vilket fallstudieföretag Alfa bekräftat att de gjort, dock stannar det där. Samtliga undersökta företag följer IFRS. Vad som sägs i US GAAP är inte mer relevant för dem än att de kan få en uppfattning om regelverkets resonemang. De svenska telekomföretagen måste i alla situationer ta ställning till vilken redovisning som överrensstämmer med deras verksamhet och hur de ska gå tillväga. Det är här kunskapen kommer in. Det finns inte, utifrån såväl intervjuade revisionsbyråer som företag, fakta som indikerar att IFRS:s principbaserade regelverk, inte skulle ge tillräckliga riktlinjer och vägledning för att redovisa flerkomponentsavtal. Snarare kan det ibland vara en fördel. Faktumet att det kan anses svårt med lite vägledning är på inget sätt belägg för att den existerande vägledningen inte är tillräcklig. Att vissa företag kan uppfatta det problematiskt härleds till den grad av subjektivitet som råder, samt interna organisationsförutsättningar. Enligt vår åsikt finns det tillräckligt med vägledning under IFRS och inga belägg för att svenska telekombolag väsentligen har påverkats av hur flerkomponentsavtal redovisas under US GAAP.

”Teorin är en sak och hur det fungerar i praktiken blir en annan sak” fastslås av intervjupersonen på Alfa. Företag berörs fortfarande av problematiska aspekter som identifiering och separering av komponenter. Däremot hanteras dessa frågor ofta initialt. Respektive företags koncernredovisningsavdelning etablerar redovisningsprinciper som ska följas, vilka måste uppfylla kraven i IFRS. Hur ett företag sedan redovisar flerkomponentsavtal, är bland svenska telekomföretag, en bolagsspecifik fråga. De går därför inte att påvisa ett specifikt redovisningssätt annat än att det ligger inom reglerna för IFRS och att vägledningen är tillräcklig.

Det går med rimlig säkerhet att fastslå att storleken på företaget har betydelse avseende hur de hanterar och redovisar flerkomponentsavtal, samt hur de lämnar upplysningar om dessa och om intäktsredovisning generellt. Vidare bör inte heller en förändrad behandling av flerkomponentsavtal innebära en väsentlig effekt på nettoomsättningen. Hur stora företag redovisar och lämnar upplysningar om flerkomponentsavtal går att koppla till deras systemstöd och kompetens. Stora företag är generellt bättre rustade inom dessa två områden, vilket resulterar i en tidig etablering av verkliga värden. Resultaten av en tidig etablering blir en problemfri separation och en enkel fördelning av avtalsersättningen. Företagen kan också tolka, etablera och fastställa egna principer utifrån de få riktlinjer som finns inom IFRS. Att det saknas utförlig vägledning blir således inget problem och företagen kan upprätthålla en hög kvalitet på presenterad information i respektive företags årsredovisning.

Mindre företag saknar generellt dessa organisatoriska förutsättningar. En sekvens bör gå att se i hur, om ens flerkomponentsavtal redovisas, detta hänger ihop med bristande vägledning och kapacitetsbrist i systemstöd och hur upplysningar lämnas. Mindre företag efterfrågar ofta mer normativ vägledning överlag och flerkomponentsavtal bör inte vara ett undantag. Dokumentstudien påvisar att det endast är ett företag, Phonera, som uppger om flerkomponentsavtal utöver Large Cap-företagen och Telenor. Att mindre företag troligen inte i stor utsträckning hanterar sina flerkomponentsavtal, antingen till följd av bristande vägledning eller organisationsspecifika faktorer, bör rimligtvis kunna antas. Antagandet är dock aningen paradoxalt eftersom separation av flerkomponentsavtal innebär tidigare intäktsredovisning. Effekten är nästintill obefintlig för stora företag, men kan eventuellt vara av väsentlig betydelse för små. Om effekten är väsentlig borde det föreligga incitament för dessa att skapa sig bättre kunskap kring IFRS, vilket eliminerar problematiken med avsaknad av vägledning. Vidare bör de också kritiskt granska sina organisatoriska förutsättningar och kartlägga områden som eventuellt kan förbättras. Självklart måste dock nyttan vara större än kostnaden.

## 9.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING

Det finns intressanta dimensioner som kan kopplas an till små företag och deras syn på redovisning av flerkomponentsavtal, vilket vi inte i detalj haft möjlighet att undersöka. Redovisning av flerkomponentsavtal ställer krav på hur kompatibla deras systemstöd är och vilken kompetens som finns inom organisationen. En infallsvinkel är att utreda vilka nyttor som denna typ av redovisning kan generera företagen och se om dessa är större än kostnaderna. Ett annat förslag är att analysera hur konvergensprojektet mellan IASB och FASB kommer påverka mindre företag och deras redovisning av flerkomponentsavtal.

# KÄLLFÖRTECKNING

- Alfredson, K., Leo, K., Picker, R., Loftus, J., Clark, K., Wise, V. (2009). *Applying International Financial Reporting Standards* (2 uppl.). Milton: John Wiley & Sons.
- Artsberg, K. (2005). *Redovisningsteori -policy och -praxis* (2 uppl.). Malmö: Liber Ekonomi.
- Bedford, N.M. (1965). *Income determination theory: an accounting framework*. Reading: Addison-Wesley.
- Bryman, A., Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (B. Nilsson övers.). Malmö: Liber Ekonomi (Originalarbete publicerad 2003).
- CCH Incorporated (2009). *GAAP Update Service*, 9 (12), 1-4.
- Deloitte (2010a). *Accounting in the Telecommunications industry: A new view of revenue emerges*.
- Deloitte (2010b). *Multiple-Element Arrangements: A Roadmap to Applying the Revenue Recognition Guidance in ASU 2009-13*.
- Deloitte (2011a). *IAS 11 Construction Contracts: The Criteria for Combining and Segmenting Contracts*. Tillgänglig: <<http://www.iasplus.com/ifric/ias11combining.htm>> (2011-03-25).
- Deloitte (2011b). *IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes*. Tillgänglig: <<http://www.iasplus.com/interps/ifric013.htm>> (2011-04-02).
- Ernst & Young (2009). Revisions to revenue recognition — multiple-element arrangements guidance finalized. *Hot Topic - Update on major accounting and auditing activities, 2009-37*.
- Ernst & Young (2010a). *Financial reporting developments: Revenue recognition – Multiple-element arrangements*.
- Ernst & Young (2010b). *IFRS Outlook, July 2010*.
- Falkman, P. (2000). *Teori för redovisning*. Lund: Studentlitteratur, Lund.
- FAR. (1999). *FARs engelska ordbok* (9 uppl.). Stockholm: FAR Förlag.
- FAR. (2010). *IFRS-volymen 2010* (7 uppl.). Stockholm: FAR Förlag.
- FAR Komplet (2010). *Redovisningens A till Ö*. Tillgänglig: <<http://www.farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN0000248C@@RTN0000248D@@TN0000249B@@N66025>> (2011-02-16)
- FASAC (2004). *Joint Conceptual Framework Project*.

- FASB. (2003). *EITF 00-21: Revenue Arrangements with Multiple Deliverables*.
- FASB. (2008). *EITF 08-1: Revenue Arrangements with Multiple Deliverables*.
- FASB (2011a). *Concepts Statements*. Tillgänglig: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156317989>> (2011-04-02).
- FASB (2011b). *Accounting Standards Codification*. Tillgänglig: <<http://asc.fasb.org/>> (2011-04-02).
- Gröjer, J. (2002). *Grundläggande redovisningsteori*. (5 uppl.). Lund: Studentlitteratur.
- Hicks, J.R. (1946). *Value and Capital: An inquiry into some fundamental principles of economic theory*. Oxford: Oxford University Press.
- IASB (2008). *Discussion paper: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*.
- IASB (2010). *Snapshot: Revenue from Contracts with Customer*
- IASB (2011a). *IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers*. Tillgänglig: <<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IFRIC+Projects/IFRIC+18/IFRIC+18+Transfers+of+Assets+from+Customers.htm>> (2011-04-02).
- IASB (2011b). *IFRIC 13 Customer Loyalty Programmes*. Tillgänglig: <<http://www.ifrs.org/Current+Projects/IFRIC+Projects/IFRIC+13+Customer+Loyalty+Programmes/IFRIC+13+Customer+Loyalty+Programmes.htm>> (2011-04-02).
- Kam, K. (1986). *Accounting Theory*. Hoboken: John Wiley & Sons.
- KPMG (2010). *Accounting under IFRS: Telecoms*.
- Moss Adams LLP (2009). Recent Changes to Revenue Recognition Guidance Related to Multiple Element Arrangements (Accounting Standards Update No. 2009-13), Including Certain Revenue Arrangements that Include Software Elements (Accounting Standards Update No. 2009-14). *Accounting and Reporting Alert*, 4.
- NASDAQ OMX (2011a). *Listing – First North* Tillgänglig: <<http://www.nasdaqomx.com/listingcenter/firstnorth>> (2011-02-10).
- NASDAQ OMX (2011b). *OMX Stockholm 30 Index* Tillgänglig: <[http://www.nasdaqomxnordic.com/index/index\\_info?Instrument=SE0000337842](http://www.nasdaqomxnordic.com/index/index_info?Instrument=SE0000337842)> (2011-05-08).
- NGN (2011) *Nordic Growth Market NGM* Tillgänglig: <<http://www.ngm.se/>> (2011-02-10).
- Nobes, C., Parker, R. (2010). *Comparative International Accounting* (11 uppl.). Essex: Pearson Education.

Paton, W.A., Littleton, A.C. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Michigan: Edward Brothers.

PwC (2009). IFRS and US GAAP similarities and differences. *IFRS readiness series*, September 2009.

Rubert, G.M. (2010). Get Ready for Revenue Recognition Changes for Multiple Deliverables. *New Jersey CPA (May/Jun2010)*, 22-23.

Samsvick, D. (2002). Accounting for Revenue Arrangements with Multiple Deliverables. *Orange County Business Journal*, 25 (47), 10.

Schroeder, R.G., Clark, M.W. (1998). *Accounting Theory - Text and readings* (6 uppl.). Hoboken: John Wiley & Sons.

Schroeder, R.G., Clark, M.W. Cathey, J.M. (2011). *Financial Accounting – Theory and Analysis: Text and cases* (10 uppl.). Hoboken: John Wiley & Sons.

Smith, D. (2006). *Redovisningens språk* (3 uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Sterling, R.R. (1967). Conservatism: The Fundamental Principle of Valuation in Traditional Accounting. *Abacus*, 3 (2), 109-132.

Weinstein, G.P., Yocabozzi, N.A. (2010). New GAAP for Multiple Deliverables. *Journal of Accountancy* 209 (6), 30-34.

## ÅRSREDOVISNINGAR

AllTele Årsredovisning 2009

Aspiro Årsredovisning 2009

DGCOne Årsredovisning 2009

Doro Årsredovisning 2009

Elanders Årsredovisning 2009

Ericsson Årsredovisning 2009

Generic Årsredovisning 2009

Millicom Årsredovisning 2009

Mobyson Årsredovisning 2009

*Phonera Årsredovisning 2009*

*Phonera Årsredovisning 2010*

*Seamless Distribution Årsredovisning 2009*

*SeaNet Årsredovisning 2009*

*Tele2 Årsredovisning 2009*

*Tele2 Årsredovisning 2010*

*Telenor Årsredovisning 2009*

*Telenor Årsredovisning 2010*

*TeliaSonera Årsredovisning 2009*

*TeliaSonera Årsredovisning 2010*

# BILAGA 1 – INTERVJUGUIDE

## REVISIONSBYRÅER

### Intervjuguide – Multiple deliverables/element arrangements inom telekom

#### Del 1

Generellt sett, vilket/vilka intäktsredovisningsområden anser Ni är problematiska inom telekombranschen?

Har företagen samma uppfattning som Er avseende dessa, om inte, hur skiljer det sig åt?

Uppfattar Ni att multiple deliverables/element arrangements är ett problematiskt redovisningsområde i telekombranschen?

Vilka är de vanligaste rekommendationer/standarder inom detta område för företag som tillämpar IFRS?

Finns det branschspecifika lösningar i Sverige inom detta område som är vedertagna och som används?

Har Ni uppfattat det problematiskt att det finns relativt lite vägledning inom detta område i IFRS och IFRIC?

#### Del 2

Vilka är de vanligaste kombinationerna av multiple-element arrangements? Vilka komponenter ingår där?

Rent redovisningstekniskt, vilka är de största svårigheterna/problemen vid intäktsredovisning av multiple-element arrangements?

Hur går Ni tillväga för att bestämma/avgöra om det finns flera komponenter och om det finns, hur separeras dessa?

Vid vilka tidpunkter redovisas dessa komponenter? Vilka kriterier ska vara uppfyllda?

Hur beräknas värdet av komponenterna och vilken metod använder Ni?

Märker Ni stor skillnad på hur Er syn på redovisning av multiple deliverables, i jämförelse med hur telekombolagen ser på det, och hur de faktiskt gör?

#### Del 3

Enligt EITF 08-1 kommer en ökad ”disclosure” att krävas. Hur kommer detta att påverka bolagen i Sverige?



Hur ser Ni på implementering och användning av den nya vägledningen och vilka kostnader medför detta för bolagen?

Anser Ni, sett som revisor, att detta kommer medföra stora interna kostnader för telekombolagen, i form av säkerställande av interna kontroller, synkronisering mellan avdelningar etc?

Vid interaktion med telekombolagen, har Ni uppfattat någon oro kring kostnader och implementering?

Vad är Er syn på att EITF 08-1 togs fram i så pass nära anslutning till konvergensprojektet mellan FASB och IASB?

Om man jämför EITF 08-1 och en potentiell *Revenue Recognition – Revenue from Contracts with Customers*, vad kommer vara de största skillnaderna vid redovisning av multiple-element arrangements?

Hur tror Ni dessa skillnader kommer att påverka telekombolag i Sverige?

**Tack för Er medverkan!**

# BILAGA 2 – INTERVJUGUIDE TELEKOMBOLAG

## Intervjuguide – Multiple deliverables/element arrangements inom telekom

### Del 1

Uppfattar Ni att multiple deliverables/element arrangements är ett problematiskt redovisningsområde i telekombranschen?

Använder Ni specifika rekommendationer/standarder vid redovisning av dessa?

Finns det branschspecifika lösningar i Sverige inom detta område som är vedertagna och som Ni använder?

Har Ni uppfattat det problematiskt att det finns relativt lite vägledning inom detta område i IFRS och IFRIC?

### Del 2

Vilka olika kombinationer har Ni av multiple-element arrangements? Vilka komponenter ingår där?

Rent redovisningstekniskt, vilka är de största svårigheterna/problemen vid intäktsredovisning av multiple-element arrangements?

Hur går Ni tillväga för att bestämma/avgöra om det finns flera komponenter och om det finns, hur separeras dessa?

Hur beräknas värdet av komponenterna och vilken metod använder Ni?

Hur hanterar Ni aktiveringsavgifter och liknande avgifter? Intäktsförs de direkt eller sprids de ut över abonnemangets bindningstid?

### Del 3

Använder Ni vägledning enligt EITF 08-1 (*Revenue Arrangements with Multiple Deliverables*)?

Om ja, hur kommer kravet på ökad ”disclosure” att påverka Er?

Vilka kostnader tror Ni kommer att tillkomma?

Kommer detta att kräva bättre interna kontroller och mer synkronisering mellan avdelningar? På vilket sätt?

Är Ni insatta i konvergensprojektet mellan FASB och IASB (*Revenue Recognition – Revenue from Contracts with Customers*)?

Om ja, utifrån den Exposure Draft som finns och vid ett eventuellt antagande av standarden, vad tror Ni kommer att vara de största skillnaderna vid redovisning av multiple-element arrangements?

Hur tror Ni att dessa skillnader kommer att påverka Er?

**Tack för Er medverkan!**

# BILAGA 3 – ARTIKEL

## Nya intäktsgenererande aktiviteter – hänger redovisningen med?

**Företag har speciellt under det senaste decenniet ställts inför nya typer av intäktsgenererande aktiviteter. Dagens kunder efterfrågar i högre utsträckning integrerade produkter och lösningar, vilket har medfört att företag har kommit att anpassa sig till detta. Flerkomponentsavtal, så kallade multiple deliverables, är speciellt högaktuellt inom telekombranschen. Vanligt förekommande är tillhandahållande av en gratis, eller kraftigt subventionerad, mobiltelefon i samband med tecknande av ett abonnemang. Redovisning av dessa typer av avtal och arrangemang har dock visat sig vara komplext.**

Problem med flerkomponentsavtal föreligger vid separering och värdering av de komponenter som ingår. Dessa komponenter kan vara produkter och tjänster, vilka ska utföras i olika sekvenser eller vid olika tidpunkter. Problematiken går att spåra till allmänna intäktsredovisningsfrågor som om en intäkt ska redovisas, när den i sådana fall ska redovisas och avslutningsvis hur mycket som ska redovisas.

### **Avsaknad av forskning inom IFRS**

Avsaknaden av explicit vägledning kring ämnet har medfört en hantering av intäktsredovisning inom telekombranschen som inte är konsekvent (KPMG, 2010). Forskning inom ämnet har dessutom varit relativt sällsynt inom sfären för IASB:s räckvidd, dock har det varit mer frekvent

inom sfären för FASB. Samsvick tog upp ämnet 2002 i anslutning till att EITF släppte ny vägledning i form av EITF 00-21. Han lyfte fram att den nya vägledningen skulle innebära en stor förändring för US GAAP-rapporterande företag. Efter kritik mot EITF 00-21 släppte EITF en ny vägledning 08-01, med verkan från 2010 och framåt. Rupert (2010) och Weinstein och Yacobozzi (2010) menar att i och med den nya vägledningen kommer fler komponenter nu att kunna separeras i flerkomponentsavtal, vilket resulterar i tidigarelagd intäktsredovisning och en bättre återspeglning av företags transaktioner och ekonomiska verksamhet. De argumenterar dock för att detta går hand i hand med ökade krav på upplysningar, vilket kan medföra stora interna kostnader.

### **Studie nyligen genomförd**

Hur går då telekombolag verksamma i Sverige tillväga vid redovisning av dessa komponenter? Finns det behov av ökad vägledning inom IFRS, likt den inom US GAAP? Vilka upplysningar lämnas och vilken påverkan har organisationsspecifika interna faktorer, såsom storlek, kompetens, erfarenhet och systemstöd? Dessa frågor har försökt att besvaras utifrån en nyligen gjord studie till ett examensarbete. Studien gjordes genom granskning av en mängd publicerade artiklar av Big Four-byråerna, analysering av telekombolags årsredovisningar, och fyra intervjuer med ledande telekombolag och revisionsbyråer i Sverige.

### **Inget problem i praktiken**

I praktiken fungerar tillvägagångssättet för intäktsredovisning av flerkomponentsavtal något annorlunda än i litteraturen. Telekombolagen berättar att koncernredovisningsteam i respektive bolag i förväg fastställer riktlinjer och policyer som sedan används av organisationen. Själva separeringen av en komponent sker redan vid framtagandet av erbjudandet. Ingenting av företagen anser att just separering skulle vara extra problematiskt, då de flesta avtal innehåller komponenter som redan erbjuds av företagen. Marknads- eller produktavdelningarna fastställer ett marknadsvärde utifrån kalkyler vilket innebär att även värderingen sker initialt. Fördelningen av avtalsersättningen sker vidare enligt branschpraxis, i form av relativa verkliga värden. Att det inte finns klara riktlinjer i IFRS för hur man fastställer det verkliga värdet för komponenterna, eller hur fördelning lämpligen sker, blir således inte ett problem, påstår telekombolagen.

Enligt IAS 18 borde företagen ställa varje transaktion mot kriterierna i standarden avseende när varor och tjänster anses vara levererade. Detta är i praktiken inte genomförbart, berättar telekombolagen. Istället gör de en generalisering i affärssystemen för när de olika delkomponenterna ska intäktsredovisas. Höga krav ställs på telekombolagens system, annars blir deras manuella arbete, som ett av bolagen berättar att de har, ännu mer omfattande och kostsamt. Sett till den finansiella påverkan som flerkomponentsavtal har på nettoomsättningen för stora företag, bör en liten felmarginal rimligen kunna accepteras.

### **Fördel med principbaserat regelverk**

Det finns inte, utifrån såväl intervjuade revisionsbyråer som företag, fakta som indikerar på att IFRS:s principbaserade regelverk inte skulle ge tillräckliga riktlinjer och vägledning för att redovisa flerkomponentsavtal. Snarare kan det ibland vara en fördel med ett principbaserat regelverk, då redovisningen kan anpassas för att bättre återspegla verksamheten. Detta styrks av både telekombolagen och revisionsbyråerna.

### **Storleken har betydelse**

Vid granskningen av telekombolagens årsredovisningar uppmärksammades en klar skillnad utifrån mängden information som lämnades och storleken på företaget. Stora företag, noterade på Large Cap, lämnade fler och mer utförliga upplysningar avseende flerkomponentsavtal och intäktsredovisning generellt. Troligtvis krävs en högre kvalitet på stora företags årsredovisningar, samt en utförligare beskrivning om deras verksamheter. Bland små företag saknades dock upplysningar kring flerkomponentsavtal i samtliga fall utom ett. Trots avsaknaden går det inte att generalisera och säga att det endast är stora företag som erbjuder kunderna dessa avtal. Däremot går det med rimlig säkerhet att fastslå att storleken på företaget har betydelse, då stora företag har bättre möjligheter att fånga upp data för redovisning och hantering av flerkomponentsavtal.

### **Bristande resurser och behov av vägledning går hand i hand**

Något som också framgick i undersökningen var att stora företags systemstöd oftast har större kapacitet och således bättre förmåga att hantera den omfattande data som flerkomponentsavtal består av.

Generellt har de också bättre kompetens inom organisationen. Stora företag behöver därför inte inhämta vägledning från US GAAP angående tillvägagångssätt, utan klarar själva att tolka, etablera och fastställa egna principer utifrån de få riktlinjer som finns inom IFRS. Detta resulterar i tidig etablering av verkliga värden vilket möjliggör en problemfri separation och fördelning av avtalsersättning.

Små företag saknar generellt dessa organisatoriska förutsättningar. En sekvens bör gå att se i hur, om ens flerkomponentsavtal redovisas, detta hänger ihop med bristande vägledning och kapacitetsbrist i systemstöd och hur upplysningar lämnas. Små företag efterfrågar ofta mer normativ vägledning överlag och flerkomponentsavtal bör inte vara ett undantag. Studien påvisar att det

endast är ett företag som upplyser om flerkomponentsavtal utöver Large Cap-företagen. Att små företag troligen inte i stor utsträckning hanterar sina flerkomponentsavtal, antingen till följd av bristande vägledning eller organisations-specifika faktorer, bör rimligtvis kunna antas. Antagandet är dock aningen paradoxalt eftersom separation av flerkomponentsavtal innebär tidigare intäktsredovisning. Effekten är nästintill obefintlig för stora företag, men kan eventuellt vara av väsentlig betydelse för små. Om effekten är väsentlig borde det föreligga incitament för dessa att skapa sig bättre kunskap kring IFRS, vilket eliminerar problematiken med avsaknad av vägledning. Vidare bör de också kritiskt granska sina organisatoriska förutsättningar och kartlägga områden som eventuellt kan förbättras. Självklart måste dock nyttan vara större än kostnaden.