



# GÖTEBORGS UNIVERSITET

## HANDELSHÖGSKOLAN

---

### **Kandidatuppsats i externredovisning**

Handelshögskolan Vid Göteborgs universitet

Företagsekonomiska institutionen

Vårterminen 2017

## IFRS 15 bidrag till en transparent redovisning

*En fallstudie om kritiska faktorer i IFRS 15 implementeringsprocess som företag bör förhålla sig till för  
att uppnå transparens*

---

Handledare:

Berit Hartmann

Författare:

Matilda Elmgren 921022

Lydia Rostedt 950305

## **Förord**

Vi vill börja med att tacka vår handledare Berit Hartmann för allt stöd och feedback vi har fått under resans gång. Hennes kunskap och erfarenhet har varit till stor hjälp för oss. Därefter vill vi tacka vår handledningsgrupp som ställt upp och gett givande feedback på vår rapport.

Sedan ett stort tack till de respondenter som har tagit sig tid och ställt upp och medverkat i vår rapport.

## **Sammanfattning**

Kandidatuppsats i företagsekonomi, Handelshögskolan vid Göteborgs Universitet, Externredovisning, Vårterminen 2017

**Författare:** Lydia Rostedt och Matilda Elmgren

**Handledare:** Berit Hartmann

**Titel:** IFRS 15 bidrag till en transparent redovisning - En fallstudie om kritiska faktorer i IFRS 15 implementeringsprocess som företag bör förhålla sig till för att uppnå transparens.

**Bakgrund och problem:** Den första januari 2018 träder den nya intäktstandarden IFRS 15 i kraft vilket förväntas innebära stora förändringar för många företag. Ett av syftena med standarden är att öka transparensen i de finansiella rapporterna. IFRS 15 förutspå innebära en förändrad syn på när och hur intäkter ska redovisas. Därför kommer det att bli en omfattande process för företag att lära sig tänka annorlunda kring intäktsredovisningen. För att standarden ska öka transparensen i intäktsredovisningen är det avgörande att företagen implementerar standarden i enlighet med IASB:s syfte.

**Syfte:** Syftet med denna rapport är att undersöka om IFRS 15 förväntas bidra till ökad transparens i intäktsredovisningen. Samt vilka faktorer som förväntas påverka transparensen med ett extra fokus på implementeringsprocessen

**Frågeställningar:**

- Förväntas IFRS 15 bidra till en ökad transparens vid intäktsredovisning?
- Vilka faktorer i implementeringsprocessen förväntas påverka om IFRS 15 bidrar till ökad transparens?

**Metod:** Rapporten är av kvalitativt slag som bygger på en fallstudie av ett utvalt företag och intervjuer med revisorer från en stor revisionsbyrå. Det empiriska materialet har tillsammans med den teoretiska referensramen analyserats för att kunna uppnå rapportens syfte samt ge svar på frågeställningarna.

**Slutsats:** Denna rapport har kommit fram till att IFRS 15 förväntas bidra till ökad transparens. Bland annat på grund av att intäkts posten kommer delas upp på ett tydligare sätt då det ska

urskiljas olika prestationsåtaganden i kundavtal. Rapporten finner att de största utmaningen i femstegsmodellen förväntas bli just att urskilja olika prestationsåtagandena i ett avtal samt bestämma transaktionspriset, det vill säga steg två och fyra i modellen. Det identifieras att tolkningsutrymmet i standarden, nationella institutioner och implementeringsprocessen förväntas påverka om det blir en ökad transparensen i praktiken. För att uppnå en transparent redovisning krävs också att teori och praktisk ser likadan ut. Därför är det viktigt att standarden implementeras i enlighet med det normgivaren syftar till. Det innebär att det är viktigt att företag ändrar sitt tankesätt när de applicerar den nya standarden. I rapporten identifieras också fyra faktorer i implementeringsprocessen som påverkar tillämpningen av en standard som i sin tur påverkar om redovisningen är transparent. Dessa faktorer är instruktioner från normgivare , revisorer, utbildning och resurser.

**Nyckelord:** IFRS, IASB, Implementering, transparens, redovisningsstandard, Intäkt,

## **Abstract**

Bachelor's thesis in Business, University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law Financial accounting, spring term 2017

**Author:** Lydia Rostedt and Matilda Elmgren

**Supervisor:** Berit Hartmann

**Title:** The contribution of IFRS 15 to an increased transparency in accounting - *A case study of critical factors in the IFRS implementation process which companies should keep in mind in order to achieve transparency*

**Background and problem:** On the first of January 2018, the new accounting standard IFRS 15 becomes effective. This new standard, specifying guidelines surrounding revenue reporting, presents significant changes to the way companies reports their revenues. One purpose of IFRS 15 is to increase the transparency in reported revenue. To reach transparency, the new standards must be implemented accurately according to guidelines. IFRS 15 is predicted to result in a paradigm shift in revenue accounting. Therefore, companies face a significant challenge in adapting their accounting measures to comply with the new standards.

**Purpose:** The purpose of this study is to analyse if IFRS 15 will contribute to increased transparency in accounting. Furthermore, the study will also analyse which factor who are expected to affect the transparency with focus on the implementation process

### **Research question:**

- Will IFRS 15 contribute to increased transparency?
- What factors of the implementation process of IFRS 15 will affect the achieved transparency?

**Method:** This study is a qualitative research project is based on a case study of a company that use IFRS. The report includes interviews with two auditors from a global accounting firm. Empirical research has been analysed together with theoretical framework to reach the conclusions of the study.

**Conclusion:** The study found that IFRS 15 contributes to more transparent accounting methods if the standard is implemented in a correct way. One of the reasons for increased accounting transparency is that the revenues will be divided more clearly and therefore it will make it easier to distinguish the performance commitment in the contracts. The study found significant challenges with the “five-step-model” in IFRS 15. Step two and four is considered being especially challenging for companies. The study also found that national institutions, interpretation space, and implementation will affect the transparency. Practical methodology has to match theory for transparency to be reached. Therefore, it will be important for companies to change their mind-set during the application of the new standards to reach desired effect. Furthermore, this study identifies four factors in the implementation process that affects the level of transparency in accounting reporting. These factors are instructions, auditors, education and recourses.

**Keywords:** IFRS 15, Transparency, Implementation,

## **Förklaring och förkortningslista**

- EFRAG- European Financial Reporting Advisory Group
- EU-Europeiska unionen
- IAS- International Accounting Standards
- IASB- International Accounting Standards Board
- IFRS- International Financial Reporting Standards
- “The big four” - Hänvisar till de fyra största internationella revisionsbyråerna. Detta uttryck omfattar företagen PwC, Ernst & Young, KPMG och Deloitte

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b>	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problemdiskussion	3
1.3 Syfte och frågeställning	4
1.4 Avgränsning	4
1.5 Disposition	5
<b>2. Metod</b>	6
2.1 Ämnesval	6
2.2 Kvalitativ intervjustudie	7
2.3 Induktiv ansats	7
2.4 Insamling av primärdata	7
2.5 Urval	8
2.6 Sammanställning av intervjuer	10
2.7 Etik	10
2.8 Trovärdighet och äkthet	10
2.9 Metodkritik och källkritik	12
<b>3. Teoretisk referensram</b>	14
3.1 Transparens	15
3.1.1 Definition av transparens	15
3.1.2 Företags behov av en transparent redovisning	16
3.1.3 Tolkningsutrymmets påverkan på redovisningens transparens	17
3.1.4 Nationell faktorers påverkan på redovisningens transparens	19
3.2 Implementeringen av IFRS 15 påverkan på redovisningens transparens	20
3.2.1 Tidigare forskning om implementering av IFRS	20
3.2.2 Implementeringsprocessens relevans för en transparent redovisning	21
3.2.3 Instruktioner från IASB- En viktig faktor i implementeringsprocessen	22
3.2.4 Revisorerna- En viktig faktor i implementeringsprocessen	22
3.2.5 Utbildning- En viktig faktor i implementeringsprocessen	23
3.2.6 Resurser- En viktig faktor i implementeringsprocessen	24
3.3 IFRS 15	24
3.3.1 Redovisning enligt IFRS 15	25
3.3.2 Upplysningskrav	28
3.4 Guide för användning av den teoretiska referensramen fortsatt i studien	31
<b>4. Empiri</b>	32
4.1 Presentation av fallföretag och intervjuperson	32
4.2 Förväntad förändring av transparens i samband med IFRS 15	33
4.2.1 Svårigheter i femstegsmodellen	34
4.2.2 Tolkningsutrymmets förväntade påverkan på redovisningens transparens	35
4.2.3 Nationella faktorers förväntade påverkan på redovisningens transparens	37
4.3 Implementering av IFRS 15 förväntade påverkan på transparensen	37
4.3.1 Instruktioner från IASB- En viktig faktor i implementeringsprocessen	39
4.3.2 Revisorer-En viktig faktor i implementeringsprocessen	40
4.3.3 Utbildning- En viktig faktor i implementeringsprocessen	41
4.3.4 Resurser- En viktig faktor i implementeringsprocessen	43
<b>5. Analys och diskussion</b>	44

5.1 Förväntad förändring av transparens i samband med IFRS 15 .....	44
5.1.1 Svårigheter i femstegsmodellen.....	45
5.1.2 Tolkningsutrymmets förväntade påverkan på redovisningens transparens .....	46
5.1.3 Nationella faktorer förväntade påverkan på redovisningens transparens .....	48
5.2 Implementering av IFRS 15 förväntade påverkan på transparens .....	49
5.2.1 Instruktioner från IASB- En viktig faktor i implementeringsprocessen.....	50
5.2.2 Revisorns roll-En viktig faktor i implementeringsprocessen.....	51
5.2.3 Utbildning- En viktig faktor i implementeringsprocessen.....	52
5.2.4 Resurser- En kritisk faktor i implementeringen som påverkar transparensen .....	53
<b>6. Slutsats</b> .....	55
6.1 Studiens bidrag och begränsning .....	57
6.2 Förslag på vidare forskning: .....	58
<b>Referenslista:</b> .....	59





# 1. Inledning

---

*I detta avsnitt redovisas bakgrunden till behovet av en transparent redovisning och till den nya intäkt standarden IFRS 15. Detta resulterar till en problemformulering gällande IFRS 15 samt frågeställningar som vår rapport skall besvara. Avslutningsvis presenteras avgränsningar gällande rapporten*

---

I takt med ökad globalisering av företag och aktiemarknaden skapades ett behov av en harmoniserad redovisning. År 2005 blev det obligatoriskt för samtliga börsnoterade bolag i europeiska unionen att tillämpa IAS vid koncernredovisning. Gemensamma redovisningsstandarder syftar bland annat till att skapa en transparent redovisning. De skapar transparens genom att företags finansiella rapporter är uppbyggda utifrån samma riktlinjer samt att standarderna är utformade så att verksamheter speglas på ett rättvisande sätt. Jämförbarhet och transparens i redovisningen bidrar till en effektiv kapitalmarknad som gör det lättare för företag att tillgodogöra sig kapital globalt då kreditgivare och investerares lättare kan göra en riskbedömning. Att harmonisera redovisningen över landsgränser är lättare sagt än gjort då det är mycket komplext att ta fram normer som fungerar i olika nationella kulturer och legala miljöer. För att syftet med standarder som IASB ger ut ska nås är det viktigt att praktiker tillämpar dom i likhet med hur de är avsedda att tillämpas (Carrington, Catasús, Eklöv, Johed, Lundqvist, Marton, Runesson, 2015 kap. 1). Då intäkter är en av de största posterna i de finansiella rapporterna är det av stor vikt att de avspeglas på ett rättvisande sätt. Den förste januari 2018 träder en ny intäktsstandard, IFRS 15 i kraft. Standarden kommer innebära en förändrad intäktsredovisning för många företag. Det är av största vikt att standarden implementeras på ett rättvisande sätt för att standarden ska få de effekter som den syftar till.

## 1.1 Bakgrund

Intäkter är ett sätt att identifiera företags prestationer under en period och ligger till grund för det redovisade resultatet som offentliggörs (Wagenhofer, 2014). Intäkter är en post som hjälper användaren att urskilja vinstdrivare i företaget, det är också ett sätt att utvärdera prestationer och planera för framtiden (Wagenhofer, 2014). IASB har arbetat i många år för att ta fram den nya intäktsstandardens IFRS 15 som ersätter IAS 11, IAS 18 med tillhörande tolkningar (Marton, Lundqvist & Petterson, 2016 s.279).

Standarden är framtagen för att förbättra jämförbarhet och transparens i den finansiella rapporteringen, men också för att IASB inte var tillfredsställda med existerande intäktsstandarder (Falkman och Lundqvist, 2016). IFRS kommer ge en annorlunda syn på intäktsredovisning då den innebär ett balansorienterat synsätt (Marton *et al.* 2016 s.296). Standarden utgår ifrån avtalet mellan köpare och säljare. Ur säljarens perspektiv skapas en tillgång genom att företaget har rätt att erhålla något från kunden. Samtidigt skapas en skuld då företaget är skyldig kunden att prestera (Marton *et al.* 2016 s.296 ). Förändring av tillgångar och skulders värde är i sin tur grunden för en intäkt (Marton *et al.* 2016 s.296). Utgångspunkten för vid vilken tidpunkt, vilket belopp och hur intäkter ska redovisas kommer förändras på grund av att företagen ska följa en femstegsmodell fram till att en intäkt kan redovisas. När en intäkt ska redovisas och synen på när ett prestationsåtagande är fullbordat har förändrats från när risk och förmån är överförd till när kontroll är överförd till motparten (Anjou, 2014).

Hur enskilda företags intäktsredovisning kommer påverkas kan skilja sig åt, vissa företag kommer få en förändrad intäktsredovisning där exempelvis tidpunkt och belopp kan skilja sig från tidigare medan andra kan fortsätta som tidigare (Marton *et al.* 2016 s.279). Vad effekterna av den nya standarden blir är svåra att förutspå. The Telegraph (Yorke 2016) har uppmärksammat att bil tillverkaren Rolls Royce skulle mer än halverat sitt redovisade resultat under räkenskapsåret 2015 och följande år om de redovisat i enlighet med den nya standarden. Det redovisade resultatet blir lägre då Rolls Royce i framtiden behöver redovisa försäljning av motorer samt motorernas servicekontrakt separat. Motorerna är oftast en förlustaffär och de stora intäkterna genereras från service kontrakten. Enligt IFRS 15 ska nu intäkter från service kontrakten redovisas först när de presteras (Yorker, 2016).

Falkman & Lundqvist (2016) beskriver att IASB har som mål att öka transparensen i de finansiella rapporter som offentliggörs. De menar att brister i den information redovisningen förmedlar har historiskt sett fått skulden för många skandaler. Exempelvis hävdar Baker & Hayes (2005) att investerare och kreditgivare skulle undvikit stora förluster vid Enron skandalen om transparensen i de finansiella rapporterna hade varit bättre. Enron var ett amerikanskt energiföretag som manipulerade sin redovisning bland annat genom att redovisa intäkter för framtida transaktioner som inte ägt rum. Transaktionerna var övervärderade och priset på Enrons aktier föll drastiskt när det uppdagades. Vid en högre transparens i redovisningen skulle investerare gjort en bättre bedömning av företaget lönsamhet och prestationer (Baker & Hayes, 2005). Då IASB tar fram standarder med ett underliggande mål

att öka transparensen i redovisningen är det viktigt att företagen implementerar och följer standarden på ett korrekt sätt för att få de önskade effekterna (Falkman & Lundqvist, 2016). Hur IFRS 15 tas emot och tillämpas kommer påverka om användaren uppfattar en ökad transparens (Falkman & Lundqvist, 2016).

## **1.2 Problemdiskussion**

För att redovisningsstandarder ska fortsätta bidra till en transparent och jämförbar redovisning krävs förnyelse och uppdatering av standarder. Förnyelse krävs i takt med att företags affärsidéer och hur de tjänar pengar förändras (Carrington *et al*, 2015, kap. 2). Vid framtagning av IFRS 15 har IASB bland annat syftat till att öka transparensen i intäktsredovisningen som presenteras i de finansiella rapporterna (Falkman och Lundqvist, 2016). Ett problem som Carrington *et al* (2015, kap. 2) belyser är att det inte spelar någon roll om normgivaren tar fram gemensamma standarder som ska förbättra jämförbarheten och transparensen om de inte tillämpas i enhetligt med vad den syftar till. Vid framtagning av en ny standard är det viktigt att IASB har i åtanke hur den ska formuleras för att praktiker ska tillämpa den i enlighet med vad som är tänkt. Praktiker måste ha i åtanke att det krävs resurser och tid för att lära sig tillämpa en standard likt den är avsedd (Carrington *et al*, 2015 kap.2). Då IFRS 15 förväntas innebära en stor förändring i tankesättet kring intäktsredovisningen är det av stor betydelse att företag analyserar standarden i god tid innan implementeringen. Det krävs för att företagen ska uppnå en tillämpning i enlighet med vad standarden syftar till. Falkman och Lundqvist (2016) menar att IFRS 15 innebär ett paradigmskifte för intäktsredovisning. Thurén (2013, s.140) beskriver paradigmen som de åsikter som formar verklighetsuppfattningen och ett paradigmskifte är när dessa uppfattningar förändras. Enligt Carrington *et al* (2015, kap. 2) är ett paradigmskifte i redovisning en långdragen process som kräver tid för att praktiker och användare ska förändra ett tankesätt. För att få en förändring i praktiken betonas vikten i att berörda parter får ett nytt tankesätt kring intäktsredovisning. Då det för många företag förväntas bli en stor förändring i sättet att redovisa intäkter är det viktigt att företag påbörja implementeringsarbetet i god tid (Anjou, 2014).

### 1.3 Syfte och frågeställning

Denna rapport syftar till att undersöka om fallföretaget och kunniga inom redovisningsområdet förväntar sig att intäktsredovisning enligt IFRS 15 kommer att avspegla verksamhetens verklighet på ett bättre sätt (transparens). Rapporten syftar även till att studera vilka faktorer som förväntas påverka transparensen med ett extra fokus på implementeringsprocessen. Genom att undersöka det studien ämnar till önskas kunskap om vad som gör att transparensen i redovisningen förbättras samt om det finns några faktorer implementeringsprocessen påverkar det. Studiens syfte leder till följande frågor:

- *Förväntas IFRS 15 bidra till en ökad transparens vid intäktsredovisning?*
- *Vilka faktorer i implementeringsprocessen förväntas påverka att IFRS 15 ökar transparensen?*

### 1.4 Avgränsning

Denna studie är avgränsad till att undersöka det förväntade bidraget IFRS 15 ger till en transparent redovisning, samt faktorer i implementeringen av standarden som kan påverka hur transparent intäktsredovisningen blir i praktiken. Studien är avgränsad till IFRS 15 på grund av att det förutspås en stor förändring i sättet att tänka kring intäktsredovisning. Det skapar förväntningar på en förbättrad transparens samtidigt som det ställer stora krav på företags förberedelser och implementering. Falkman och Lundqvist (2016) beskriver exempelvis att det förutspås ett paradigmskifte gällande intäktsredovisning. Marton *et al* (2016 s. 279) anger att IFRS 15 har tagit flera år för IASB att färdigställa. Det här tyder på en stor komplexitet kring sättet att redovisa intäkter vilket skapar ett intresse att undersöka IFRS 15.

Studien fokuserar på hur implementeringsprocessen av en ny standard ser ut i ett fallföretag samt hur det förväntas påverka transparensen. Studien är avgränsad till ett fallföretag som ingår i den typ av verksamhet som förväntas påverkas av IFRS 15. Denna informationen är kompletterad med de förväntningar som representanter från en redovisningsbyrå har på en ökad transparens i intäktsredovisningen, samt övergripande uppfattning av företags implementeringsprocess och dess påverkan på hur utfallet av IFRS 15 blir. Studien visar inte om transparensen i intäktsredovisningen blir bättre då det endast går att konstatera efter implementeringen. Studien visar inte heller hur majoriteten av företagen implementerar IFRS 15 men den ger en uppfattning om svårigheter som kan uppstå i implementeringen och hur de

i sin tur påverkar utfallet av standarden. Därför kan studien användas som rådgivning inför kommande implementeringar.

### **1.5 Disposition**

I kapitel två redogörs för det metodval som gjorts i rapporten. Här motiveras metodvalen samt de tillvägagångssätt som används vid insamlingen av de empiriska materialet. Här diskuteras även trovärdighet och äkthet i rapporten samt etik vid insamling av empiri.

Därefter redogörs, i kapitel tre den teoretiska referensramens som har samlats in. Denna teori syftar till att besvara de forskningsfrågor rapporten ställer. I kapitel fyra presenteras rapportens empiriska material. Här redovisas den information vi fått av respondenterna.

Vidare sker en analys av de teoretiska och empiriska materialet i kapitel fem som sedan mynnar ut i en slutsats/resultat i kapitel sex. I kapitel sex presenteras också förslag på vidare forskning.



## 2. Metod

---

*Här presenteras och styrks de metoder som använts för att genomföra studien. Nedan beskrivs val av ämne, forskningsmetod samt tillvägagångssätt för insamling av primärdata. Det redogörs också för studiens trovärdighet, etiska aspekter och kritik riktas mot forskningsmetoden.*

---

### 2.1 Ämnesval

IFRS standarder präglar redovisningen för noterade bolag i EU då det från och med första januari 2005 blev obligatoriskt för noterade bolag i EU att upprätta koncernredovisningen enligt IASB:s normer. Utöver detta används IFRS i många andra delar av världen i syfte att harmonisera redovisningen. Syftet med en harmoniserad redovisning är att skapa effektivitet på kapitalmarknaden. När IASB tar fram standarder är de två primära intressenterna kreditgivare och aktieinvestorer (Carrington. *et al*, s.21 2015). För att de primära användarna ska vara villiga att tillgodose marknaden med kapital krävs en transparent redovisning. Att förbättra transparensen i de finansiella rapporterna var ett av IASB:s mål vid framtagning av IFRS 15 (Falkman och Lundqvist, 2016). Därför var det intressant att undersöka hur väl IASB lyckats ta fram en användarvänlig standard som uppnår målet med en transparent intäktsredovisning som normgivare hade i åtanke vid framtagning. Det finns inte mycket tidigare forskning kring vad som påverkar att redovisningen blir transparent vilket är ytterligare en aspekt som gör studien intressant.

Att studera förberedelserna och uppfattning av IFRS 15 är tidsenligt då ett paradigmskifte i intäktsredovisning förväntas (Falkman och Lundqvist, 2016). Det förväntas en stor förändring gällande tankesättet kring intäktsredovisning och redovisningsbyråer uppmanar företag att förbereda sig i god tid. Därför är det aktuellt att studera vilka faktorer som påverkar effekterna av IFRS 15 med extra fokus på implementeringsprocessen. Vid kontakt med företag innan påbörjad studie menar många företag att IFRS 15 inte kommer ha någon påverkan på deras verksamhet trots det förväntade paradigmskiftet. För att syftet med standarden i största möjliga utsträckning ska uppnås är det viktigt att identifiera om det finns några faktorer i implementeringsprocessen som påverkar om standarden används i enlighet med IASB:s syfte.

Vår studie kan ses som en instrumentell fallstudie då vi med fokus på en standard och ett företag vill bidra till mer övergripande kunskap gällande IFRS (Bryman och Bell, 2015 s. 86). En fallstudie beskrivs av Ejvegård (2009, s.35) som att undersöka en liten del i ett stort sammanhang samt redogöra för en del av verkligheten.

## **2.2 Kvalitativ intervjustudie**

Bryman och Bell (2015, s.49) återger att det finns två forskningsmetoder, kvalitativ och kvantitativ forskningsmetod. Studien är genomförd med en kvalitativ intervjustudie som syftar till att erhålla en fördjupad kunskap kring vilka kritiska faktorer i implementeringsprocessen som påverkar om IFRS 15 bidrar till en transparent intäktsredovisning. Den nya intäktsstandardens befinner sig mitt i en implementeringsprocess och således passade det tolkande synsätt som används vid kvalitativa studier. Detta eftersom det ännu inte finns något färdigt resultat över hur implementeringen fullföljts eller om standarden uppnått syftet att öka transparensen i redovisningen. Allt som finns att tillgå är individers uppfattningar och åsikter. Ett tolkande synsätt syftar att studera den sociala verkligheten (Bryman och Bell, 2015 s. 31). Genom intervjuer har vi studerat verkligheten kring IFRS 15.

## **2.3 Induktiv ansats**

För att genomföra studien har vi utgått från Bryman och Bells (2015, s. 395) modell för en kvalitativ undersökning och första steget består av att göra en problemformulering utifrån existerande teori. Teorins syfte i slutsatsen är avspeglad på ett induktivt sätt då empirin som samlats från verkligheten tolkats med hjälp av teorin. Slutsatsen beskrivs med hjälp av den teoretiska referensramen, därför baseras studien på en induktiv ansats (Bryman and Bell, 2015 s. 32). Vid induktion nämner Solberg (2013, s.266) att teori och empiri kan tolkas löpande. I studien har empirin tolkas med hjälp av teorin i takt med att den samlats. Det fanns ett tidsspänn mellan intervjuerna som gjorde det möjligt att tolka empiri stegvis och komplettera med teori vid behov.

## **2.4 Insamling av primärdata**

När vi samlat vår primärdata har vi som ovan nämnt utgått från Bryman och Bells (2015 s. 394) sex huvudsakliga steg vid kvalitativ forskning. Efter att vi med hjälp av teorin identifierat en intressant frågeställning gjordes val av vilka relevanta undersökningspersoner vi önskade att ha med i vår studie. Primärdata har samlats genom intervjuer då studien syftar till att tolka och analysera ett fenomen som ligger i framtiden, det genomfördes på bäst sätt med hjälp av tolkning av respondenternas uppfattning. Sohlberg (2014, s.150) beskriver att intervjustudie är den metod som i många fall ger möjlighet till djupgående kunskap kring människors uppfattningar och erfarenheter. Intervjuer gav möjligheten att analysera verkligheten med hjälp



av respondenternas uppfattning och den teoretiska referensramen. Då vi utfört en kvalitativ studie har intervjuer och granskning av tidigare forskning stått till grund för studien. Efter att data samlats genom intervjuer har utfallet tolkats med hjälp av teorin.

Bryman och Bell (2015, s. 473) beskriver att det i kvalitativ forskning främst används två typer av intervjuer då det ger en ingående undersökning av ett fall, ostrukturerade och semistrukturerade. Semistrukturerade intervjuer innebär att intervjuaren förhåller sig till likartade frågor under intervjuerna men de frågorna kan ställas i valfri ordning samt följdfrågor kan ställas. Ostrukturerade intervjuer innebär att flexibilitet och samtalen kan flyta fritt (Bryman och Bell, 2015 s. 474). Intervjuerna i denna studie kan bäst betraktas som ostrukturerade. Då vi inte har så mycket tidigare erfarenhet att utföra intervjuer användes några nedskrivna frågor och ämnen för att inte missa något viktigt. Frågorna var anpassad till respondenterna och inte samma vid varje intervju tillfälle vilket gör intervjuerna ostrukturerade. Vi har valt ostrukturerade intervjuer för att det krävs ett fritt och flexibelt samtal för att utläsa respondentens upplevelser (Bryman och Bell, 2015 s. 474). Under intervjun talade respondenterna fritt kring frågorna och ämnena vilket skapade följdfrågor under intervjun. Inför intervjuerna gjordes en uppdelning av frågorna i ämnesområden, frågorna ställdes efterhand som samtalet i intervjun utvecklade sig i likhet med hur Björklund och Paulsson (2012, s. 70) beskriver ostrukturerad intervju. En av intervjuerna genomfördes på telefon vilket gjorde utförandet svårare. Det som var svårast vid telefonintervjun var att bedöma om respondenten funderade på ytterligare svar på en fråga eller väntade på nästa fråga. Det kan ha gjort att respondenten blev avbruten vid ett par tillfällen och utförligare svar missades. Bryman och Bell (2015, s 219) anser dock att en telefonintervju är lika representativ och ibland till och med mer representativ än en intervju "ansikte mot ansikte". Totalt genomförde vi tre intervjuer med fyra respondenter. Intervjuerna var mellan 30-60 minuter långa.

## **2.5 Urval**

För att utföra studien önskades att studera fallföretagets perspektiv för att ta reda på deras uppfattning av IFRS 15. Det önskades också studera redovisningsbranschens syn på den nya standarden, därför valdes respondenter från "The Big Four". Denna fördelning är gjord för att erhålla infallsvinklar från personer med olika funktioner i implementerings processens. Det för önskas för att få en bredare förståelse av uppfattningen av IFRS 15:s bidrag till en transparent redovisning samt implementering processens påverkan. Företagets ståndpunkt gällande IFRS 15 visar hur standarden tas emot ur företagsperspektiv. Genom företags synvinkel ges möjlighet

att studera hur företag anser att IASB lyckats med syftet att ta fram en standard som avspeglar verksamheten på ett transparent vis. Det gav också möjligheten att identifiera de svårigheter i implementeringen som fallföretaget upplevde.

Studien avgränsas till ett studerat bolag för att få djup förståelse. Vid val av företag var det avgörande att företaget tillämpade IFRS samt genom förberedande efterforskning har skapat sig en uppfattning om IFRS 15. Fallföretaget i denna rapport är valt utifrån deras bransch samt dess storlek. Fallföretagets affärsverksamhet omfattas av stora kontrakt som inkluderar både större varor och service, som enligt IFRS 15 kan komma att behöva delas upp i olika prestationsåtaganden. I denna typ av verksamhet förväntas IFRS 15 innebära förändringar för företaget då de bland annat kan komma att behöva se över sina kontrakt. Det var viktigt att de respondenter som deltog i studien hade insyn och inflytande i företagets implementering av IFRS 15. Fallföretaget har huvudkontoret geografiskt fördelaktigt vilket gjorde det möjligt att träffa intervjupersonen.

Representanterna från redovisningsbyrån är anställda vid en av "The Big Four" byråerna. Då dessa byråer har en global insikt samt har varit med att ta fram IFRS (Marton *et al* 2015, s.9) var respondenternas deltagande en viktig aspekt för uppsatsens trovärdighet. Dessutom har respondenterna lång erfarenhet av revisionsbranschen. Genom att intervjua insatta personer på revisionsbyråer gavs en annan sida av implementeringsprocessen och transparensen.

För att få kontakt med intervjupersoner har vi med hjälp av kontakter på företaget och redovisningsbyrån blivit hänvisade till personer som anses kunniga inom ämnet som i sin tur har hänvisat vidare till andra tänkbara. Urvalet skulle till viss del också kunna definieras som ett bekvämlighetsurval (Bryman och Bell 2015). Det definieras som ett urval som av en händelse finns tillgängliga för forskaren. Vi har fått kontakt med våra respondenter genom personer som är bekanta till oss. Det innebär att fallföretaget delvis är utvalt på grund av att vi hade en kontakt på företaget. Representanterna från redovisningsbranschen fick vi likaså kontakt med via en bekant. Respondenterna blev inte aktivt utvald av oss, men trots det hade de kvaliteter och erfarenheter som gjorde att respondent passade väldigt bra i studien. Vi är medvetna om att ett bekvämlighetsurval inte är optimalt ur forskningssynpunkt men då vi haft kort om tid var det ett effektivt sätt att få tag på respondenter.

## **2.6 Sammanställning av intervjuer**

Intervjuerna spelades in för att vi skulle kunna ha allt fokus på vad respondenten svar utan att behöva tänka på att anteckna. Inspelningen skedde på våra privata telefoner. Det finns många fördelar med att spela in intervjuerna. Exempelvis ger det möjligheten att lyssna på intervjun igen för att klargöra vad respondenten sagt och förbättra minnet så att inte felaktiga tolkningar görs (Bryman och Bell 2015, s.489). Att lyssna på intervjuerna i efterhand var avgörande för studien då det var svårt att tolka och komma ihåg vad allt som respondenterna sa under intervjuerna. Vid transkriberingen spelades intervjuerna upp från telefonerna och nedtecknades för att sedan sammanställas till empiri. Ur intervjumaterialet har viktiga delar identifierats som har kunnat inkluderas i analysen och slutsatsen.

## **2.7 Etik**

Vid utförandet av intervjuerna var konfidentialitets- och anonymitetskravet en viktig aspekt att för att ta hänsyn till det forskningsetiska principerna (Bryman och Bell 2015 s. 137-148) . Konfidentialitets-och anonymitetskravet innebär att de personer och företag som deltar i studien inte ska påverkas negativt av deltagande. Namn på respondenterna och företagen har inte publicerats för att kunna uppfylla kravet samt för att skydda respondenterna och företagen. Efter första kontakten med företagen och respondenterna informerades de om att deras deltagande var anonymt (Bryman och Bell 2015 s. 137-148). Samtyckeskravet innebär att respondenterna är upplysta om att deras medverkan är frivillig och att de har möjlighet att avbryta deltagandet. Det framfördes noga för respondenterna vid intervjutillfällena (Bryman och Bell 2015 s. 137-148). I enlighet med samtyckeskravet har respondenterna inför varje intervjutillfälle försetts med kortfattad information kring studiens syfte och vad intervjun främst ska fokuseras på.

## **2.8 Trovärdighet och äkthet.**

Bryman och Bell (2015, s.402) presenterar två alternativ till att bedöma en kvalitativ studies kvalitet. De återger från Lincoln och Guba (1994) att det finns två kriterier för att uppnå en hög kvalitet vid en kvalitativ studie. Kriterierna är trovärdighet och äkthet. Trovärdighetskriteriet är i sin tur uppdelat i tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet och konfirmering. De refererar också till LeCompte och Goetz (1982) anpassning av validitet till en kvalitativ forskning där validitet delas in i intern och extern validitet. Även Northcott och Parker (2016) föreslår att kvalitativa

studier skall bygga på trovärdighet. Begreppet trovärdighet innebär att resultaten och tolkningarna som finns i studien är trovärdiga.

Intern validitet är en motsvarighet till tillförlitlighet och innebär att det som identifieras i en studie också är det som presenteras som slutsats. Genom undersöknings förloppet har frågeställningen anpassats så att slutsatsen som presenteras stämmer överens med de läsaren förväntar sig från frågeställningen. För att uppnå tillförlitlighet beskrivs också att studien ska genomföras efter de regler som finns vid kvalitativa studier. Genom återkommande seminarium där rapportens handledare och uppsatskollegor gett synpunkter har tillförlitligheten ökat. För att öka tillförlitligheten ytterligare hade vi önskat att respondenterna bekräftat resultatet för att säkerställa överensstämmelse i uppfattning av verkligheten, detta kunde inte utföras på grund av bristande tid.

Trots att studien är begränsad till ett fallföretag var syftet att resultatet ska kunna appliceras på andra företag samt vid implementering och transparens bedömning av andra standarder. För att nå detta har studien utformats med stor noggrannhet och beskrivning av varje del i rapporten så att användaren ska kunna bedöma om resultatet kan användas vid studier av andra IFRS standarder. Denna typ av noggrannhet beskriver Bryman och Bell (2015, s.402) som att studien har överförbarhet då läsaren kan applicera studien på ett annat fallföretag eller en annan standard. Även Northcott och Parker (2016) beskriver att det krävs ingående beskrivningar i en rapport för uppnå en trovärdighet. Det ökar förståelsen för de aktörer som studerats. De menar att ingående beskrivningar är viktiga för att kunna göra en kvalitativ generalisering. Detta gör det möjligt för läsaren att bedöma överförbarheten av resultaten i rapporten till deras erfarenheter. Extern validitet eller överförbarhet innebär i vilken grad studiens resultat kan tillämpas i andra sammanhang.

Alla avsnitt i studien är noggrant beskrivna så att läsaren ska få en förståelse över hur faser i undersökningen gått till. Detta för att läsare ska få tillräckligt med information för att avgöra slutsatsen är rimlig. Det har gjorts för att skapa pålitlighet vilket beskrivs som motsvarigheten till reliabilitet vid en kvalitativ studie. Reliabiliteten innebär tillförlitlighet i det som mäts. Vid en kvalitativ studie kan det ökas genom kontrollfrågor vid intervjuer då dessa kan undersöka aspekterna ytterligare än gång (Björklund och Paulsson, 2012 s.61-62). Under intervjun ställdes många följdfrågor för att säkerställa att vi förstått rätt. Utöver det är intervjun i stor utsträckning transkriberad och publicerad i empirin.

Kritiken som framförs mot kvalitativ forskning är att den som utför studien har svårt att vara objektiv, det kan leda till att personliga åsikter och förväntningar påverkar resultatet. Under studiens utförande har det funnits en medvetenhet kring betydelsen av att vara objektiv. Ansträngning att i så stor utsträckning som möjligt behålla ett objektiv förhållningssätt vid genomförandet av en studie innebär att konfirmera. I samband med insamlingen av teorin har självklart åsikter och föreställningar skapats från vår sida. För att undvika detta har vi försökt läsa så mycket teori som möjligt och ställa åsikter mot varandra för att skapa oss en objektiv bild av situationen. Genom att handledaren och uppsatts kollegornas regelbundet granska rapporten, samt vid upprepade seminarium diskuterade rapporten har det bidragit till att studien i större utsträckning har kunnat genomföras med ett objektivt förhållningssätt.

Valet av de fyra respondenter är gjort i syfte att skapa en rättvis bild av det studien syftar till att undersöka vilket i sin tur ger studien äkthet. Syftet med att inte bara ha respondenter från fallföretag var att få en annan synvinkel från utomstående personer. Genom att intervjua revisorer som har en granskande roll i företag och en hjälpsam roll i företag har också de gett olika synvinklar. För att avspegla verkligheten på bästa sätt hade vi önskat intervjua ett par medarbetare lägre ner i fallföretaget som har en synvinkel i hur det praktiska faktiskt går till samt vilka fallgropar de ser. Det var inte möjligt på grund av att det var svårt att få respondenter att delta då de inte känner sig tillräckligt insatta i standarden ännu, standarden fortfarande är i implementeringsfasen och deras arbete inte har kommit så långt.

## **2.9 Metodkritik och källkritik**

Generell kritik mot kvalitativ forskning är att forskarens personliga uppfattning speglar resultatet (Bryman och Bell, 2015 s.416). Innan vi påbörjade vår studie har vi inte haft så mycket kunskap kring IFRS 15, implementeringsprocesser eller transparent redovisning vilket har gjort att vi inte hade några fördomar innan studien. Ejvegård (2009, s.19) anger att det är väldigt viktigt för forskare ständigt arbetar för att ha ett objektivt förhållningssätt. Vi låtit många i vår närhet läsa studien löpande för att identifiera om personliga åsikter genomsyrar studien. Utöver det har vi läst olika teorier för att behålla ett så objektivt förhållningssätt som möjligt.

Även de källor som används i rapporten ska kritiskt granskas, exempelvis ska det göras en bedömning av källans äkthet samt så gott det går välja en källa som ligger nära i tid (Ejvegård,

2009 s.71). Vår studie är främst genomförd med artiklar som publicerats efter 2005 för att säkerställa att teorin är aktuell. Ett sätt att öka studiens objektivitet är att söka och presentera teorier med olika argument och ståndpunkter (Björklund och Paulsson, 2012 s. 64). Vi har försökt bredda vårt urval av teorier från olika synpunkter, samt studier från olika länder och branscher. Vi har också arbetet för att ställa teorier mot varandra i den teoretiska referensramen för att identifiera olikheter.

Det existerar också kritik gällande intervjupersoner som kan lämna uppgifter som gör forskningsresultatet osäkert exempelvis för att den intervjupersonen är påverkad av omvärlden eller osäker på svaret (Alvesson och Sköldberg, 2014, s. 218). För att hantera detta har intervjuerna genomförts med väl valda frågor som syftar till att besvara samma sak för att kunna identifiera osäkerhet.

Northcott och Parker (2016) beskriver att det det finns utmaningar kring det faktum att det i kvalitativ redovisningsforskning ofta uppstår en generalisering av resultaten. Det finns enligt författarna flera anledning till varför generalisering uppstår. Ett exempel är att forskare vill att resultatet i studien skall få en större betydelse. För att resultatet av studien skulle ha en betydande roll även efter implementeringen valdes aktivt en mer generell frågeställning. Det gjordes för att resultatet ska kunna användas i andra sammanhang. Bryman och Bell (2015, s.87) menar att resultatet i en fallstudie inte per automatik bli en bra grund för att tillämpa på andra fall. För att underlätta för läsaren att bedöma om studien kan appliceras i en annan kontext är varje del i rapporten skriven med noggrannhet. Det bidrar till att en bedömning kan göras om resultatet går att relatera till ett nytt sammanhang.

### 3. Teoretisk referensram

---

*I detta avsnitt presenteras den insamlade teori som används som för att analysera empiri och bidra till en slutsats. Det presenteras teori om transparens i redovisningen, implementering av redovisningsstandarder samt en beskrivning av IFRS 15. Den teoretiska referensramen syftar till att vara ett stöd för att svar på våra frågeställningar*

---

IASB syftar till att ta fram standarder som gör finansiella rapporter användbara för de primäranvändare. De primära användarna anses av IASB vara kreditgivare och aktieinvestorer (Carrington, *et al*, 2015 s.23). Ett harmoniserat sätt att redovisa skapar transparens som i sin tur ger positiva effekter på kapitalmarknaden (Falkman och Lundqvist, 2016). Kapitalmarknaden blir ineffektiv om användaren av den finansiella rapporten inte kan lita på informationen och jämföra med liknande företag. För att kapital ska kunna röra sig obehindrat mellan marknader är det viktigt att investorer och kreditgivare kan lita på och förstå informationen i de finansiella rapporterna (Carrington, *et al*, 2015 s.19-21). Förbättrad transparens kan erhållas genom att IASB tar fram standarder med hög kvalitet samt att berörda parter sedan tillämpar dessa på det sätt de är avsedda att tillämpas (Falkman och Lundqvist, 2016). Verkligheten kan se annorlunda ut då standard kan tillämpas på olika sätt av olika parter som inte överensstämmer med det IASB tänkt sig (Falkman och Lundqvist, 2016).

Falkman och Lundqvist (2016) beskriver att IFRS 15 har tagits fram för att öka transparensen och jämförbarheten i finansiella rapporter, som syftar till att underlätta för användaren. Samtliga av de som har intresse i finansiella rapporter, exempelvis användare, upprättare, granskare kommer att påverkas av den nya standarden. Det förväntas ett paradigmskifte för intäkter då den allmänna uppfattningen kring intäktsredovisning kommer att förändras mycket samband med IFRS 15. Med implementering av IFRS 15 följer krav att de som upprättar de finansiella rapporterna informera sig kring det nya tankesättet. Kostnader och arbetsinsatser vid implementeringen av IFRS 15 kan komma att variera mellan bolag men samtliga kommer att bli påverkade (Falkman och Lundqvist, 2016). Även Khondkar, Kim och Rutledge (2016) menar att vissa industrier kommer att påverkas mer av implementeringen av IFRS 15 än andra. Fordonsindustrin, teknologiföretag och företag i fastighetsbranschen är några av de branscher som kommer att påverkas mer än andra. I fordonsindustrin kan den nya standarden exempelvis komma att påverka definitionen av ett kontrakt samt redovisningen av kontraktet. Även kostnaden för implementeringen kommer i vissa industrier vara större än i andra (Khondkar *et*

al, 2016). Att IFRS 15 får de förändringar som IASB avsatt är inte garanterat då det föreligger en risk att norm skiljer sig från realitet (Falkman och Lundqvist, 2016). Hur beteendet bland praktiker faktiskt kommer att förändras är svårt att förutspå. För att IFRS standarder ska öka transparensen likt de syftar till är det viktigt att implementeringen och tillämpningen av standarder är i enlighet med det IASB haft i åtanke.

I studien identifieras olika faktorer som påverkar transparensen. I denna studie läggs störst fokus på att studera implementeringens påverkar på transparensen. Det görs då IFRS 15 befinner sig mitt i implementeringsprocessen vilket gör ämnet aktuellt. Det görs också på grund av att IFRS 15 förväntas innebära en stor förändring vilket ställer stora krav på implementeringsprocessen för att syftet med standarden ska uppnås.

## **3.1 Transparens**

### **3.1.1 Definition av transparens**

Barth E och Schipper (2008) samt Falkman och Lundqvist (2016) menar att det i redovisningssammanhang inte finns någon tydlig precisering eller gemensam definition av vad transparens innebär vid finansiell rapportering. Den omfattning som den finansiella rapporten på ett begripligt sätt ger information om företags underliggande ekonomi föreslår Barth E och Schipper (2008) som definition för transparens i de finansiella rapporterna. Denna definition är i enlighet med Falkman och Lundqvist (2016) beskrivning att transparens innebär att den underliggande ekonomin avspeglas i den finansiella rapporten samt att rapporten är begriplig för användaren. Det som begränsar definitionen är att det inte finns en gemensam uppfattning vad den underliggande ekonomin är eller hur mycket kunskap en användare kan förväntas att ha (Barth E och Schipper, 2008). Barth E och Schipper (2008) hänvisar till Hicks (1946) som beskrivet att underliggande ekonomi är ett företags tillgångar, skulder, förändringar av tillgångar och skulder samt kassaflöde ur ett redovisningsperspektiv. Falkman och Lundqvist (2016) beskriver också den underliggande ekonomin på nyss nämnda vis. Risker förknippade med verksamheten och den underliggande ekonomin bör beskrivas i den finansiella rapporten för att skapa transparens (Barth E och Schipper, 2008).

Både Barth & Schipper (2008) samt Falkman och Lundqvist (2016) menar att de två viktiga faktorerna i transparens är möjligheten till förståelse för vad som presenteras i den finansiella



rapporten samt att den underliggande ekonomin avspeglas. Ett sätt att skapa transparens är att olika poster redovisas enskilt och inte som en stor post, för att ökar förståelsen och insyn (Barth E och Schipper, 2008). Begriplighet i de finansiella rapporterna kan exempelvis innebära att företagen inte ska presentera för mycket eller för lite information som gör det svårt för läsaren att skapa sig en uppfattning och identifiera viktigt information. Informationen som anges ska vara relevant för beslutsfattare. För att informationen som anges ska komma till nytta för användaren måste den anges på ett begripligt vis så att användaren förstår. Carrington *et al*, 2015 s. 91 föreslår att upplysningskrav kan vara ett sätt att öka begripligheten i de finansiella rapporten.

Begriplighets kravet ger tolkningsutrymme över vilken kunskap redovisaren kan förvänta sig att användaren har. Barth E och Schipper (2008) återger från diskussion papperet till föreställningsramen, paragraph QC39 att användaren ska antas ha viss förkunskap kring företagsekonomi och redovisning. Således ska information som anses för avancerad för vissa användare inte uteslutas. Även i denna beskrivning erbjuds ett bedömningsutrymme för redovisaren.

Den här studien fokuserar på om personer som insatta i IFRS 15 från ett fallföretag och en redovisningsbyrå förväntas sig att IFRS 15 påverkar transparensen i redovisningen. Det vill säga om IFRS 15 möjliggör eller försvårar för företaget att på ett rättvisande sätt avspegla verksamhetens transaktioner.

### **3.1.2 Företags behov av en transparent redovisning**

Företag bör sträva efter transparens då reducering av informationsasymmetri gentemot externa parter kan leda till att kapitalkostnader bli lägre (Barth & Schipper, 2008). Kvaliteten och transparensen i redovisningen som ett företag offentliggör kan ha direkt påverkan på företagets kassaflöde då kvaliteten påverkar kostnaden för kapital (Bushman och Smith, 2003). Är det låg kvalitet på redovisningen blir risken för investerare och kreditgivare större vilket betyder att de vill ha högre avkastning. Lundqvist och Marton (2015) beskriver att kvalitén på redovisningen kan uppskattas utifrån hur användbar den är. Marton *et. al* (2014, s.3-4) menar att företagets ägarstruktur och finansieringssystem är sammankopplade till varandra. De återger att i länder där företag ägs av många aktieägare ligger den finansiella redovisningen till grund för ägarens investeringsbeslut. Där av ställs det krav på den finansiella rapporten och vikten av transparens

ökar väsentligt. I de företag med ett fåtal stora ägare har det inte varit lika intresserade av att utveckla finansiella rapporter som bygger på harmoniserade regler för att öka jämförbarheten. Dessa ägare har obegränsat tillgång till information gällande företaget då de har stort inflytande över företaget. Därför är ägarna inte lika beroende av de finansiella rapporterna för att tillgodogöra sig information. De finansiella rapporterna i dessa företag fungerar mer som ett sätt att kontrollera företagsledaren än att informera ägare (Marton *et. al* 2014 s.3-4).

Bushman och Smith (2003) presenterar tre sätt hur informationen i de finansiella rapporterna påverkar företags ekonomi positivt. Det första som nämns är att kunnig personal och villiga investerare på ett effektivt sätt kan identifiera var de tror att bäst avkastning kan erhållas. Detta gör att kapitalet hittar till rätt projekt snabbare och kostnaderna kan hållas nere då det är lättare att göra en riskbedömning. Nästa fördel som nämns är att redovisningen kan användas som ett styrinstrument i företaget för att påverka att medarbetarens agerar för ägarnas och företagets bästa och inte egen vinning. Sist nämns att en minskad informationsasymmetri mellan företag och omvärld gör att investerarens risk minskar och de blir mer villiga att investera. Hur många som är villiga att investera pengar i företag påverkar hur mycket kapital som är i omlopp på kapitalmarknaden (Bushman och Smith, 2003). Även Zabihollah(2002) menar att kvaliteten och transparensen i de finansiella rapporterna är avgörande för att kapital ska kunna fördelas effektivt och vara tillgängligt på marknaden. Minskad informationsasymmetri gör att kostnad för kapital blir lägre och priset på diverse värdepapper bli högre på grund av den minskade risken (Zabihollah,2002). Barth, Konchitchki och Landsman (2013) beskriver att företag vars ekonomiska värde tydligt avspeglas i det redovisade resultatet gör att värdet på det egna kapitalet blir mindre osäkert.

Detta avsnitt finns för att öka förståelsen i studien då faktorer som gör att företag bör sträva efter en transparent redovisning beskrivs. Detta ger en helhetsbild över betydelsen för företag att erbjuda marknaden en transparent redovisning vilket krävs för att förstå studiens relevans.

### **3.1.3 Tolkningsutrymmets påverkan på redovisningens transparens**

Principbaserad redovisning innebär att företaget som upprättar redovisningen behöver ha en viss grad av egen bedömning inom varje enskild standard när en transaktion ska återges i redovisningen (Lundqvist och Marton, 2015). Egna bedömningar syftar till att öka transparensen genom att redovisningen kan anpassas till de transaktioner företaget har. Det i

sin tur ska leda till att redovisningen beskriver den underliggande ekonomiska verkligheten. Barth & Schipper (2008) menar att principbaserade standarder skapar jämförbarhet då olika inte ska behandlas lika. Khondkar *et al* (2016) och Lundqvist och Marton (2015) menar att implementeringen av IFRS innebär ett större utrymme för egna bedömningar för företagen än regelbaserad redovisning. Forskare och normgivare har stött på svårigheter i att skapa tydliga riktlinjer över vilken omfattning poster ska delas upp.

Problemet med principbaserad redovisning är att det är svårt för externa parter att avgöra om bedömningarna företaget gjort är korrekta och opåverkade av företagsledningen (Carrington *et al*, 2015 s. 82). Även Barth E och Schipper (2008) menar att det finns en risk i att ha för stor utrymme för valmöjligheter i hur en post ska värderas och redovisas då det kan försämra transparensen. Valmöjligheterna ska inte användas så att lika poster hanteras olika, de ska användas för att olika poster ska hanteras olika. Behandlar man lika poster olika så presenteras den underliggande ekonomin också olika (Barth E och Schipper, 2008). I vissa lägen kan företag tvingas göra bedömningar där de behöver hämta informationen externt, då finns en stor risk att bedömningar blir felaktiga (Carrington *et al*, 2015 s. 83). Utöver detta kan företagen ha incitament att påverka bedömningarna i redovisningarna på ett sätt som inte skapar transparens (Lundqvist och Marton, 2015). Den risk belyser även Barth, Konchitchki och Landsman, (2013), Clor-Proell & Nelson (2005) och Khondkar *et al* (2016) som menar att bedömningsutrymmet i principbaseradstandarder ger företag som incitament att påverka redovisningsval ett handlingsutrymme. De menar att bedömningsutrymmet öka risken för resultatmanipulation.

Lundqvist och Marton (2015) belyser svårigheten för externa parter att avgöra om bedömningarna företaget gjort är korrekta och utan påverkan från företagsledningen. Detta menar Khondkar *et al* (2016) ökar vikten av en noggrann granskning från revisorerna för att kunna upptäcka resultatmanipulation samt att företagen skall offentliggöra sina bedömningar. Den information som redogör för den underliggande ekonomin bör beskrivas tydligt och ge information för att skapa förståelse (Barth E och Schippers, 2008). Som tidigare nämnt är ett sätt att förbättra transparensen de upplysningskrav som respektive standard kräver av företagen (Carrington *et al*, 2015 s. 91). Genom att upplysningskraven beskriver de bedömningarna som gjort i redovisningen blir det lättare för användaren att förstå.

Även EFRAG (2005) belyser komplexiteten kring tolkningsutrymmets påverkan på transparensen. De beskriver IFRS standarder ska tillämpas på ett konsekvent vis av alla som använder standarden för att syftet med en hög kvalitet på redovisningen ska uppnås. De menar

att detaljerade redovisningsstandarder ger mindre utrymme för alternativa sätt att redovisa. Det minskar redovisning som inte är konsekvent. Även Wagenhofer (2014) menar att lösning till detta kan vara att tillämpa flera riktlinjer. Dock minskar flexibiliteten vilket försvårar för företag att avbilda en speciella transaktion på bästa sätt (EFRAG, 2005).

Denna studie fokuserar på företags uppfattning kring tolkningsutrymmet som ges i IFRS 15. Vidare används det för att analysera påverkan på transparensen. Det vill säga om tolkningsutrymmet möjliggör eller försvårar för företaget att avspegla verksamheten på ett transparent vis.

### **3.1.4 Nationell faktorers påverkan på redovisningens transparens**

För att öka transparensen och få tillförlitliga finansiella rapporter nämner Beneish & Yohn (2008) att nationella lagar och kultur gällande aktieägare skydd i respektive land är lika viktig som att ha hög kvalitet på gemensamma standarder. Skydd och tillsynsmiljöer för investerare kan vara en av anledningarna till att länder som följer samma standards ändå redovisar på olika sätt (Beneish & Yohn, 2008). Länders tillsynsmiljöer består i stor utsträckning av de granskande revisorerna. Även Barth & Schipper (2008) menar att det finns många faktorer som på grund av globalisering försvårar transparens i finansiella rapporter. De beskriver också att implementering och tolkning av standards görs på olika sätt i skilda länder. Det leder till att informationsasymmetri mellan länder kvarstår trots gemensamma redovisningsstandarder. Skillnader mellan länder finns på grund av att tradition gällande redovisning kan skilja sig åt samt länder har egna normgivare och institutioner som även påverkar (Barth & Schipper, 2008).

Fearnley och Gray (2014) har studerat företag i fastighetsbranschen inom Europeiska unionen från 2005, året då IFRS implementeras i EU, till 2010. Studien undersöker om varje lands institutionella faktorer så som kultur, nationella lagar samt aktiemarknaden fortfarande har en betydande roll i valen vid redovisning trots införandet av IFRS. De kommer fram till att länder institutionella faktorer fortfarande har en inverkan vid redovisningsval, speciellt kulturella värderingar. Fem år efter implementeringen så har inte nationella institutionella faktorer eliminerat inflytandet på redovisningen. Slutsatsen är att institutionella faktorer fortfarande har en signifikant inverkan vid redovisningsval. Det är en aspekt som är viktig att ha med vid utvärderingar om syftet med enhetliga redovisningsrapporter i unionen har uppnåtts. Upptäckten kan också ha en betydande roll för användare av finansiella rapporter då användaren

kan ha vetskap om bakomliggande faktorer som påverkat valen samt att dessa kan variera mellan länder.

I studien används ovannämnda teorier för att studera om företag uppfattar att IFRS 15 påverkas av nationella faktorer. Det vill säga om nationella faktorer påverkar redovisningsval och på så vis också transparensen.

### **3.2 Implementeringen av IFRS 15 påverkan på redovisningen transparens**

Som tidigare nämnt förväntas IFRS 15 innebära en stor förändring i tankesättet kring intäktsredovisning, det i sin tur ställer stora krav på implementeringsprocessen för att syftet med standarden ska uppnås. Då standarden befinner sig mitt i implementeringsprocessen finns det inte så mycket tidigare studier på IFRS 15 implementeringsprocess. I studien kommer det därför användas tidigare forskning som studerat implementeringen av IFRS regelverk mer generell. Tidigare studier kan användas för att identifiera faktorer i implementeringen som kan bli viktiga vid implementeringen av IFRS 15.

#### **3.2.1 Tidigare forskning om implementering av IFRS**

Jermankonwicz och Gornik-Tomaszewski (2006) har gjort en studie med hjälp av enkäter som besvarats av bolag i Europa som hade eller var på väg att implementera IFRS för första gången. I studien kom de fram till olika hinder som kan uppstå när företag implementerar IFRS, exempelvis anses IFRS vara skapad för större företag och kan uppfattas som ett komplext regelverk. Jermankonwicz och Gornik-Tomaszewski (2006) menar att resultatet i studien är användbart vid en första implementering av IFRS men även vid implementerar enskilda standards. Även Weaver och Woods (2015) har i en studie undersökt utmaningar som organisationer möter när de ska implementera IFRS standards. Weaver och Woods (2015) studie är också gjord på svarande som ska implementera IFRS för första gången, trots det anser även de att studien är aktuell vid implementering av ny standard. Guerreiro, Lima Rodrigues, Craig, (2008) analyserade hur noterade bolag i Portugal förberedde sig inför IFRS implementering. De kom fram till att faktorerna som hade en positiv och betydande inverkan på förberedelserna var lönsamheten, om granskande revisor var från en av "Big four", bolagets

storlek och affärsverksamhet med utlandet. Med förberedelser menas bland annat i vilken omfattning personalen har fått utbildning och förändringar i system Guerreiro et al. (2008).

### **3.2.2 Implementeringsprocessens relevans för en transparent redovisning**

För att den underliggande ekonomin ska spegla verkligheten krävs en ram av riktlinjer. Om redovisaren och användaren har olika uppfattningar kring hur poster i den underliggande ekonomin bör beskrivas blir redovisningen inte transparent (Barth E och Schipper, 2008). En situation där olika uppfattning hur en post ska redovisas kan uppstå är vid implementering av en ny standard. Vid analysen av en ny standard kan företag komma fram till olika redovisningsbeslut trots liknande transaktioner. Redovisningsbeslut kan också skilja sig från det IASB haft i åtanke vid framtagning av standarden. Barth *et al* (2013) menar att byte av redovisningsstandard kan vara en källa för förändrad transparens då det kan påverka när och hur en post ska redovisas. Även om företaget innehar samma typ av tillgångar kan transparensen förändras då redovisningen sker på ett annat sätt. Olika företag påverkas olika av dessa källor för förändring. Därför är det viktigt att företag implementerar en ny standard likt den är avsedd för att skapa en förbättrad transparens i redovisningen (Barth *et al*, 2013). Weaver och Woods (2015) beskriver att implementering av en standard har omedelbar påverkan på transparensen i de finansiella rapporterna. De beskriver att svårigheter vid implementeringen ger effekt på transparensen. En lyckad implementering förbättrar redovisning kvaliteten (Weaver och Woods, 2015). Lundqvist (2014) beskriver att det vid implementeringen av en ny standard tar tid att förstå och lära sig. Svårigheten ligger i att förstå vad som beskrivs i standarden och vad normgivaren tänkt sig. Vid tillämpning av redovisningsstandarder är det av betydelse att praktiker som utför redovisningen förstår regelverket i stort, förstår den enskilda standarden som ska tillämpas och vad en transaktion verkligen innehåller (Lundqvist 2014). En stor utmaning vid implementering av en ny standard är att identifiera de konsekvenser den nya standarden kommer att ge (Weaver och Woods, 2015). Falkman och Lundqvist (2016) menar att förändring eller byte av standard inte automatiskt ger en homogen redovisning. Det finns en risk att normgivarens syfte med standarden och praktikers tillämpningen skiljer sig åt. En ny standard måste accepteras av berörda parter och förändra dess tankesätt för att det ska få någon verklig effekt.

Den här studien fokuserar på hur företag och de som upprättar redovisning uppfattar att implementeringen av IFRS 15 påverkar på transparensen i redovisningen. Det vill säga om det finns faktorer i implementeringsprocessen som påverkar utfallet av standarden.

### **3.2.3 Instruktioner från IASB- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Både Weaver & Woods (2015) och Jermankonwicz & Gornik-Tomaszewski (2006) hävdar att IASB historiskt sett har varit bristfälliga kring instruktion hur implementering ska gå till samt att det saknats tydlig riktlinje för hur företag ska tolka standarder. En utförlig guide från IASB vid implementering av en ny standard skulle ge en högre kvalite på de finansiella rapporterna (Weaver och Woods, 2015 ). De menar att bättre vägledning och stöd från IASB minskar omfattningen av att felaktiga bedömningar och beslut. På IASplus hemsidan anges att existerande intäktstandard IAS 18 ger bristfällig information gällande viktiga faktorer i intäktsredovisningen. Exempelvis finns ingen tydlig guide gällande avtal med flera prestation åtaganden. Det återger även IASB i diskussion pappret gällande IFRS 15 som ett av skälen till att de valt att ta fram en ny intäktsstandard. Clor-Proell & Nelson (2005) beskriver dock risker med vägledande exempel från normgivare och att viss typ av exemplifierande guidning kan försämra redovisnings kvaliteten vid implementering av nya standarder. Praktiker kan använda normgivares beskrivande exempel av hur en standard ska appliceras på situationer som inte stämmer med de exempel som presenteras. Exempel som visar hur en standard bör appliceras i enlighet med IASB kan leda till att praktiker anser att deras redovisnings fall är liknande och bör behandlas likadant. Eller tvärtom när exempel visar hur standarden inte ska användas i en viss situation, då har redovisare en tendens att anse situation är liknande och att de inte bör tillämpa standarden. I studien kommer de fram till att det finns en psykologisk påverkan hur företag svara på normgivarens exempel. Normgivaren använder exempel för att företag ska kunna fatta rätt redovisningsbeslut, det påverkar praktikerna som applicerar extrema exempel på deras redovisningssituation. Det är mer troligt att ett företag exempelvis anser att en intäkt är redovisningsbar efter att normgivaren gett exempel som bygger på en redovisningsbar intäkt. Det gör att normgivare måste tänka sig för när de ger ut instruktioner för hur en standard ska användas (Clor-Proell & Nelson, 2005).

### **3.2.4 Revisorn- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Bristande instruktioner från IASB har lett till att företag i stor utsträckning har fått ta hjälp av externa parter såsom revisorer vid implementeringsprocessen. Jermankonwicz & Gornik-Tomaszewski (2006) belyser att det kan finnas brist på kunskap bland revisorer vid ett implementerings stadie. De menar också att revisorer historisk sett har haft en betydande roll i att vägleda företag vid analysen inför en implementering. Weaver & Woods (2015) kom fram till att revisorers och stödfunktionernas bristande kunskap är en av de stora utmaningarna vid

en implementeringsprocess. De hävdar att det kan bli problematiskt när inte heller de har kunskap kring en ny standard och det kan leda till en missvisande redovisning. Även Guerreiro *et al.* (2008) kommer fram till att revisorer har stor inverkan på hur lyckad en implementering blir. De menar att "Big four" redovisningsbyråer har en positiv påverkan och att de företag som anlitar dem gör bättre redovisningsval och skapar bättre rutiner. Brown och Pike (2011) har också påpekat revisorerens roll som en viktig del av en lyckad implementering. De menar att problem uppstod vid implementeringen av IFRS när de stora revisionsbyråerna hade olika uppfattning om hur standarderna skulle tolkas. Hoogendoorn (2006) menar att revisorer har behövt vara mycket deltagande när europeiska bolag implementerade IFRS standarder för första gången. Revisorer har fått svara på mycket frågor för att företagen ska lyckas med full implementering av IFRS. Lundqvist (2014) återger att tillsynen av redovisningen har en inverkan på hur en standard tillämpas i praktiken. Tillsynen av redovisning utförs oftast av revisorer vilket innebär att de har en betydande roll vid tillämpningen av redovisningsstandarder. Om revisorerna är strikta i tillsynen sker tillämpningen i enlighet med vad standarden syftar till. Är revisorer däremot svaga i tillsynen stämmer inte tillämpningen överens med standardens syfte.

### **3.2.5 Utbildning- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Jermankonwicz & Gornik-Tomaszewski (2006) och Weaver & Woods (2015) poängterar att när en ny standard implementeras krävs det att personalen lär sig att tänka på ett nytt sätt. Bristande kunskap leder till svårigheter att utveckla interna policys och riktlinjer som ska underlätta för praktiker i företagen, det gör att det blir svårare att presentera en konsekvent redovisning som ger jämförbarheten och transparens (Weaver och Woods, 2015). För att ha en lyckad implementeringsprocess anser Weaver och Woods (2015) att en av de största utmaningarna är brist på utbildning för praktiker. Zeghal och Mhedhbi (2006) har studerat implementeringen av IAS och menar att det krävs mycket specialistkunskap och erfarenhet vid implementering. Saknas kunskap och erfarenhet förstår redovisare inte vad det gör och standardens syfte uppfylls inte. Carrington *et al* (2015, s.71) poängterar vikten i att utbilda personal inför förändringar som sker i redovisningsstandarder, det krävs en gemensam uppfattning för att standarderna ska tillämpas på ett liknande sätt av alla. Falkman och Lundqvist (2016) menar också att det krävs att praktiker utbildas för att verkligen få effekter av den nya standarden så att de inte återgår till tidigare resonemang.



### **3.2.6 Resurser- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

En utmaning vid implementeringen av en ny standard är att identifiera den information som krävs för att kunna redovisa och offentliggöra rapporter enligt den nya standarden samt identifiera de resurser implementeringsprocessen kräver (Weaver och Woods, 2015). Ledningen kan uppfattas negativt inställd och oengagerade till de förändringar som krävs för att arbeta i enlighet med nya standards. Det försvårar implementeringen då ledningen inte ger tillräckligt med stöd samt söker snabba lösningar då redovisningen ses som en last. Många som implementerar IFRS standards har även svårt att uppskatta de framtida konsekvenser standarden kommer att leda till för verksamheten. Det kan anses omotiverade att fördela resurser till ett projekt som inte förväntas göra skillnad och ha en påverka i företaget (Weaver och Woods, 2015). Även Hoogendoorn (2006) menar att vid implementering av IFRS bland europeiska bolag har företagen missbedömt hur mycket resurser och tid som krävs. Det tog längre tid och kostade mer än vad som förväntades. Det framgår också att den data och information som är nödvändig för de finansiella rapporten uppfattas svårtillgänglig. Även det är en effekt av den bristande kunskapen och resursbrist. Brown och Pike (2011) menar att vid en implementering av IFRS kommer IT system att påverkas och kräva en förändringar. De menar att en lyckad implementering kräver att IT system ses över.

### **3.3 IFRS 15**

Följande kapitel beskriver hur redovisningen enligt IFRS 15 ska genomföras, vilka upplysningar som krävs samt jämförelse med tidigare standard. Detta kapitel krävs för att läsaren ska förstå respondenternas svar i empirin samt analysen.

Wagenhofer (2014) menar att vilken period en intäkt ska redovisas är en av de stora frågeställningarna i redovisning Avtalen mellan kunder och leverantörer gällande varor och tjänster har ändrat form och blivit mer komplexa. Det primära syftet med redovisning är enligt IFRS föreställningsram att ge beslutsfattare användbar information. Om företag är dåliga på att matcha intäkter med kostnader kan detta göra att resultatet skiftar mellan åren. Två viktiga frågor vid intäktsredovisning är när en intäkt är redovisningsbar och till vilket belopp den kan redovisas. IASB och amerikanska FASB har under en lång period arbetat med att ta fram en omfattande intäktsstandard som ska ge vägledning för när en intäkt är redovisningsbar. Bakgrunden till att utveckla en ny standard är uppkomsten av allt fler komplexa kundavtal där olika varor och tjänster inkluderas i ett kontrakt. Manipulation och tolkningars påverkan på

intäkter ska begränsas genom det nya tillvägagångssättet som utgår i från balansräkningen. En övergripande grund är att en intäkt kan redovisas när företaget har presterat en förpliktelse gentemot en kund. Prestationen leder till att kontrakts tillgången ökar eller kontrakts skulden minskar. Ur IFRS 15 synpunkt har kontroll då överförs till kund (Wagenhofer, 2014).

### 3.3.1 Redovisning enligt IFRS 15

Följande stycke refereras till Anjou, (2014).

IFRS 15 kommer kräva att företag går igenom alla kundavtal och anpassar dem till den nya standarden. Intäkts standarden har tagits fram för att det ska finnas en heltäckande standard för samtliga transaktioner. IFRS 15 innehåller mer vägledning än tidigare standards.

Avtal som är uppbyggda i flera delar med exempelvis öppet köp, garanti, licenser, royalty, förskottsbetalningar samt rörlig ersättning kommer den nya standarden hantera. Den kommer även gälla för de avtal där hela prestationen inte sker på en gång, utan ska fördelas över tid. Förutsättningen för standarden är att identifiera ett avtal mellan två parter. Redovisningen av intäkter kommer att vara balansräkningsorienterad vilket innebär att balansräkningen är utgångspunkten. Säljande företag får en tillgång när bedömning görs att ersättning av kund kommer att erhållas. Säljaren får samtidigt en skuld då företaget är skyldig att prestera något. En intäkt redovisas när förpliktelser gentemot kund fullbordats.

IFRS 15 fokuserar på när kontroll överförs till skillnad från tidigare standards där risk och förmåns överföring spelar en central roll. Intäktsredovisning sker i samband med att kontroll överförs till motpart och där med när prestationsåtagandet fullbordats. Det är främst steg två och fem som kommer kräva nytt tankesätt. Tillämpningen av IFRS 15 sker i följande fem steg.

**Steg ett-** *Avtal med kund urskiljs.* För att en överenskommelsens ska anses vara ett kundavtal måste ett par kriterier vara uppfyllda. Kontraktet mellan två parterna kan vara skriftligt eller muntligt men det skall ha en affärsmässig innebörd. Den affärsmässiga innebörden syftar till att parterna har rättigheter och skyldigheter samt att avtalet innehåller ett betalningsvillkor (PwC).

Det finns fall där två separata avtal med samma kund ska slås ihop till ett avtal (Anjou, 2014). Det ska ske i de fall där avtalen förhandlats fram under ett och samma vinstsyfte och betalningarna hänförliga till avtalen är beroende av varandra (Anjou, 2014). Det anses även vara ett nytt separat kontrakt vid ändringar i ett befintligt kontrakt (PwC).

För att intäkten skall få redovisas enligt steg ett måste det vara sannolikt att företaget kommer att få betalt för överenskommet prestationsåtagande (PwC). Är sannolikhets kriterierna för en betalning avseende prestationsåtagande inte uppfyllda ska IFRS 15 inte användas, därför är det väsentligt att kundens betalningsförmåga beaktas vid intäktsredovisning (Anjou, 2014). Utgångspunkten är att avtal för avtal ska beaktas och redovisas var för sig. Undantaget är vissa kontrakt som kan behandlas i en portfölj om det inte bidrar till betydande skiljaktigheter från att beakta avtal för avtal. Första steget i intäktsredovisningen kan komma att kräva arbete då varje kundavtal noggrant ska undersökas. Företag måste anpassa sin arbetsmetod hur avtal och portföljer ska hanteras. Olika steg i redovisningen måste anpassas till hur vägen fram till en intäkt ska redovisas ska gå till.

I IAS 18 kategoriseras intäkterna i tre kategorier, tjänster eller tillåtelse att någon annan får utnyttja företagets tillgångar ( Marton *et al*, 2016 s. 281). Dessa kategorier från går IFRS 15 från då alla intäkter hanteras utifrån avtal med kund

**Steg två- Urskilja prestationsåtagande i kontrakten.** Enligt avtal med kund har företaget åtagit sig en förpliktelse att utföra en prestation i form av en vara eller tjänst (PwC). Förpliktelser kan ha olika natur, det kan vara en vara eller tjänst som levereras vid ett enstaka tillfälle och är oberoende av andra faktorer (Anjou, 2014). Det innebär att kunden har möjlighet att bruka varan eller tjänsten enskilt, de varor och tjänster är oftast enkel att urskilja (PwC).

Det kan också vara så att en vara eller tjänst är väsentligt beroende av andra prestationsåtagande för båda parter. I dessa fall kan flera avtal ses som en prestation (Anjou,2014). Komplexiteten i detta steg ökar när varan eller tjänsten inte går att urskilja enkelt. Detta skall då ses som ett sammanslaget prestationsåtagande (PwC). Företaget ska göra en bedömning om varan eller tjänsten ska redovisas som enskilda prestationer eller om hela avtalet bedöms vara en prestation. Det ska också bedömas om separata avtal ska redovisas som en prestation (Anjou, 2014). Därför är största svårigheten för företag i steg två att bedöma om varor eller tjänster är enskilda eller integrerade med övriga leveranser till en kund, samt om varor och tjänster är del i en integrerad paketlösning till kund som ses som en prestation (Anjou, 2014).

Företag behöver utveckla riktlinjer för att redovisningen ska avspegla den ekonomisk följd av transaktionen. Därför är en viktig faktor i steg två att identifiera fristående förpliktelser. Det gör att system och hur avtal skrivs behöver anpassas. Dock kräver denna typ av redovisning att särskilda kriterier är uppfyllda (PwC). PwC menar att varorna måste ha en

koppling till varandra samt att det är unikt kundanpassade och inte går att särskilja. Dock uppstår det enligt PwC en del frågetecken kring detta steg då det inte framgår i standarden när företaget gjort en väsentlig kundanpassning. PwC menar att det är en komplex bedömning och ledningen bör se över de kriterier som finns i standarden för att säkerställa att redovisningen sker i enlighet med normgivaren.

**Steg tre-** *Bestäm den betalning företag har rättighet att få vid prestation.* Detta steg syftar till att identifiera transaktionspris. Transaktionspriset är den ersättning som företaget förväntar sig att få i utbyte mot varor och tjänster (PwC). Vid en överenskommelse om fast ersättning är det inte speciellt komplicerat (Anjou, 2014). I vissa fall kan komplexa bedömning krävas för att identifiera de ekonomiska konsekvenser företaget förväntas ha rätt att erhålla (Anjou, 2014). När det handlar om en rörlig ersättning måste företaget kunna fastställa storleken på den rörliga ersättningen (PwC). Vid bedömning av transaktionspriset måste pengarnas tidsvärde, icke-kontant ersättning, rabatter till kund och väsentliga finansiering komponenter tas i beaktande (PwC). I steg ett har redan sannolikheten för betalning tagits i beaktande och behöver inte göras i detta steg.

Vid en rörlig ersättning får det belopp som juridiskt sett tillfaller företaget räknas med i transaktionspriset. Om företaget får mindre i ersättning än vad de har rätt till görs en nedskrivning av en ersättning i enlighet med IFRS 9 (PwC). När rörliga ersättningar redovisas måste upplysning och bedömning ges gällande storlek och tidpunkt (PwC). Det finns enligt IFRS 15 två metoder att fastställa den rörliga ersättningen med. Steg tre förutspår PwC kommer att kräva en del tankeverksamhet från företaget.

**Steg fyra-** *Fördela transaktionspris på olika prestationer som identifieras i kontraktet.* Transaktionspriset skall fastställas och efter det fördelas på respektive åtagandena som anges i kontraktet. Detta skall göras oberoende av försäljningspriset (PwC). Det krävs en uppskattning av det oberoende försäljningspriset om det inte går att urskilja (PwC). Det finns olika metoder att använda sig av och företaget få hitta den metod som ger den mest rättvisa fördelningen (Anjou, 2014).

**Steg fem-** *När prestation fullgjorts redovisas intäkt.* Enligt standarden skall intäkten redovisas när företaget uppfyllt sitt prestation åtagande som innebär att varan eller tjänsten är överförd till kund (PwC). Åtagande anses presterat när kund övertagit kontroll av varor eller tjänst (Anjou, 2014). Kunden har kontroll när den direkt kan använda eller kan erhålla en nytta från tjänsten (PwC). Detta innebär inte kontroll i form av överföring av risker och förmåner.

Kontroll innebär rätten att erhålla nytta och bestämma över en vara eller tjänst (Anjou, 2014). Då fokus i nuvarande standards ligger i överföring av risk och förmån kan tidpunkt för redovisad intäkt bli annorlunda med IFRS 15.

I existerande intäktsredovisning används successiv vinstavräkning när en intäkt ska redovisas över tid. Enligt IFRS 15 måste företag bestämma om en intäkt ska redovisas först när avtal är fullbordat eller löpande (Anjou, 2014). När det gäller en tjänst som utförts under än längre tid skall intäkten redovisas vid antingen en given tidpunkt eller över tiden (PwC). Företagen får redovisa intäkt löpande om något av följande kriterier är uppfyllda (Anjou, 2014):

- Kund drar nytta av prestationen direkt.
- En tillgång skapas eller förbättras till följd av utförda prestationer som kund erhåller kontrollen över.
- När företaget har rätt att erhålla ersättning för förbrukade resurser och tillgången har ingen alternativ användning för företaget. Alternativ användning innebär att en varan inte är kundanpassad och kan säljas till en annan kund.

Den nuvarande standarden IAS 18 skiljer på vara och tjänst vid redovisning av en intäkt. Vid intäkt av tjänst görs successiv vinstavräkning och vid redovisning av intäkt från försäljning av en vara ska vissa kriterier vara uppfyllda innan redovisning sker (Marton *et al*, 2016 s. 302)

### **3.3.2 Upplýsningskrav**

Enligt Falkman och Lundqvist (2016) kommer den nya standarden att kräva mer upplýsningar om när och hur intäkterna har uppkommit. De menar att den nya standarden kommer att öka mängden kvalitativa upplýsningar. För att syftet med upplýsningskraven skall uppnås kan företaget komma att behöva lämna tilläggsupplýsningar utöver upplýsningskraven.

Falkman och Lundqvist (2016) beskriver hur upplýsningarna gällande kundavtal och upplýsningar om väsentliga bedömningar bör hanteras. Exempelvis skall mottagaren av den finansiella rapporten kunna få förståelse för vilka intäkter som är de grundläggande i företagets verksamhet. Mottagaren skall kunna urskilja när och hur intäkten uppstått och om det föreligger några osäkerheter kring intäkten. För att kunna uppfylla detta måste företag uppgge information. I upplýsningar som lämnas angående avtal med kunder ska intäkterna sorteras i kategorier när de redovisas. De skall redovisas så att det går att visa när och hur intäkten uppstod, vilken storlek intäkten har, den tidsmässiga fördelningen samt graden av säkerhet. Exempelvis kan uppdelning av intäkterna delas in i natur på vara eller tjänst, tidpunkt för

prestation, om ett fastpris är överenskommet eller rörlig ersättning eller vilken marknad samt kund avtalen är hänförliga till. Existerande upplysningskrav enligt IAS 18 är betydligt mer kortfattade än upplysningskraven i IFRS 15. Upplysningskraven som ska lämnas gällande intäkter enligt IAS 18 är: vilken princip som använts för intäktsredovisning, belopp hänförligt till respektive intäktsslag och intäkter som är hänförliga till byten (FAR).

Utöver upplysningskraven i IFRS 15 skall ytterligare upplysningskrav lämnas i syfte av att kunna ge förståelse för avtals skulder och avtals tillgångar. Det ska exempelvis framgå vilka olika händelser som gör att det uppstår kontraktuella tillgångar och skulder. Utöver detta ska det också lämnas upplysningar gällande väsentliga bedömningar och förändringar som gjorts i bedömningar som kan komma att påverka vid vilken punkt intäkter redovisas samt till vilket belopp. Den nya standarden med det nya upplysningskraven kan komma att kräva nya eller uppdateringar av befintliga system Falkman och Lundqvist(2016).

Även Yeaton (2015) menar att det kommer bli en väsentlig skillnad i upplysningskrav gällande intäkter med IFRS 15. FAR online anger de upplysningskrav som företag ska förhålla sig till enligt den nya standarden. De finns för att användaren av den finansiella rapporten ska ha möjlighet att förstå vilken typ av intäkt som föreligger, intäkternas storlek, tidpunkten den uppstår samt om det finns risker kring intäkten. Användaren ska också erhålla information för att kunna göra en bedömning kring kassaflöden som är relaterade till intäkten. Det är inte tillåtet att dölja väsentlig information genom att lägga ihop upplysningar eller addera oväsentlig information som gör det svårt för användaren att identifiera det väsentliga. De redovisningsskyldiga ska lämna följande upplysningar:

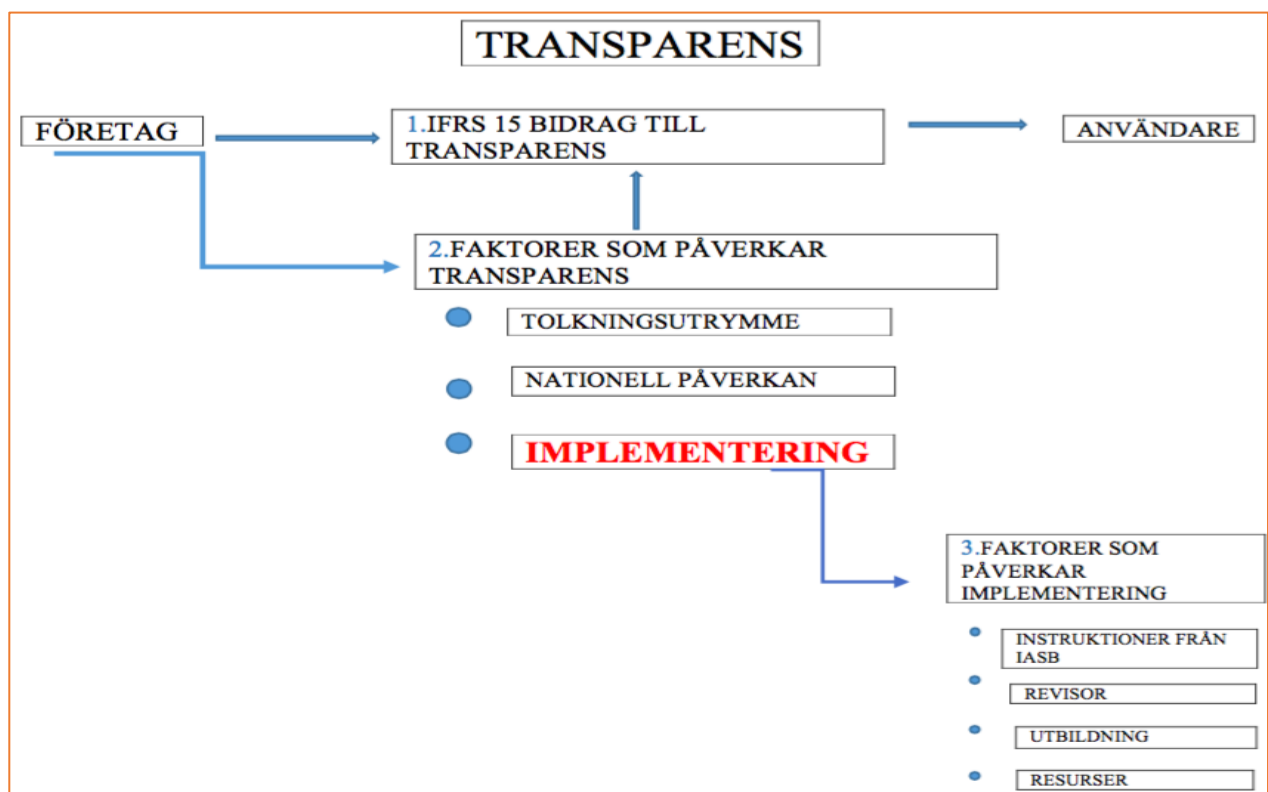
- *Avtal med kunder*- Intäkter från avtal med kund ska delas upp efter art. De ska delas upp på ett sätt så att intäkter och kassaflöden relaterade till intäkten beskrivs med typ, risker, tidpunkt och belopp. Om avtalstillgångar och avtalsskulder från avtal med kunder inte redovisats och förklarats separat så ska det lämnas upplysningar om in och utgående balanser. Det ska lämnas upplysningar kring intäkter som redovisats under perioden som innefattas i avtalsskulder vid periodens ingång samt prestation åtagande från tidigare perioder som redovisas som en intäkt under perioden. Utöver det ska det anges en förklaring hur tidpunkten för prestationen kopplas till normal tidpunkt för betalning. Betydande förändringar av avtalsskulder och avtalstillgångars saldon ska företaget lämna förklaringar kring. Dessa förändringar kan exempelvis komma från en rörelse som förvärvats vars saldon inkluderas, avtalstillgångar har behövts skriva ner, ändring

för tidsramen av prestation eller diverse förändringar i avtalet. En hel del information om prestationsåtaganden från företagens avtal ska lämnas, exempelvis när prestationer allt som oftast fullgörs, garantier, risker, betalningsvillkor och skyldigheter relaterade till avtalen. Det ska också lämnas en del information kring de prestationerna som återstår att utföra.

- *Väsentliga bedömningar och om bedömningar ändras kring avtalen-* Viktiga bedömningar kan exempelvis röra avtalat pris och tidpunkt för intäkt. Metod för att redovisa intäkten ska anges samt hur bedömning för när kund erhållit kontroll görs. Det ska även lämnas upplysningar kring transaktionspriser som kan ha olika grad av rörlighet men även den del av priset som kan hänföras till en prestation samt de skyldigheter som kan infinna sig vid en eventuell retur.
- *Tillgångar som kommer från utgifter hänförliga till avtalen-* Här ska upplysning lämnas kring bedömningar som gjorts för att komma fram till utgifter samt in och utgående balans för tillgången.

### 3.4 Guide för användning av den teoretiska referensramen fortsatt i studien

Möjligheten till förståelse för vad som presenteras i den finansiella rapporten samt att den underliggande ekonomin avspeglas beskriver tidigare studier som transparent redovisning. Definitionen ska fortsatt användas för att identifiera om IFRS 15 uppfattas öka transparensen ur ett företagsperspektiv. Ur tidigare teorier identifieras det att tolkningsutrymmet i standarden, nationella miljöer och implementeringsprocessen har en påverkan på om det i praktiken presenteras en transparent redovisning. Teorierna ska användas för att studera de tre faktorernas påverkan på IFRS 15:s bidrag till en ökad transparens. Störst fokus kommer vara på implementeringsprocessen då det förväntas kräva mycket arbete för att IFRS 15 ska stämma överens i teorin och praktiken. I referensramen beskrivs fyra viktiga komponenter i en implementeringsprocess. Genom att studera hur dessa faktorer hanteras i implementeringsprocessen av IFRS 15 syftar studien till att ta reda på hur implementeringsprocessen påverkar transparensen.





## 4. Empiri

---

*Här presenteras rapportens empiriska material som är insamlat genom intervjuer. Detta material syftar till att tillsammans med den teoretiska referensramen ge svar på rapportens frågeställningar*

---

### 4.1 Presentation av fallföretag och intervjuperson

Studien utgår ifrån ett stort svenskt bolag som är noterat på Stockholmsbörsen. I dagsläget har koncernen ca 95 000 anställda världen över och har produktion i 18 länder. Koncernen består av tio affärsområden. I den huvudsakliga verksamheten säljs stora varor med tillhörande serviceavtal och vissa fall har återköpsåtagande. Varje affärsområde har en redovisningschef.

Respondent ett är IFRS expert på fallföretaget och har arbetat där i ungefär ett år. I grunden är respondent ett utbildad ekonom och har tidigare arbetat som revisor. Respondent två är likt respondent ett IFRS expert på fallföretaget och tillträdde tjänsten under våren 2017. Respondent två har en civilekonomexamen och har tidigare arbetat som revisor. Som IFRS experter arbetar de i en redovisningsgrupp som ger ut gemensamma redovisningsinstruktioner, policys och guidning till organisationen som alla bolag i koncernen ska använda sig av. Respondenternas arbetsuppgifter som IFRS experter syftar till att läsa standarder samt hur dessa skall tillämpas i organisationen. Experterna tillämpar inte standarderna praktiskt. Just nu arbetar de i en projektgrupp som planerar inför implementeringen av IFRS 15.

Respondent tre är redovisnings expert på en av de större revisionsbyråerna. Respondenten har en doktorsexamen i ekonomi samt lång erfarenhet av arbete med kvalificerade redovisningsfrågor. Respondent fyra är auktoriserad revisor på samma byrå som respondent tre. Respondenten har under en tid arbetat med analysarbete för hos företag inför implementeringen av IFRS 15. Detta innebär att respondenten är med och analyserar hur företagen kommer att påverkas av den nya standarden.

## 4.2 Förväntad förändring av transparens i samband med IFRS 15

Respondent ett och två förväntar sig att IFRS 15 kommer ge en ökad transparens för användaren. Intäktsnoten är något respondenterna anser kommer förbättras. Deras förhoppning är att det kommer bli lättare att förstå då intäktsposter delas upp i fler poster vilket gör det tydligare vad de säljer. De kommer också lägga till viss information för att förtydliga när intäkten tas. Respondenterna anser att upplysningskraven som följer med IFRS 15 kommer göra den finansiella rapporten bättre. De tycker att informationen i tidigare årsredovisningar inte har varit jämnt fördelat då intäkter har beskrivits väldigt kort i jämförelse med exempelvis finansiella instrument. Genom att få en rättvisare fördelning av informationen som presenteras i årsredovisningen, visa läsaren vad bolaget säljer samt var i verksamheten de tjänar pengar tror respondenterna att läsaren får en bättre förståelse. Respondenterna tycker att upplysningskraven ger en bra möjlighet att förklara verksamheten bättre. Respondenterna anser också IFRS 15 kommer att underlätta för ledningen. Då det kommer att bli lättare att se effekten av ett avtal med exempelvis återköpsåtagande.

Även respondent tre anser att IFRS 15 kan bidra till en förbättring för användaren så länge företaget har följt standarden och gjort ett ordentligt implementeringsarbete. Hen ser att standarden teoretiskt sätt ökar transparensen men det krävs att företagen implementerar standarden ordentligt för att transparensen ska öka i praktiken. Serviceavtal som företag säljer kommer teoretiskt sätt redovisas mer transparent anser respondenten. Hen använder Rolls Royce motorer för att illustrera hur transparensen förbättras kring servicen. Företaget tjänar inte speciellt mycket på själva motorn utan det är servicen som genererar det största intäkterna. Det är därför viktigt att separera dessa två. Servicen är en intäkt över tid men kontraktsvärdet kommer att vara desamma. Respondenten hänvisar till den ovannämnda artikeln i The Telegraph om Rolls Royce.

Respondent fyra förväntar sig också att IFRS 15 kommer leda till en ökad transparens om företagen gör analysen i förväg ordentligt. Respondent fyra anser likt fallföretaget att IFRS kommer leda till en förbättring, till stor del på grund av upplysningskraven då de ger en tydligare bild över företagets intäkter. Hen tycker att IFRS 15 känns genomarbetad och på många sätt ger bättre vägledning.

*“Generellt tror jag på en positiv förbättring. Främst på grund av upplysningskraven. Jag tror de är bra men en tydligare beskrivning över hur intäkter redovisas”* -Respondent fyra.

Respondent fyra förväntar sig att det blir en mer omfattande intäktsredovisning. Hen menar likt respondenterna från fallföretaget att IAS 18 i dagsläget har ganska begränsad information i årsredovisningarna och förväntar sig att IFRS 15 bidrar till mer information. Samtidigt menar respondenten att det kommer ställas större krav på användaren då det är mer bedömningar som görs och avtalen delas upp i olika åtaganden vilket kommer beskrivas i upplysningarna. Det kräver att användaren tar till sig årsredovisningen korrekt. Respondent tre anser att omfattningen av upplysningskraven är för stora. Hen tror att det blir svårt för både praktiker och användare av de finansiella rapporterna att ta in informationen och förstå.

Respondent fyra nämner också att många nya standarder har kommit under samma period och har skapat ett större helhetsperspektiv. Respondenten förväntar sig att analysen av avtal och vad för tjänster företag levererar kommer att väcka tankar över hur företaget levererar sina varor och hur en intäkt ska redovisas. Hen menar att detta ger en ny förståelse över hur deras avtal ser ut och hur redovisningen bör se ut. Respondent fyra tror att detta kommer ge en tankeställare hur intäkter redovisas på ett rättvisande sätt. Hen upplever att det har blivit en bra diskussion och analys.

#### **4.2.1 Svårigheter i femstegsmodellen**

Den största utmaningen i femstegsmodellen anser respondent ett och två är att prissätta olika prestations åtaganden i de fall där en tillgång och service säljs ihop. En annan svårighet är fabriksgarantier som inte är en intäkt utan en avsättning men de säljer även tilläggsgarantier vilket är en intäkt och det är viktigt att förstår skillnaden där emellan. Det är också en svårighet i att identifiera om det är en tillgång eller service som intäkten ska hänföras till. Svårigheten uppstår i de fall där kunden får en extra garanti. Då ska det identifieras om det är en intäkt för service eller tillgången. Skillnaden är att intäkten från servicen ska redovisas över tid. Historiskt har de redovisat på detta vis men det krävs en större tydlighet idag och arbetet ligger i att identifiera de delar där de inte gör en tydlig urskiljning idag. Det krävs också en gemensam uppfattning över vad som ingår i en tillgång eller inte. Trots att det inte förväntas bli så stor skillnad i resultaträkningen då de historisk har redovisat mycket separat är det viktigt att

säkerställa att analysen görs ordentligt. Sammanfattningsvis ligger svårigheten i de kontrakt med många prestationer i.

Respondent tre personliga åsikt gällande den nya standarden är positiv. Hen anser att det positiva med standarden är att den har en grundidé om att företagen är skyldiga att göra något när de genererar en intäkt. Detta har vi sett tidigare i exempelvis i bidragsredovisning enligt respondenten. Dock menar respondenten att det finns en svårighet för bolagen att urskilja sina prestationsförpliktelser. Respondenten gillar IFRS 15 som ett teoretiskt dokument. Hen ser positivt på att resultaträkningen blir en effekt av de kontrakt tillgångar och skulder som redovisas i balansräkningen. Dock anser respondenten att det finns praktiska fallgropar med IFRS 15. Det är relativt enkelt att förstå att femstegsmodellen syftar till att identifiera kontrakt samt prestation åtaganden i kontrakten för att sedan fördela pengar på prestationen. Hen ser ändå att det är mycket som kan gå fel i det praktiska. Exempelvis i de processer som inte görs på ekonomiavdelningar idag, såsom identifiera om ett åtagande är separat eller inte. Respondent tre återger att desto mer komplex affärsmodell där det som verksamheten säljer är svårt att identifiera, ju mer arbete kommer IFRS 15 att kräva. IASB är ute efter att företag ska presentera var det är de tjänar pengarna. Respondenten upplever att det i femstegsmodellen finns en svårighet i att identifiera prestation åtaganden.

Respondent fyra ser att svårigheterna i femstegsmodellen kan bli att fördela intäkter över tid och bestämma transaktionspriset. Hen har stött på svårigheter i de fall där det ingår en resultatbaserad del i transaktionspriset. Hen ser också en svårigheter i att företag ska kunna analysera vad som är vad i ett service avtal. Respondenten menar att det är något som är svårt i början men som kan komma att bli lättare i framtiden när standarden är mer etablerad. Respondent fyra ser samtidigt en fördel i att företagen tvingas tänka till och dela upp kontrakt i olika serviceåtagande. Hen menar att standarden kommer leda till ett helhetstänk där företagen får tänka till kring vad det är de levererar och när intäkten ska tas för det som levereras.

#### **4.2.2 Tolkningsutrymmets förväntade påverkan på redovisningens transparens**

Respondent ett och två menar att IFRS standarder överlag inte är specifika och det krävs mycket tolkning för att komma fram till hur redovisningsbeslut ska tas. De beskriver att det finns en svårighet i att applicera något teoretiskt på en verklighet vilket kan påverka tolkningarna. De återger att den tidigare intäkts standarden IAS 18 var mer otydligt skriven vilket gav ett stort tolkningsutrymme. De menar att IFRS 15 är mer preciserad genom en femstegsmodell och

därför anser det inte att bedömnings utrymmet blir större utan snarare mindre i så fall. Dock menar respondenterna att det fortsatt finns ett stort tolkningsutrymme. Respondent ett och två menar att IFRS 15 är väldigt bred och ska täcka alla situationer som kan uppstå.

Respondent fyra menar att intäktsredovisningen kommer att bli mer principbaserad. Respondent fyra anser att det finns ett större tolkningsutrymme med den nya standarden. Bland annat krävs bedömning av transaktionspriser, hur serviceåtaganden ska delas upp samt när en intäkt ska tas. Hen förväntas sig också det kommer att bli mer bedömning för företaget gällande vad det är för typ av intäkt och vad det finns för prestations åtaganden. Hen menar att vissa intäkter kan bli svåra att identifiera och det kommer krävas mer bedömningar gällande intäkten. Hen anser att det till största del är en fördel med principbaserat regelverk då det gör det lättare att speglar en viss verksamhet där regelbaserad ramverk försvårar. Hen menar att tolkningsutrymmet utrymmet gör att företag kan spegla vissa situationer och avtal. Respondenten anser att det på så vis är bra att ha principbaserad redovisning som grund och att företag får upplysa om det viktigaste delarna i de antaganden som görs. Respondenten nämner också att principbaserade standarder kan påverka transparensen negativt. Tidigare standards har funnits ett tag och därför har det skapats en praxis kring hur företag ska tänka vid ett visst avtal. Med IFRS 15 finns ingen praxis och det finns en risk i att bolag gör vissa delar i analysen olika vilket kan resultera i att det inte redovisar intäkter likadant. Respondent fyra tror ändå att IFRS 15 kommer innebära en positiv förbättring, främst på grund av att upplysningskraven som kommer ge en bra och tydlig beskrivning över hur intäkter redovisas. Respondent fyra menar att det kommer finnas ett ökat krav på vad företag ska visa i sin redovisning.

Respondent tre menar att IFRS 15 ger ett stort tolkningsutrymme. Respondent tre menar att det företagen vill visa upp i sin redovisning kan påverka transparensen då det är mycket tolkningar som ska göras enligt IFRS 15. Företag kan ha incitament att inte visa intäkterna på ett transparent vis. Ett exempel kan vara att bolag inte vill visa var de tjänar sina pengar på grund av att det har en konkurrensfördel. Respondent fyra menar att det alltid föreligger en risk i att företag har incitament att påverka vilken bild de presenterar redovisningen. Det har funnits tidigare också i form av aggressiv intäktsredovisning. Även här ser respondent fyra en fördel med upplysningarna gällande var intäkten kommer ifrån samt vilka åtaganden som finns. Respondent fyra ser att det är positivt med fler och mer omfattande upplysningar då det gör det lättare för läsaren att få en bra bild. Hen menar också att de bedömningarna som görs kring

intäktsredovisning kommer kräva upplysningar för att läsaren ska få en fullständig bild. Dock menar respondenten att hen ännu inte vet hur upplysningarna kommer se ut i praktiken.

#### **4.2.3 Nationella faktorerers förväntade påverkan på redovisningens transparens**

Respondent ett och två ser en risk i att nationella faktorer påverkar tolkningen av standarder och redovisningsbeslut. Fallföretaget har utvecklat gemensamma redovisnings instruktioner och guider för koncernen. Detta för att reducerar risken i att nationella normer påverkar redovisningen. Det kvarstår alltid en risk i att något bolag tar hjälp av en lokal revisor som tolkar annorlunda. Detta är något de jobbar för att undvika med hjälp av uppföljningar över hur redovisnings instruktioner följs längre ner i bolagen. Vanligtvis anser respondenterna att tolkningarna är sker på liknande vis internt. Även Respondent tre menar också att det kan föreligger en skillnad i tolkningarna av olika standarder mellan länderna som har en inverkan på transparensen.

#### **4.3 Implementering av IFRS 15 förväntade påverkan på transparensen**

Respondent ett och två ingår i en projektgrupp om tre till fyra personer som arbetar med planering av implementeringen av IFRS 15 sedan några år tillbaka. Fallföretags projekt inför implementeringen av IFRS 15 har pågått sedan normgivaren instruerade om att en ny standard skulle komma. Till en början handlade projektet om att identifiera vad de behöver bevaka, bestämma om deras åsikter ska framföras till IASB samt försöka att förstå hur IASB tänker. I stora drag handlade de första åren om att följa utvecklingen och identifiera vad påverkan blir på bolaget. Sedan standarden publicerades har projektgruppen läst standarden för att kunna bestämma hur den ska tillämpas i fallföretaget samt hur de som utför redovisningen ska tillämpa standarden. För att få en bättre uppfattning hur standarden ska tolkas i bolaget har projektgruppen besökt interna återförsäljare för att se var intäkterna börjar. Efter detta kunde de göra en detaljerad kartläggning av intäkts flödena för de olika marknaderna. Respondenterna anser att de har tänkt klart gällande hur den nya standarden ska tillämpas och tolkas inom fallföretaget. Kommande arbete ligger i att varje affärsenhet i koncernen ska identifiera hur de ska få tillämpningen och tolkningen att fungera i sin enhet.

Respondent ett och två anser att IFRS 15 inte kommer innebära en stor förändring för bolaget. De förväntar sig en liten påverkan i redovisningen. Deras prognos är att det inte kommer att bli en stor skillnad när intäkten ska tas och det kommer endast krävas mindre justeringar. Bland annat förväntas det krävas ett förtydligande att vissa intäkter tas vid en viss tidpunkt och att

vissa tas över tid. Utöver detta tror de att upplysningskraven kommer kräva arbete. De anger att det pågår en diskussion kring huruvida kundavtal ska anpassas till den nya standarden men respondenterna tror inte att avtalen kommer skrivas annorlunda på grund av IFRS 15. I fallföretaget förväntas en resultatpåverkan som härrör från när redovisningsmodellen ska tillämpas. Respondenterna anger att det kommer bli en liten annan tidpunkt för när intäkten ska redovisas, exempelvis tillämpar de leasing standarden på de varor med återköps åtaganden. Det kommer de att göra fortsatt men det blir en förskjutning över när modellen ska tillämpas. Utöver detta ser de inga förändringar. Respondenterna menar att det har samma redovisnings modell idag som de ska tillämpa framöver, denna modell kan komma att påverkas av en tidsförskjutning.

Den största förändringen i tankesättet som respondenterna anser kommer krävas är i de situationer när det säljs en större vara med återköpsåtagande. Då är intäkten inte klar på försäljningsdagen eftersom det finns ett åtagande kvar. De hävdar att det är svårt att få ner den tanken i lägre delar av organisationen. Respondenterna beskriver att de redovisningsmässigt inte överlåtit kontrollen så intäkten ska redovisas över tid och i slutet sker ett återköp. Dock hävdar respondenterna att de redan redovisar enligt detta tankesätt idag, därför blir det inte en stor skillnad. De beskriver att det i dagsläget finns en tendens att inte ta hänsyn till detta lägre ner i organisationen. Det är ett tankesätt de redan nu jobbar med att få in ett allmänt tankesätt kring helhetsåtagande som ger en viss effekt på redovisningen.

Slutligen tror respondenterna att de kommer vara 95% nöjda med intäktsredovisningen efter 2018 års årsredovisning. På grund av att affärsområdena under året kommer att rapportera in hoppas de att justeringarna som krävs kan komma under år 2017.

Respondent tre anser att IFRS 15 teoretiskt sett bör förbättra transparensen i redovisningen men om praktiken blir desamma återstår att se. Det krävs att bolagen lägger ner arbete och genomför implementering bra för att IFRS 15 ska öka transparensen i intäktsredovisningen. Respondent tre hävdar att implementeringen av IFRS 15 kommer att kräva ett omfattande arbete av bolagen. Hen förutspår att det kommer ta minst fem år innan bolagen lärt sig helt och det är en resurskrävande process. Att läsa IFRS 15 utifrån IAS 18 är en fälla som respondenter ser att många hamnar i. Bolag vill implementera IFRS 15 ovanpå de existerande processerna gällande IAS 18 och 11, då sker inga önskvärda förändringar. Respondenten anser att olika branscher

hävdar att IFRS 15 inte kommer få någon påverkan i deras bolag och blundar för att det sker olika prestationer i avtalen. Hen menar också att vissa bolag har incitament att inte avslöja alla faktorer de tjänar pengar på. Företags uppfattning av att IFRS 15 inte kommer att ha effekt i deras redovisning beskriver respondent tre som en typ av förnekelse som leder till att det praktiska skiljer sig från det teoretiska.

*”Den teoretiska sidan av vår bransch håller på att problematisera IFRS 15 väldigt mycket, medans företagen håller på att förenkla”* –Respondent tre

Därför förutspår respondent tre att IFRS 15 blir en stor förändring i teorin medan förändringen i praktiken kommer ske stegvis då företagen behöver träning. Hen säger att det finns ett glapp mellan norm och praktik, normgivarens syfte med en standard är inte alltid de som visas i redovisningen. För att få en förändring krävs det att företagen börjar tänka på intäkter genom IFRS 15 och lösa problem utifrån vad som står i standarden. För att skapa en förändring krävs också att företagen bryter ett invariant tänkande. Många företag kommer enligt respondenten att anse att den nya standarden är i enighet med hur de alltid har gjort och att IFRS 15 inte kommer ha någon effekt på dem. Det som krävs enligt respondenten är att företagen ser över sin affärsmodell och vad de verkligen säljer. Respondent fyra menar att noggrannheten i analysen kan behöva att ifrågasättas i de bolag som menar att IFRS 15 inte kommer påverka deras redovisning. Respondent tre har under flera år försökt ha kontakt med företagen gällande IFRS 15 eftersom de första idéerna gällande standarden kom redan för tio år sedan. De första frågorna gällande IFRS 15 kom från företagen först förra året.

#### **4.3.1 Instruktioner från IASB- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Respondent ett och två tycker att instruktioner och vägledning från IASB är bristfällig, de menar att det skapar stor arbetsbörda vid tillämpningen då det krävs mycket tolkning. Det krävs mycket tid i att hitta den information som behövs och det är inte alltid att den information som önskas finns. De menar att det önskat mer information för att underlätta implementeringsprocessen. För att hantera detta problem går respondenterna tillbaka till allmänna regler för att hitta ett tankesätt som rimligen fungerar i andra situationer. Trots brister i vägledning anser de att de lyckats i resonemanget. De anger att de önskat mer vägledning men även att de på grund av den bristfälliga vägledningen tvingats till att tänka mycket själva kring



redovisningen. De är svårt att implementera något teoretiskt på en verklighet och fallföretaget är en komplex organisation så de är inte övertygade om att mer vägledning hade hjälpt.

Respondent tre menar att tidigare standard misslyckats i implementeringen och inte följs fullt ut vilket lämnat ett stort bedömningsutrymme för företagen. IAS 18 är kortare och mindre tydlig vilket har lett till att bolag tar sig friheten att förbise vissa delar. Respondenten nämner att otydligheten och bedömningsutrymmet har gjort att länder tillämpat standarden olika, bland annat har Sverige skapat en försvenskat version av existerande standarder. Även respondent fyra nämner att det vuxit fram en praxis kring standarderna. Respondent tre hävdar att IFRS 15 är utförligt skriven vilket gör det svårare för bolagen att se förbi. Respondenten menar att IASB inte har gett ut några instruktioner eller praktiskt vägledning. De erbjuder “working group” där det finns möjlighet att ställa praktiska frågor.

Respondent fyra återger att IFRS 15 tar ett helhetsgrepp över intäktsredovisning då den ersätter många andra standarder vilken innebär att alla intäkter ska kunna kopplas ihop med IFRS 15. Respondent fyra menar att det krävs tillgång till den informationen som IASB ger ut för att kunna förstå standarden och det krävs mycket arbete att sätta sig in i allt. Hen menar att standarden i sig inte ger tillräckligt med information

#### **4.3.2 Revisorer-En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Respondent ett och två återger att när de stöter på problem som det inte kommer vidare från i första hand kontaktar andra bolag för att diskutera olika idéer, i andra hand kontaktar de redovisningsexperter från en redovisningsbyrå. Respondent ett och två upplever att redovisningsexperter står inför samma utmaning när de ska svara på frågor gällande IFRS 15. Standarden är ny även för dem och ingen har sett någon praktisk tillämpning ännu. Trots detta hävdar de att redovisningsexperterna ger hjälp och assistans. Då USA och amerikansk standard ligger ett år före i implementeringen har det en dialog med deras revisorers amerikanska kollegor för att få en uppfattning hur liknande bolag har agerat. Fallföretaget har inte anlitat några externa resurser för att arbeta med implementeringen av IFRS 15 då de har en intern projektgrupp som arbetar dedikerat med IFRS 15.

Respondent tre menar att hen med kollegor inte har svar på alla frågor då standarden är ny även för dem. Respondenten anser inte att det föreligger någon risk i att olika redovisningsbyråer ger

olika rekommendationer om hur standarden skall tolkas. Det sker en informell kommunikation mellan byråerna som motverkar att olika råd ges. Det finns ingen som vinner på att ge ut olika syn. Respondenten menar att det största problemet ligger i ambitionsnivån i företaget. Har företagen en låg ambitionsnivå kan utfallet bli att revisorn inte godkänner, dock är detta ovanligt enligt respondenten.

Respondent fyra anser att det är viktigt att revisorer är involverade i analysen som görs inför implementeringen samt i implementeringsprocessen under året för att se att företagen hamnat rätt i tanken och i redovisningsval. Respondent fyra förväntar sig tillsammans med sina kollegor ta ställning vad som har gjorts samt hur implementeringsprocesserna fortlöper under året. Hen anser att de har kunskap som krävs för att kunna följa ett projekt.

Respondenten tre anser också att revisorerna kommer att ha ett visst ansvar i om IFRS 15 kommer öka transparensen eller inte. Hen menar att revisorer påverkar transparensen genom vad de godkänner i redovisningen och hur tydliga de kräver att bolagen är. Respondent fyra tror att revisorer kommer ha en påverkan främst på upplysningarna. Revisorerna kommer fokusera på om upplysningarna visar vilka bedömningar som gjorts för att påverka att en rättvisande bild ges.

#### **4.3.3 Utbildning- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Respondent ett och två beskriver att arbetet framöver ligger i att varje affärsenhet i koncernen ska identifiera hur de ska få tillämpningen och tolkningen att fungera i sin enhet. För att få affärs enheterna att börja tänka beskriver respondent ett och två att affärsenheterna ska rapportera in en prognos över de effekter de väntar sig av IFRS 15. På så vis får projektgruppen en helhets bedömning över vad effekten av implementeringen blir på det stora hela. Respondent ett beskriver utmaningen i implementeringsprocessen enligt följande:

*“Utmaningen i en denna typ av organisation är att nå ut, man kan tycka nu är vi klara, men utmaningen kvarstår att vi ska få folk att förstå och få det att hända.”*

Implementeringen av IFRS 15 fick i fallföretaget fart utanför projektgruppen för ett år sedan i form av att informera redovisningscheferna i de olika affärsområdena om vad det är som ska hända. Projektgruppen informerar kring implementeringen och IFRS 15 på olika sätt. De har

seminarier som på ett övergripande sätt behandlar vad som kommer komma och vad det innebär. Utöver detta har de workshops för att identifiera hur affärer och avtal ser ut i de olika verksamheterna. Tidigare har de skickat ut checklistor till enheterna i syfte att identifiera hur avtal ser ut. I syfte att träna använder de olika redovisnings exempel samt ger utbildningsmaterial anpassat till hur de olika enheterna bör redovisa utifrån de avtal som används. I materialet beskrivs det också hur de olika enheterna redovisar i dag och var i processen det kan komma att krävas en förändring.

Respondent tre återger att hen har utbildat främst i första läget i implementeringsprocessen, efter det blir det ofta ett toppstyrt projekt som hanteras internt. En utmaning är att förberedelse och implementeringen av IFRS är ett projekt som drivs på en hög nivå i företagen. Utmaningen som uppstår enligt respondenten tre är att företagen måste se till att standarden implementeras på rätt sätt nere i organisationen, där det praktiska sker. Det finns en risk i att projektgruppen anser sig klar och redo att implementera IFRS 15 men det får ändå ingen effekt då de i lägre delar i organisationen inte förändrar tankesättet och redovisar rätt. Respondenten anser att det är lämpligt att involvera en business controller i processen. Detta för en business controller kan bidra med ett affärsmässigt tänk. Fördel är om controllern har erfarenhet av redovisning innan.

De företag respondent fyra arbetat med har det varit projektgrupper i bolaget som har drivit analysen över IFRS 15, dessa projektgrupper har i sin tur rapporterat högre upp i organisationen. Företagen respondenten har arbetat med har tagit in de resurser som krävs inför förberedelserna av applicering av IFRS 15. De har också tagit in externa resurser för att hjälpa till att göra en analys av effekterna. Dock anser även respondent fyra att det fortfarande finns arbete kvar i att utbilda internt och att standarden inte har slagit igenom internt.

Som ovan nämnt ser respondent tre att en stor utmaning vid implementeringen är att många företag lever kvar i utförandet och tolkningar som härstammar från de existerande intäkts standarderna IAS 18 och IAS 11. En utmaning för företagen är att få medarbetarna att börja tänka helt nytt utan att referera till tidigare standarden. Det finns en legal aspekt hen anser kommer bli en utmaning på grund av de åtaganden företagen har kommer präglas av hur kontrakten är skrivna. Kontrakt som upprättas av jurister, ekonomer eller säljare kan komma att se annorlunda ut då samtliga inte har för vana att tänka på effekter i bokföringen när de upprättar kontrakt.

#### **4.3.4 Resurser- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Respondent ett och två anger att ledningen har varit väldigt medvetna om den nya standarden och att arbetet har förankrats från ledningen. De återger att de har fått de resurser som krävs för en lyckad implementering. IT system är ett arbete som inte påbörjats ännu men som respondenterna tror kommer bli resurskrävande. Fråga om vilket IT system som ska implementeras för att kunna hantera den nya standarden är något som enheterna behandlar själva. Respondenterna tror att många enheter kommer behöva göra förändringar i affärssystem för att behandla avtalen och kunna bevaka olika delar i avtalen, så som service och återtagandeförbehåll. De ser också en utmaningen i att samla in den information som upplysningskravet kräver, detta på grund av att organisationen är så stor. Det ställer krav på koncernredovisning systemet, bolagen i organisationen ska kunna rapportera så att de får ut den informationen som krävs till koncernredovisningen. Exempel på den informationen de önskar att få rapporterad till sig är förändringar på balans och resultatposter samt när intäkten kommer tas vid en upplupen intäkt.

Respondent tre uppfattar att det fortfarande är företag som inte börjat ta standarden på allvar ännu och att många bolag ligger i efterkant med implementeringen. Respondenten hade önskat företagen hade börjat ställa frågor gällande standarden kring den första januari 2016. Den perioden hade byrån respondenten arbetar på arrangerat mycket seminarium och bjöd in till diskussion. Därför menar respondenten att företag inte satt av de resurser som krävs för en lyckad implementering. Respondent tre hävdar att IT system är något som kräver förändring och anpassning till IFRS 15 för många bolag. Den största frågan är hur avtal och data ska samlas och hanteras. Det krävs att bolagen ser över sina affärsmodeller för att kunna identifiera vad det är de verkligen säljer samt vad som avspeglas i försäljningspris. Det kan bli svårt för de företag som i existerande redovisning har en intäkt för att spegla hela verksamheten. Respondent fyra tror precis som respondent tre att IT system generellt sett kommer vara en resurskrävande del i implementeringen. Hen menar att det kommer krävas en IT lösning där avtalen kan delas upp. Hen ser också att det är ett resurskrävande arbete att förstå och sätta sig in i information gällande standarden. Respondent fyra ser en risk i att företag inte gör en fullständig implementering på grund av de stora kostnader som kommer krävas vid implementeringen.

## **5. Analys och diskussion**

---

*I analysavsnittet presenteras diskussion där insamlade empirin analyseras med hjälp av teoriavsnittet. Analysen inleds med en diskussion kring transparens för att sedan identifiera kritiska faktorer i implementeringen och svårigheter i femstegsmodellen som påverkar transparensen.*

---

### **5.1 Förväntad förändring av transparens i samband med IFRS 15**

Samtliga respondenter anser att IFRS 15 kommer förbättra för användaren och ge en tydligare bild av intäkterna i verksamheten. Två kriterier för en transparent redovisning nämns i teorin, begriplighet och att den finansiella rapporten beskriver verksamhetens underliggande ekonomi. Respondent ett och två anser att intäkts noten kommer bli tydligare exempelvis genom att intäkter delas upp i fler poster. De menar att det är en fördel att intäkts posten kommer delas upp mer då det ger en tydligare bild över vad de säljer och var de tjänar pengar. Den underliggande ekonomin kommer beskrivas tydligare samt begripligheten kommer öka genom att intäktsposten tydliggörs och delas upp i fler poster. Barth E och Schippers (2008) beskriver vikten i att den information som presenteras ska beskrivas på ett tydligt sätt för att skapa förståelse som är ett kriterium för transparens. Respondent fyra menar att IFRS 15 har bidragit till en bra diskussion och analys kring hur företags avtal ser ut och hur intäkterna bör speglas i redovisningen. Denna diskussion och analys skapar medvetenhet över hur intäkterna i den underliggande ekonomin bör avspeglas i redovisningen. Respondent fyra ser att det är positivt med en standard som ger ett större helhetsperspektiv.

Respondent ett och två anser också att de nya upplysningskraven kommer förbättra informationen till användaren då verksamheten kommer förklaras på ett bättre sätt. Även respondent fyra ser positivt på upplysningskraven och menar att de kommer ge en tydligare bild över intäkterna som redovisas. Hen menar att beskrivningen av de bedömningar som gjorts är avgörande för att läsaren skall få en fullständig bild. De nya upplysningskraven kommer därför förbättra begripligheten i den finansiella rapporten samt hjälpa till att avspegla den underliggande ekonomin. Upplysningskrav är även något Carrington *et al* (2015) anser ha en positiv påverkan på transparensen på grund av att bedömningar som gjorts beskrivs vilket skapar större förståelse för användaren. Att användaren får en tydligare bild av verksamheten bidrar till ökad transparens Respondent ett och två menar att upplysningskraven enligt existerande intäkts standarder (IAS 18 och 11) gör att informationen i de finansiella rapporterna blir missvisande. Exempelvis ställs stora krav på informationen kring finansiella instrument

vilket kan ta upp flera sidor av årsredovisningen. Kravet som ställs på information gällande intäkter är desto mindre och får plats på en halv sida. Även respondent fyra menar att IAS 18 har begränsad information i årsredovisningen och förväntar sig en mer omfattande intäktsredovisning med IFRS 15. Denna snedvridda presentation och fördelning av information strider mot Barth E och Schipper (2008) samt Falkman och Lundqvist (2016) definition av transparent redovisning. Då det blir svårt för användaren att urskilja vilka de betydande posterna i redovisningen är och ingen helhetsbild av den underliggande ekonomin erbjuds. Det skapas inte heller begriplighet i den finansiella rapporten om användaren inte får tillgång till all information som krävs för en helhetsbild. Respondent fyra belyser dock att de mer omfattande och beskrivande upplysningar också ställer ett större krav på användaren. Respondent tre är kritisk till den stora omfattningen av upplysningskraven då det blir mycket för användaren och upprättande att hantera. Detta i sin tur uppfyller inte kriteriet att de finansiella rapporterna ska vara begripliga för användaren för att skapa transparens.

Respondent fyra ser att IFRS 15 kommer öka transparensen i redovisning om företag gör analysen inför implementeringen ordentligt. Även respondent tre anser att IFRS 15 teoretiskt sätt kommer förbättra för användaren. Det återstår att se hur standarden tas emot i praktiken då det krävs att bolag lägger ner mycket arbete för en lyckad implementering. Respondenten beskriver specifikt att redovisningen av serviceavtal kommer ge upphov till en mer transparent intäktsredovisning i teorin. Serviceavtal kommer separeras från varan den avser, intäkten redovisas sedan över tid. De sättet att redovisa beskriver den underliggande ekonomin på ett bra sätt som enligt Barth E och Schipper (2008) samt Falkman och Lundqvist (2016) är ett kriterium för en transparent redovisning.

### **5.1.1 Svårigheter i femstegsmodellen**

För att IFRS 15 ska få de positiva effekterna som nämns ovan är det avgörande att företag kan tillämpa femstegsmodellen. Anjou (2014) och PwC återger att redovisning av en intäkt enligt IFRS 15 sker i fem steg. Respondent tre menar att femstegsmodellen är teoretiskt lätt att förstå men att nya processer i praktiken kan gå fel. Hen förutspår att den största utmaningen i femstegsmodellen är att identifiera prestation åtaganden samt om ett åtagande är separat eller inte. Att identifiera prestation åtagande i form av en vara eller tjänst i ett kundavtal åter ger PwC som steg två av fem steg fram till att en intäkt kan redovisas enligt IFRS 15. Även Anjou (2014) förutspår att steg två är ett av de fem stegen som kommer kräva mest eftertanke vid en

implementering. Anjou (2014) beskriver att svårigheten i detta steg är att bedöma om ett kundavtal är ett prestationsåtagande eller flera separata och motsatsvis om flera separata kundavtal är ett gemensamt prestation åtagande. I likhet med detta resonemang beskriver respondent ett och två en svårighet i att en vanlig garanti som följer med en tillgång är en avsättning och inte en intäkt, men om en extra garanti ges blir det en del av servicen och ska tas som en intäkt. Denna typ av identifiering av olika prestationer sker i steg två och stämmer överens med respondent tre och Anjou (2014) förväntningar på att steg två blir en utmaning i praktiken. Även respondent fyra ser en svårighet i att identifiera prestationsåtaganden i ett serviceavtal. Det är av betydelse att företag lär sig hantera steg två då en tydligare uppdelningen av intäktsposten identifieras till en av anledningarna till att IFRS 15 förväntas bidra till en ökad transparens. Om företag inte lyckas identifiera de olika prestationsåtagandena i ett avtal skapas ingen tydligare uppdelning av intäktsposten.

Respondent ett och två ser också en svårighet i att prissättning av de olika åtagandena. När tillgångar säljs ihop med service blir det svårt att avgöra vilken del av priset som hör till servicen eller tillgången. Detta återger PwC som steg fyra i femstegsmodellen. Steg fyra innebär att transaktionspriset ska fördelas på de olika prestationerna i ett avtal. Anjou (2014) menar att företagen måste implementera egna metoder för ett lämpligt tillvägagångsätt. Respondent fyra förutspår att bestämma transaktionspriset är en av de stora svårigheterna i femstegsmodellen. Hen förväntar sig dock att detta är något som ska bli lättare över tid när det etablerats en vana kring IFRS 15. Om företag inte fördelar transaktionspriset på ett sätt som speglar verkligheten så uppnås inte ökad transparens. Om en prestation inte speglas med rätt pris så beskrivs inte den underliggande ekonomin på ett rättvisande sätt.

### **5.1.2 Tolkningsutrymmets förväntade påverkan på redovisningens transparens**

Respondent ett och två menar att IFRS standarder generellt ger ett stort tolkningsutrymme. De tror inte att IFRS 15:s femstegsmodellen kommer innebära ett större tolkningsutrymme då tidigare standards var otydligare. Trots det ser de att det finns ett stort tolkningsutrymme. Respondent fyra förväntar sig att IFRS 15 kommer kräva mer tolkning över vad det är för sorts intäkt och vilket prestationsåtagande som finns. Även respondent tre ser att tolkningsutrymmet är stort. Barth & Schipper (2008) beskriver att den positiva aspekten i stort tolkningsutrymme är att företag ges möjligheten att avbilda transaktioner på bästa sätt i redovisningen, vilket skapar transparens. De beskriver att tolkningsutrymmet gör att olika transaktioner kan behandlas olika. Även Marton och Lundqvist (2015) menar att en viss grad av egna

bedömningar förbättrar transparensen då företagen kan anpassa redovisningen till verksamhetens transaktioner. Det gör det möjligt för företag att beskriva verksamhetens underliggande ekonomi. Även respondent fyra menar att tolkningsutrymmet gör det möjligt för företag att spegla speciella transaktioner på ett rättvisande sätt. Hen menar att upplysningarna ska redogöra för de antaganden som görs. Det tyder på att tolkningsutrymmet som IFRS 15 ger kan ha en positiv påverkan på transparensen. Barth & Schipper (2008) ser däremot risker med principbaserade standarder och för stort tolkningsutrymme då det kan leda till att lika transaktioner behandlas olika. Denna risk är något som respondent fyra också ser i principbaserade standarder som lämnar tolkningsutrymme. Hen antyder att då det inte hunnit skapa någon praxis kring IFRS 15 kan företag göra delar av analysen olika vilket resulterar i att intäkter redovisas olika. Respondent ett och två belyser att det finns en svårighet i att applicera teoretiska normer i praktiken, den svårigheten kan leda till att företag gör analysen olika. Behandlas lika poster olika skapas inte transparens (Barth & Schipper, 2008). EFRAG (2005) belyser komplexitetet i principbaseradestandarder. Det finns både för och nackdelar med att ha ett stort tolkningsutrymme i redovisningsstandarder. De menar att mindre tolkningsutrymme gör att redovisningen blir mer konsekvent samtidigt som ett större tolkningsutrymme gör det möjligt för företag att anpassa redovisningen till verksamhetens transaktioner vilket ger en mer transparent beskrivning. Därför kan det konstateras att tolkningsutrymmet i IFRS 15 kan ha både positiva och negativa effekter på transparensen. På grund av att det finns en svårighet i att applicera en teoretisk standard i praktiken kan tolkningsutrymmet i IFRS 15 leda till att företag inte tillämpar standarden i enlighet med det normgivaren syftar till. Det gör inte den finansiella rapporten begriplig om användaren som förväntar sig redovisning i enlighet IFRS 15.

Respondent tre belyser att en annan risk med tolkningsutrymmet är att det kan finnas medveten ovilja att inte visa intäkter på ett transparent vis. Företag kan ha incitament att inte visa vilka åtaganden som genererar mest intäkter. Ett skäl till att företagen inte vill visa vilka prestationer som genererar mest intäkter kan vara att de besitter konkurrensfördelar. Om företag är kreativa kan tolkningsutrymmet göra att företag kan påverka vilken information som presenteras externt. Clor-Proell & Nelson (2005), Lundqvist och Marton (2015), Barth *et al* (2013) och Khondkar *et al* (2016) anser också att det finns en risk i att företag som har incitament att påverka redovisningen ges den möjligheten på grund av tolkningsutrymmet. Respondent fyra menar att det alltid finns en risk i att företag har incitament att påverka vad de visar i sin redovisning. Därför ser respondenten en fördel i de omfattande upplysningskraven. Lundqvist och Marton



(2015) samt Carrington *et al*, (2015 s. 82) anser att det är svårt för användaren att identifiera om bedömningar företaget gjort i redovisningen är i enlighet med standardens syfte eller påverkade. Khondkar *et al* (2016) menar därför att det är viktigt att revisorerna är noggranna i granskningen för att upptäcka om ledningen har påverkat redovisningen. Även respondent tre nämner att revisorer påverkar om IFRS 15 förbättrar transparensen i intäktsposter.

### **5.1.3 Nationella faktorerers förväntade påverkan på redovisningens transparens**

Respondent tre ser i likhet med Beneish & Yohn (2008), Fearnley och Gray (2014) och Barth & Schipper (2008) att det föreligger en risk i att standarden tolkas olika i olika länder. De menar att nationella institutionella faktorer såsom skydd och tillsyn miljöer samt redovisningens traditionen gör att länder redovisar och tolkar på olika sätt trots att de följer samma standards. Barth & Schipper (2008) beskriver att nationella faktorerers påverkan på tolkningen har en negativ inverkan på transparensen. Om den underliggande ekonomin inte beskrivs på samma sätt i de finansiella rapporterna skapas inte begriplighet för användaren, det gör att redovisningen inte blir transparent. Olika tolkningar kan också leda till att standarden inte tillämpas i enlighet med det IASB syftar till och därför uppnås inte det förväntade bidraget till en transparent intäktsredovisning. Även respondent ett och två menar att det finns en risk i att en standard tolkas och tillämpas olika på grund av nationella faktorer. Fallföretaget har tagit hänsyn till risken som föreligger internt genom att på en högre organisationsnivå upprätta redovisnings policy och guidning som följs av samtliga bolag i koncernen. Enligt Barth & Schipper (2008) finns det många faktorer i den nationella miljön som påverkar att standarder tolkas och implementeras olika mellan länder. Även Fearnley och Gray (2014) menar att implementeringsprocessen och syftet med en standard påverkas av institutionella faktorer i länder där bolag verkar. Beneish & Yohn (2008) beskriver att det är viktigt att standarder har hög kvalitet för att undvika att ländernas nationella miljö påverkar hur medarbetare tolkar en standard. Samtliga respondenter beskriver att IFRS 15 enskilt inte ger den informationen som krävs för att tolka standarden och skapa en tillämpning i enlighet med IASB:s syfte. Därför förväntas det föreligga en risk att IFRS 15 tillämpas olika mellan länder vilket i sin tur påverkar transparensen negativt.

## 5.2 Implementering av IFRS 15 förväntade påverkan på transparens

Respondent tre menar att IFRS 15 teoretiskt sätt kommer att öka transparensen i intäktsredovisningen med det krävs att företag implementerar standarden i enlighet med IASB:s avsikt. Hen påpekar att det krävs mycket arbete vid implementeringen för att IFRS 15 skall bidra till transparens. Bland annat måste praktiker lära sig tänka enligt IFRS 15 och inte ha kvar tidigare intäktsstandarder som grund. Weaver och Woods (2015) menar också att en standards implementering har direkt påverkan på transparensen. Om standarden inte implementeras i enlighet med dess syfte och praktiker inte tänker på intäktsredovisning likt IFRS 15 nås inte de önskvärda effekterna av standarden. Barth *et al* (2013) beskriver att nya redovisningsstandarderna kan förbättra transparensen, men även de poängterar vikten i att standarden implementeras i likhet med dess ändamål för att få önskad effekt. Därför är det viktigt att företagen bortser från tidigare rutiner och standarder för att implementera IFRS 15 fullt ut menar respondent tre. Således kan det konstateras att det krävs att företag implementerar IFRS 15 i enlighet med standardens syfte för att intäktsredovningen ska bli transparent.

Fallföretagets prognos är att IFRS 15 inte kommer innebära någon stor redovisningsmässig förändring. De hävdar att intäkterna kommer redovisas vid ungefär samma tidpunkt. Den största förändringen de förväntar sig är upplysningskraven som kräver en mer omfattande beskrivning över intäkterna. Weaver och Woods (2015) menar att en av svårigheterna vid implementeringen av en ny redovisningsstandard är att uppskatta och analysera konsekvenser för verksamheten. Respondent tre belyser att det finns en risk i påståendet om att IFRS 15 inte kommer påverka verksamheten. Hen menar att många företag kommer anse att IFRS 15 inte har någon större effekt på dem och att de kommer applicera IFRS 15 utefter hur de redovisat tidigare standarder. Respondenten anser att företag blundar för förändringarna och inte lär sig tolka att de har olika prestationsåtaganden i ett avtal. Hen menar att det leder till att praktiken skiljer sig från teorin. Barth E och Schipper (2008) poängterar vikten av att användaren och redovisaren har samma uppfattning om hur en post ska redovisas, därför är det viktigt att den nya standarden implementeras fullt ut i enlighet med vad användaren förväntar sig. Respondent fyra menar att noggrannheten i analyserna i de företag som kommer fram till att IFRS 15 inte har någon påverkan på verksamheten bör ifrågasättas. Även Falkman och Lundqvist (2016) menar att företag måste förändra sitt tankesätt för att det ska få någon verklig effekt av standarden. Det föreligger en risk i att företag inte ser de förändringar som krävs inför implementeringen av IFRS 15. Konsekvensen av det blir att IFRS 15 inte får någon effekt då företag fortsätter tillämpa tidigare intäktsstandarder. Det är en gedigen implementeringsprocess som ligger till

grund för fallföretagets prognos över förväntade effekter. Vilket tyder på att de inte har blundat för effekterna av IFRS 15. Trots att fallföretaget inte förväntar sig stora redovisningsmässiga förändringar menar respondent ett och två att det krävs en intern och gemensam uppfattning om vad som ingår i en tillgång eller inte. Detta är i likhet med Lundqvist (2014) som menar att det för en lyckad tillämpning av en redovisningsstandard är avgörande att praktiker förstår den enskilda standarden samt kan identifiera vad en transaktion innehåller.

### **5.2.1 Instruktioner från IASB- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Att IASB vid tidigare implementeringar lämnat bristfälliga instruktioner för implementering och tolkning belyser både Weaver & Woods (2015) och Jermankonwicz & Gornik-Tomaszewski (2006). Respondent tre vittnar om detta då hen menar att implementeringen av existerande intäktsstandard (IAS 11 och 18) misslyckats för att de är korta och otydligt skrivna. Detta är något som bekräftas av bland annat IASB själva i IFRS 15 diskussionspapper. Respondent tre menar att det har gjort det lätt för bolagen att förbise standarden. Det har gjort att existerande intäktsredovisningen präglas mycket av egna bedömningar. Båda respondenterna tre och fyra menar att det vuxit fram en praxis kring tidigare standarder IAS 18 och 11. Respondent tre menar att den framvuxna praxisen inte nödvändigtvis måste vara i enlighet med de IASB syftar till. Därför kan det konstateras att bristande information från normgivaren kan leda till att standarden inte implementeras i enlighet med dess syfte. Barth E och Schipper (2008) anser att det är viktigt att den underliggande ekonomin beskrivs i enlighet med det standarden syftar till för att skapa en transparent redovisning.

Respondent tre menar att IFRS 15 är tydligare skriven vilket gör det svårare för företag att implementera en egen praxis. Däremot återger hen att IASB inte har gett ut några instruktioner eller praktiskt vägledning. Respondent fyra menar att standarden i sig inte är tillräckligt med information inför en implementering. Respondent ett och två tycker att informationen är bristfällig och det krävs mycket tolkningar gällande IFRS 15. De menar att det innebär en stor arbetsbörda att hitta informationen de behöver för en implementering. Om informationen som krävs vid en implementering är svårt att tillgå kan de resultera i att standarden implementeras felaktigt. Weaver och Woods (2015) menar att vägledning och stöd från IASB är en viktig del för att standarden ska implementeras i enlighet med det den syftar till. Trots att IFRS 15 är tydligare skriven saknas instruktioner hur standarden ska tillämpas vilket kan försvåra implementeringsprocessen.

Clor-Proell och Nelson (2005) belyser risken med vägledande exempel utgivna av normgivare. Det kan komma att försämra redovisningskvaliteten vid implementering av nya standarder då redovisare applicerar exempel på situationer de inte är avsedd att beskriva. Respondent ett och två upplever inte att IASB har gett ut mycket stöd och vägledning gällande standarden och de hade önskat mer. Men i enlighet med Clor-Proell och Nelson (2005) resonemang beskriver respondent ett och två att det inte är övertygande om att mer vägledning hade underlättat deras implementering då det är svårt att implementera ett teoretiskt exempel på en komplex organisation. Det tyder på att implementeringsprocessen kräver att företag är pålästa angående standarden för att kunna anpassa den till sin verksamhet.

### **5.2.2 Revisorns roll-En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Fallföretaget vänder sig bland annat till redovisningsbyråer när det stöter på problem. Jermankonwicz & Gornik-Tomaszewski (2006) beskriver att revisorer kan sakna kunskap om standarden vid implementeringsstadiet. Respondent ett, två och tre hävdar att revisorerna i detta fall saknar kunskap då standarden är ny även för dem. Respondenterna ser detta som något naturligt då revisorerna har tillgång till samma information som företagen. Weaver & Woods (2015) menar att bristande kunskap hos revisorer är en stor utmaning vid implementering av en standard. Om inte revisorerna har kunskap för att stödja en implementering kan informationen i redovisningen bli missvisande då den inte är i enlighet med det normgivaren syftar till. Barth E och Schipper (2008) återger att redovisningen inte blir transparent om redovisaren och användaren har olika uppfattningar kring hur poster i den underliggande ekonomin bör beskrivas. Denna risk föreligger om redovisningen inte sker i enlighet med det standarden syftar till. Dock menar respondent fyra att hen med kollegor har kunskapen som krävs för att bidra i projektet att implementera IFRS 15. Hen menar också att det är viktigt att revisorer är involverade i analysen inför implementeringen för att diskutera så att företagen fattar rätt beslut. Även Guerreiro *et al.* (2008) menar att revisorer från "Big four" redovisningsbyråer har en positiv inverkan på redovisningsval vid en implementering.

Brown och Pike (2011) poängterar också vikten av revisorernas kunskap vid en implementering. De ansåg att problem uppstod vid implementering när "the big four" hade olika uppfattningar om hur standarden skulle tolkas. Här föreligger en risk att lika poster behandlas olika vilket enligt Barth och Schipper (2008) försämrar transparensen. Detta är

någonting som respondent tre inte ser som något problem vid implementeringen av IFRS 15. Hen menar att det förs en informell kommunikation mellan byråerna gällande nya standarder samt att ingen byrå skulle ha fördel av att ge ut en annan rekommendation jämfört med en annan byrå.

Det har tidigare krävts stort deltagande från revisorer vid tidigare implementeringar av IFRS standarder i Europa (Hoogendoorn 2006). Respondent tre belyser att revisorn kommer ha en del i ansvaret över hur mycket IFRS 15 kommer öka transparensen. Hen menar att revisorer kan påverka vad de godkänner och hur tydliga de kräver att bolagen skall vara. Lundqvist (2014) menar också att revisorer har en inverkan på hur standarder tillämpas i praktiken, beroende på om de är strikta eller svaga i tillsynen. Respondent fyra tror att revisorer främst kommer ha en påverkan i hur tydliga och omfattande upplysningskraven blir. Därför är det av stor vikt att revisorerna har den kunskap som krävs för att kunna granska eller vägleda redovisningsbeslut.

### **5.2.3 Utbildning- En viktig faktor i implementeringsprocessen**

Respondent tre:s erfarenhet är att de flesta företag börjar med implementeringsprocessen för sent och när de väl börjat är de högt uppsatta medarbetare inom företagen som utbildas och inte de som upprättar redovisningen längre ner i verksamheten. Respondent tre ser i likhet med Zeghal och Mhedhbi (2006) en risk i att implementeringen av IFRS 15 inte får någon effekt eftersom praktikerna i organisationer inte har den kunskap de behöver för att förändra sättet att redovisa. Respondenten menar att det finns en risk i att projektgruppen anser sig redo att implementera IFRS 15 men standarden får ingen effekt då de i lägre delar i organisationen inte förändrar tankesättet och redovisar rätt. Även de bolag respondent fyra har arbetat med har implementeringen än så länge genomförts i projektgrupper och det återstår ett gediget arbete att sprida kunskapen i organisationen. Jermankonwicz & Gornik-Tomaszewski (2006) och Weaver & Woods (2015) menar att det är viktigt att personalen lär sig tänka på ett nytt sätt vid implementeringen av en ny standard. Det krävs för att redovisningen ska bli konsekvent och transparent. Även Carrington *et al* (2015, s.71) anser att det krävs utbildning för att praktiker ska få en gemensam uppfattning av standarden och tillämpa den på ett konsekvent vis.

Fallföretaget har en toppstyrd implementering, däremot är de medvetna om svårigheterna i att föra den kunskap som de besitter kring IFRS 15 i nedåtgående led i organisationen. Fallföretaget beskriver att implementeringen av IFRS 15 fick fart utanför projektgruppen för ungefär ett år sedan. Då började de informera och utbilda redovisningschefer. För att få medarbetarna att börja tänka enligt IFRS 15 ska affärsenheter löpande under året rapportera in en prognos över effekterna från IFRS 15. Trots dessa ansträngningar kan det konstateras att fallföretaget har ett gediget arbete i att utbilda personalen i organisationen framför sig. Falkman och Lundqvist (2016) menar att utbildning av praktiker är avgörande för att IFRS 15 ska ge några effekter. Tankesättet hos praktiker måste förändras för att praktiken ska stämma överens med teorin. Fallföretagen är medvetna om svårigheten som väntar i att få praktiker längre ner i organisationen att förstå och de ser det som en av de stora utmaningarna i implementeringsprocessen. Weaver och Woods (2015) anser också att kunskap är en av de största utmaningarna vid en implementeringsprocess. Även om fallföretaget inte tror att intäktsredovisningen kommer förändras mycket ser de en betydelse i att alla förstår hela processen och dess påverkan på redovisningen. De har lagt ner ett gediget arbete med att tolka IFRS 15 och därifrån kommit fram till att de redan redovisar på ett liknande sätt idag.

Respondent tre belyser utmaningen i att få medarbetarna att lära sig att tänka intäktsredovisning genom IFRS 15 och glömma processer som tillämpades med tidigare IAS 18 och 11. Respondent tre menar att det finns en risk att redovisare använder IFRS 15 ovanpå de processer som används vid IAS 18 och 11, detta leder till att IFRS 15 inte används på rätt sätt. Då utformningen av kundavtal kommer påverka företagets prestationsåtaganden poängterar respondent tre också vikten i att personerna som upprättar avtalen lär sig tänka på effekterna av IFRS 15. Därför kan det konstateras att IFRS 15 kräver att personal i företagets alla olika nivåer utbildas för att tillämpningen av standarden ska bli likt dess syfte.

#### **5.2.4 Resurser- En kritisk faktor i implementeringen som påverkar transparensen**

Weaver och Woods (2015) nämner att företag har svårt att se de konsekvenser som en standard kommer att ha på redovisningen och därför sätter de inte av de resurser och planering som krävs. Även Hoogendoorn (2006) anser att många gör en missbedömning gällande tid och resurser vid implementering. Detta resonemang förstärks ytterligare av respondent tre som ser att många företag inte tar den nya standarden på allvar. Hen menar att tankar kring implementeringsprocessen skulle kommit igång i januari 2016 och hens uppfattning är att många bolag ligger efter. Respondent fyra ser också att det höga kostnaderna kan resultera att

företagen inte gör en fullständig implementering. Hen menar att det krävs mycket arbete att sätta sig in i all information och skapa förståelse. Därför kan det konstateras att resurser är en viktig faktor vid implementeringen av en ny standard. Weaver och Woods (2015) menar att företagsledningen kan se redovisningen som en last vilket leder till att det är ovilliga att ge de resurser som krävs för en lyckad implementering. Respondent ett och två menar att ledningen i fallföretaget har varit väldigt medvetna om att IFRS 15:s implementeringsprocessen är resurskrävande. Respondenterna anser att de har de resurser som krävs till sitt förfogande.

Brown och Pike (2011) menar att en implementering av IFRS kräver en förändring av IT system. Samtliga respondenter belyser också vikten av IT vid implementeringen. De förutspår att det kommer kräva mycket resurser att anpassa IT systemen till IFRS 15. Respondent ett och två nämner att upplysningskraven kräver att mycket information vilket detta ställer krav på interna IT system klarar detta informationsflöde. Även Falkman och Lundqvist (2016) återger att IT system kan behöva anpassas till de omfattande upplysningskraven. Respondent tre och fyra menar att en IT lösning där avtal kan delas upp kommer att krävas. Det kan därför konstateras att det krävs att företag sätter av mycket resurser till implementeringen av IFRS 15. Detta krävs för att standarden ska implementeras i enlighet med dess syfte och uppnå den förväntade förbättringen i transparensen.

## 6. Slutsats

---

*I detta avsnitt presenteras de slutsatser som teorin, empirin och analysen bidragit till. Dessutom redogörs förslag på vidare forskning*

---

I studien identifieras det att IFRS 15 teoretiskt sätt förväntas öka transparens i intäktsredovisningen. Standarden väntas öka transparensen då företag ska urskilja prestationsåtaganden på ett tydligare sätt och intäkter kommer delas upp i fler poster vilket ger en tydligare bild över hur företaget tjänar sina pengar. Utöver det förutspås det att upplysningskraven förbättrar transparensen då de tydliggör för användaren vilka bedömningar som gjorts. Dessa faktorer upplevs förbättra begripligheten i de finansiella rapporterna samt beskriva den underliggande ekonomin. Studien identifierar att det finns utmaningar i femstegsmodellen som företagen måste lära sig hantera för att erhålla de förväntade positiva effekterna av IFRS 15. Det största utmaningarna i femstegsmodellen förväntas ligga i steg två där de olika prestationsåtagandena i ett avtal ska urskiljas samt i steg fyra när transaktionspriset ska bestämmas.

I studien identifieras det tre komponenter som förväntas har en påverkan på om IFRS 15 ökar transparensen även i praktiken. Komponenterna som identifieras är tolkningsutrymmet i standarden, nationella miljöer samt implementeringsprocessen. Studien ger indikationer på att IFRS 15 kommer kräva mycket tolkningar. Tolkningsutrymmet kan påverka IFRS 15:s bidrag till en transparent redovisning positivt och negativt. Det möjliggör för redovisaren att tolka och anpassa standarden för att spegla företagets transaktioner på mest lämpliga sätt vilket ger en transparent redovisning. Det finns även en risk att tolkningsutrymmet gör att företag redovisar liknande transaktion på olika sätt vilket inte skapar en transparent redovisning. Studien ger också indicier på att IFRS 15 kan tolkas på olika sätt mellan länderna. Det finns faktorer i den nationella miljön som kan påverka hur standarden tolkas och tillämpas vilket påverkar transparensen negativt. Fallföretaget har hanterat det internt genom att ta fram redovisningsguider som följs av koncernens bolag i hela världen. Sist identifieras det att implementeringsprocessen förväntas påverka om IFRS 15 bidrar till en ökad transparens. En väl utförd implementering av IFRS 15 krävs för att teorin ska stämma överens med praktiken. Utifrån våra intervjuer kan vi se indikationer på att bristande implementering av standarden gör att företag inte uppfattar de förändringar som standarden kommer kräva. Konsekvenserna blir att företag tillämpar IFRS 15 ovanpå tidigare rutiner och inte i enlighet med IASB:s syfte.



Fallföretaget anser sig inte bli speciellt påverkade av den nya intäktstandarden. De har dock kommit fram till det genom ett gediget analysarbete och implementeringsprocess vilket ger trovärdighet. Vi har i studien valt att studera implementeringsprocessens påverkan på transparensen mer ingående. Det urskiljs fyra faktorer som är viktiga vid implementeringen av IFRS 15 och i sin tur påverkar transparensen. De faktorer som identifieras är informationen från IASB, revisorer, utbildning och resurser.

Den första faktorn som förväntas påverka implementeringen är omfattningen av instruktioner från normgivaren. Studien visar indikationer på att instruktionerna och vägledningen från IASB är begränsad vilket kan resultera i att praktiken skiljer sig från teorin. Fallföretaget har fått avsätta mycket tid och resurser för att tolka och förstå IFRS 15. Tidigare studier fastslår att de begränsningar kan resultera i att standarden inte tillämpas i enlighet med dess syfte.

Den andra faktorn som förväntas påverka implementeringen är revisorns stöd i processen. I studien identifieras antydning att revisorer inte besitter kunskapen som krävs för att vägleda företag i implementeringen av IFRS 15. Fallföretaget har till viss del tagit hjälp av revisorer men de har inte varit en avgörande faktor i implementeringen. Revisorerna påverkar också tillämpningen och transparensen genom vad de godkänner och hur strikta de är vid granskning.

Utbildning av personal är en annan viktig faktor i implementeringsprocessen. Bristande kunskap och förståelse är en av de stora anledningarna till att praktiken skiljer sig från teorin, vilket i sin tur gör redovisningen missvisande för användare. Studien visar indikationer på att implementeringen av IFRS 15 är toppstyrd och det kvarstår ett omfattande arbetet i att utbilda personal längre ner i organisationen. Fallföretaget har utmaningen i att utbilda personalen längre ner i organisationen framför sig.

Hur mycket resurser företag avsätter till en implementering är den sista faktorn som påverkar implementeringen och i sin tur transparensen. Studien visar indicier på att implementeringen av IFRS 15 kommer bli en resurskrävande process. Främst kommer nya IT system kräva resurser. Risken är att företag inte är beredda att betala de höga kostnader som krävs vilket gör att standarden inte implementeras fullt ut. Fallföretaget upplever att de har tillgång till de resurser som krävs för en väl genomförd implementeringsprocess.

Sammanfattningsvis visar studien att IFRS 15 teoretiskt sett förväntas att ha en positiv inverkan på transparensen. Det identifieras fyra viktiga komponenter i implementeringsprocessen som påverkar om praktiken kommer stämma överens med teorin. Fallföretaget har haft en utförlig implementeringsprocess där de lagt mycket tid och resurser på att förstå och införa standarden. Dock kvarstår en stor utmaning för företaget, då implementeringsprocessen varit väldigt toppstyrd kvarstår utmaningen i att utbilda alla praktiker i den stora koncernen.

### **6.1 Studiens bidrag och begränsning**

Studien identifiera att IFRS 15 ur ett företagsperspektiv förväntas bidra till ökad transparens i redovisningen och att det finns fyra komponenter i implementeringsprocessen som påverkar det i praktiken. Studien har tydliggjort relationen mellan transparens och implementeringsprocessen vilket bidrar till en grund för fortsatt forskning. Då undersökningen ser på transparens ur ett företagsperspektiv är studien också ett bidrag till tidigare forskning av transparens. Genom intervjuer med centrala nyckelpersoner har olika faktorer som bedöms påverka implementeringen av IFRS 15 erhållits. Denna kunskap kan vara ett bidrag till den fortsatta implementeringsprocessen och i bästa fall bidra till ett bättre utfall. Det ges även ett bidrag till kunskap kring implementering av framtida standarder.

Studiens begränsningar ligger främst i avgränsningen till ett fallföretag och få intervjuer. En studie med ett större antal företag och fler respondenter skulle ge bättre möjlighet till att se likheter och skillnader i uppfattningar och bedömningar av IFRS 15 och dess förväntade påverkan på transparens. Studien visar inte hur verkligheten ser ut i alla företag utan ger enbart en inblick i hur det kan se ut. Det studeras enbart en standard vilket kan begränsa generaliseringen av studiens resultat. Dessutom har IFRS 15 inte börjat gälla än vilket gör att vår empiri bygger på förväntningar och spekulationer. I vår studie förlitar vi oss på att de respondenter vi intervjuat talar sanning. Om respondenterna förtäljer sanning är dock ingenting vi kan kontrollera.

## **6.2 Förslag på vidare forskning:**

Då denna studie utförs innan implementeringsdatumet hade en studie efter implementeringen varit av intresse. Detta då det finns mer konkreta svar på för- och nackdelar med den nya intäktstandarden, till skillnad från dagens läge som består av mycket spekulationer. Det skulle vara intressant att följa upp vår studie efter implementeringen och inkludera samma respondenter. Då hade de förväntningar och spekulationer som presenterats i denna rapport kunnat jämföras med det faktiska utfallet. Studier som analyserade likheter och skillnader i implementering av IFRS 15 inom olika branscher och i företag av olika storlekar skulle vara av intresse liksom att rikta in sig på en specifik bransch och studera hur den påverkats av den nya standarden. Till sist bör studier genomföras som inriktar sig på hur kreditgivare och aktieinvestorer uppfattar förändringar, förbättringar och ev försämringar av den nya redovisningsstandard.

## Referenslista:

### Artiklar:

Baker, C R & Hayes, R (2005) The Enron Fallout: Was Enron an Accounting Failure? *Managerial Finance* 31 (9) 5

Barth, M. E, Landsman, W. R & Lang, M. H (2008) International Accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research* 46(3) 467-497

Barth E, M & Schipper, K.(2008) Financial reporting transparency. *Journal of accounting, auditing and finance* 23(2) 173-189

Barth E, M., Konchitchki, Y & Landsman, W R (2013) Cost of capital and earnings transparency. *Journal of Accounting and Economics* 55 206–224

Brown, William C; Pike, Byron J (2011) Questions That Must Be Addressed for a Successful IFRS Implementation. *Information Systems Audit & Control Association* 3 17-23

Buschman, R.M., Piotroski, J.D & Smith, A.J., (2003) What determines corporate transparency. *Journal of Accounting Research* 42(2) 207-250

Bushman, R.M & Smith, A.J., (2003) Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *FRBNY Economic Policy Review* 9 (1) 65-87

Beneish, D Messod., Yohn Lombardi, Teri (2008) Information friction and investor home bias: A perspective on the effect of global IFRS adoption on the extent of equity home bias. *J. Account. Public Policy* 27 433–443

Daske, H., Hail, L., Leuz, C & Verdi, R.(2008) Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the economic Consequences. *Journal of Accounting Research* Vol 46 (5) 1085-1142

Dechow, P., Ge, W & Schrand C. (2010) Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics* 50(2-3) 344–401

Guerreiro, M., Lima Rodrigues, L & Craig, R., 2008. The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum* 32, 75–88.

Fearnley, N & Gray, S (2015) "National institutional factors and IFRS Implementation in Europe: The case of investment property companies", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 23 (3) .271-288

Healy, P.M & Wahlen, J.M (1999) A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *American Accounting Association*, 13(4) 365-383

Hoogendoorn, Martin.(2006) International Accounting Regulation and IFRS Implementation in Europe and Beyond – Experiences with First time Adoption in Europe. *Accounting in Europe*, Vol. 3,

Jeanjean, T & Stolowy, H. (2008) Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6) 480- 494

Jermakowicz, E.K & Gornik-Tomaszewski, S. (2006) Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 15 (2) 170–196.

Khondkar, E., Kim, T & Rutledge, R. W. (2016) The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry-Specific Reporting? *Journal of Corporate Accounting & Finance* 27(6) 43-48

Lundqvist, P.(2014) Tillämpning av redovisningsnormer, Intäkter och avsättningar. Bokförlaget BAS. (Doktorsavhandling) Diss. Göteborg: Handelshögskolan via Göteborgs universitet URL [[https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/37010/1/gupea\\_2077\\_37010\\_1.pdf](https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/37010/1/gupea_2077_37010_1.pdf)]

Nelson, W M. & Clor-Proell, S. (2005) Accounting Standards, Implementation Guidance, and Example-Based Reasoning. *Journal of Accounting Research* 45 (4) 699–730

Northcott, D & Parker, D (2016) Qualitative generalising in accounting research: concepts and strategies *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 26 (6) p 1100-1031

Wagenhofer, A. (2014) The role of revenue recognition in performance reporting, *Center for Accounting Research, University of Graz, Universitaetsstrasse*, 44(4) 349-379

Weaver, L & Woods, M. (2015) The Challenges Faced by Reporting Entities on Their Transition to IFRS -A Qualitative Study. *Accounting in Europe*, 12 (2) 197-221

Zabihollah, Rezaee., (2002) Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting* 16 277–298

Zeghal, D & Mhedhbi, K. (2006)An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting* 41 373–386

### **Tidningsartiklar**

Anjou, U (2014) IFRS 15 – Revenue from contracts with customers – Framtidens intäktsredovisning är här! *Balans* <http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/IFRS15-Revenue-from-contracts-with-costumers.pdf>

Falkman, P., Lundqvist, P. (2016) Paradigmskifte inom redovisningen. *Balans* 25 april <http://www.tidningenbalans.se/fordjupning/paradigmskifte-inom-redovisningen/>

Falkman, P., Lundqvist, P. (2016) Implementering av IFRS 15 *Balans* 26 april  
<http://www.tidningenbalans.se/fordjupning/implementering-av-ifrs-15-utokade-upplysningskrav/>

Yorke, H. (2016) Rolls-Royce faces uncertainty over new profit reporting standards. *The Telegraph* 16 November [<http://www.telegraph.co.uk/business/2016/11/16/rolls-royce-upbeat-despite-mixed-outlook/> ]

### **Böcker:**

Alvesson, M., Skoldberg, K., (2014) *Tolkning och reflektion- Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur

Björklund, M., Paulsson, U.,(2012) *Seminarieboken*. Lund: Studentlitteratur

Bryman, A., Bell, E. (2015). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber

Carrington,T., Catusus, B., Eklöv, Alander, G., Johed, G., Lundqvist, P., Marton, J., Runesson,E. (2015) *IFRS Dilemman och utmaningar*. Lund: Studentlitteratur

Marton, J., Lundqvist, P., Pettersson, A.(2016), *IFRS- i teori och praktik*, 4 uppl, Lund: Studentlitteratur

Sohlberg, P., Sohlberg, B., *Kunskapens former-Vetenskapsteori och forskningsmetoder* (2014) Stockholm: Liber

Ejvegård, Rolf. (2009). *Vetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur

Thuren, Torsten. (2013) *Vetenskapsteori för nybörjare*, 2:6 uppl. Stockholm: Liber

### **Elektroniska länkar**

Deloitte (2017) *Revenue Recognition*. URL:

<https://www.iasplus.com/en/projects/completed/revenue/revenue-recognition> [2017-05-03]

Deloitte (2017) *Revenue from Contracts with Customers*. URL  
<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15> [2017-05-03]

EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) (2005).  
*Achieving Consistent Application of IFRS in the EU: A discussion paper*.  
<https://www.efrag.org/Activities/43/Consistent-Application-of-IFRS---EFRAG-Discussion-Paper#> [2017-05-14].

FARonline (2017) *IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder*. URL:  
<http://www.faronline.se/Dokument/I/ifrs0015/?query=IFRS+15> [2017-03-26]

International Accounting Standard Abroad (2008) *DISCUSSION PAPER: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. [http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/DP\\_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf](http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/DP_PreliminaryViewsRevenueRecognition1208.pdf) [2017-05-25]

IFRS 15 (2017) *Revenue from Contracts with Customers: Implementation*. URL  
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IFRS-15-Implementation/Pages/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-Implementation.aspx> [2017-05-03]

IFRS (2008) *Snapshot: Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. URL: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Discussion-Paper/Documents/SnapshotRevenueRecognition.pdf> [2017-05-03]

PwC (2014) *Fratidens intäktsredovisning är är! IFRS 15-revenue from contracts with customers*. URL: <http://www.pwc.se/sv/redovisning/framtidens-intaktsredovisning-ar-har-ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.html> [2017-04-01]



## Frågor till representanter från en redovisningsbyrå:

- Vad arbetar du med och vad är din position?
- På vilket sätt är ni delaktiga i företagets implementeringsprocess? Stöd, utbildar?
- Hur uppfattar du att instruktionerna från IASB kring den nya standarden har varit?
- Vilka delar ser du är mest problematiska i förberedelserna inför IFRS 15? ( Hur hanterar och förbereder ni er för problem? Vilka problem är mest aktuella? Vem diskuterar ni problem med? )
- Finns de några återkommande stora frågor som ni får från företagen, vilka är de vanligaste frågorna?
- Anser ni att ni har svar på de frågor som företagen har?
- Vad är din uppfattning om företagets utbildning av personal och hur förberedda de är?
- Ser du att det finns någon stor förändringen som krävs i tankesättet kring intäktsredovisning?
- Kommer den nya standarden kräva mer arbete i den löpande verksamheten? (Hur varför och till vem? Finns alternativa lösningar?)
- Vilka positioner på företagen är det som är mest involverade i implementeringen? Hade du önskat att de va andra?
- Har du någon uppfattning om ledningens deltagande och inställning?
- Vad anser du är det mest resurskrävande delen i implementeringen? Finns medvetenhet kring detta?
- Hur ser du att företag ligger till i förberedelserna?
- I vilken omfattning har system anpassats, exempelvis faktureringsystem mm?
- Vad är din syn på den nya standarden?
- Var ser ni för fördelar med den nya standarderna i jämförelse med de nuvarande standarderna.
- Vad ser ni för problematik med IFRS 15?

- Största utmaningen i implementeringen?
- Något annat du vill uppmärksamma i implementeringen?
- Tror du användaren av de finansiella rapporterna kommer att få en bättre uppfattning av verksamheten genom IFRS 15? Tror du och på vilket sätt i så fall att den kommer påverka transparens?
- Hur tror du det kommer se ut inom företaget? Kommer ledningen ha bättre/sämre insyn?
- Kommer informationsasymmetrin minska?
- Hur ser du på det bedömningsutrymme som ges i standarden? Positivt negativt?
- Hur ser du på att bedömning utrymmen kan påverka de som har incitament att påverka redovisningen?
- Vad tycker du om upplysningskraven? Är de tillräckliga? Kommer de bli lättare att bedöma om ledningen försökt påverka redovisningen?
- Ser du att implementeringen och tolkningar av IFRS 15 kan skilja mycket mellan länder?
- Tror du att IFRS 15 kommer att underlätta för användaren?
- Ger IFRS 15 bättre instruktioner och vägledning än tidigare intäkt standards?
- Vad tror du den största förändringen i tankesättet kring intäcksredovisning krävs för att på effekt av den nya standarden?
- Svåraste med IFRS 15 femstegs modell?
- Hur ser du på balansen informations disponeringen i årsredovisningar?
- Varför är det viktigt med transparens i redovisningen?
- Vad ger transparent redovisning för effekter?
- Tror du att ni som granskande revisorer kommer ha en påverkan över hur stor förändring det blir och hur mycket transparensen förbättras?

## Frågor Fallföretag:

- Kort om dig själv och ditt arbete?
- Hur ser redovisningen ut? Utländska bolag som rapporterar eller sker redovisningen i Sverige?
- Hur har planeringen sett ut inför implementeringen av IFRS 15?
- När började ni arbetet kring IFRS 15? Hur ser arbetet ut? Vilka deltar?
- Har ni satt in extra resurser för förberedelserna och implementeringen?
- Hur har ni fått information kring den nya standarden och hur den ska implementeras?
- Vem vänder ni er till vid problem?
- Har revisorer och konsulter kunnat svara på era frågor?
- Anser ni att informationen från IASB har varit tydlig och tillräcklig?
- Finns vägledande exempel från IASB som ni kan använda er av?
- Hur har personalen blivit instruerade? Utbildning, nya manualer?
- Vad är den största förändringen som kommer krävas i deras sätt att tänka kring intäktsredovisning?
- Hur medvetna är ledningen om de arbetet som behövs läggas ner? Är de delaktiga i arbetet?
- Kommer ni behöva se över era interna system och uppdatera dessa?
- Har ni gjort några förändringar i IT system?
- Har ni ändrat mycket på rutiner?
- Vad är det som kräver mest resurser?
- Kommer IFRS 15 kräva att ni samlar mycket ny information?
- Hur anser ni att implementeringsprocessen har gått än så länge?
- Vad ser ni för hinder som kan påverka utkomsten?

- Ser ni att det kommer krävas någon stor förändring i tankesättet kring intäktsredovisning?
- Vad tror ni de största förändringarna kommer vara?
- Har ni sett några indikationer på att resultatet kommer förändras mycket? Har ni gjort någon bedömning om hur stora effekterna kommer bli?
- Ser ni att IFRS 15 kommer göra att redovisningen speglar verksamheten på ett annat sätt?
- Kommer ledningen få bättre eller sämre insyn?
- Kommer IFRS 15 ge en mer verklighetsbaserad uppfattning av verksamheten?
- Tror ni att IFRS 15 kommer förbättra för användaren?
- Hur ser ni på de upplysningskrav som följer? Ser ni att de kommer avspegla er verksamhet bäst och va fördel för användaren?
- Ser ni att IFRS 15 kommer förändra bedömnings utrymmet vid redovisning?
- Ser ni att IFRS 15 ger bättre instruktioner och vägledning än tidigare standards?
- Redovisa intäkten enligt fem steg? Var ser ni att största förändringen ligger? Vad blir svårast?
- Har ni gjort någon bedömning om hur stora effekterna kommer bli?

### **Kompletterande frågor**

- Hur ser du på balansen informations disponeringen i årsredovisningar?
- Varför är det viktigt med transparens i redovisningen?
- Vad ger transparent redovisning för effekter?
- Tror du att ni som granskande revisorer kommer ha en påverkan över hur stor förändring det blir och hur mycket transparensen förbättras?



