

IFRS 15 – Intäkter från avtal med kunder

**En kvalitativ studie om
implementeringsprocessen av den nya
intäktsstandarden**

Av: Angelica Brorson och Linda Olsson

Handledare: Bengt Lindström och Jurek Millak
Södertörns högskola | Institutionen för Samhällsvetenskaper
Kandidatuppsats 15 hp
Företagsekonomi | Höstterminen 2016



SÖDERTÖRNS HÖGSKOLA | STOCKHOLM
sh.se

Förord

Vi vill börja med att tacka våra respondenter som tog sig tid att delta i vår studie och besvara våra intervjufrågor. Med hjälp av ert empiriska bidrag har vår studie varit genomförbar.

Vi vill även rikta ett stort tack till våra handledare, Bengt Lindström och Jurek Millak, för deras råd och vägledning under studiens gång samt tacka opponentgrupperna för deras synpunkter och konstruktiva kritik på vår uppsats.

Trevlig läsning!

Stockholm, 18 April 2017

Angelica Brorson

Linda Olsson

Abstract: IFRS 15 - A qualitative study regarding the implementation process of the new revenue recognition standard

Date: 2017-04-18

Level: Bachelor thesis in Business Administration, 15 ECTS

Authors: Angelica Brorson och Linda Olsson

Tutor: Bengt Lindström och Jurek Millak

Research questions:

What does the new revenue recognition standard mean for the financial reporting of the organization?

What impact will the five-step model have on the companies?

What problems and difficulties will the companies encounter during the implementations process and how do they handle them?

Purpose:

This study aims to widen the knowledge of the implementation process of IFRS 15. By analyzing how companies in different industries handles and work with the new revenue recognition standard before enters into force. This contributes to a greater understanding of the standards effects on the accounting.

Method:

In this study we used a qualitative research in terms of semi-structured interviews. Four companies and one accounting specialist has been interviewed. Four of the interviews were conducted by phone and the fifth was conducted in person. The collected primary data was analyzed by using the data presented in the theoretical framework.

Conclusion:

The interpretation/result of IFRS 15 is that companies need to make a solid preparatory work in order to gain comprehension regarding its incomes and to cater the rise in informational requirements. The impact of the new revenue recognition standard varies among companies, and industry affiliation and business models are two of the crucial factors determining the impact.

Sammanfattning: IFRS 15 – En kvalitativ studie om implementeringsprocessen av den nya intäktsstandarden

Datum: 2017-04-18

Nivå: Kandidatuppsats i företagsekonomi, 15 hp

Författare: Angelica Brorson och Linda Olsson

Handledare: Bengt Lindström och Jurek Millak

Forskningsfrågor:

Vad innebär den nya intäktsredovisningen för företagens finansiella rapportering?

Hur påverkas företagen av fem stegsmodellen?

Vilka problem och svårigheter stöter företagen på i implementeringsprocessen av IFRS 15 och hur hanteras dessa?

Syfte:

Denna studie syftar till att bredda kunskapen om företagens implementering av IFRS 15. Genom att undersöka hur företag inom olika branscher hanterar och arbetar med den nya redovisningsstandarden innan ikraftträdandet. Detta bidrar till en ökad förståelse kring standardens effekter på redovisningen.

Metod:

I studien har vi utgått ifrån en kvalitativ forskningsmetod i form av semistrukturerade intervjuer. I studien har fyra företag intervjuats samt en redovisningsspecialist som är specialiserad mot IFRS och K3. Fyra av intervjuerna genomfördes via telefon medan den femte genomfördes vid ett personligt möte. Den insamlade primärdatan analyserades med hjälp av den data som presenteras i den teoretiska referensramen.

Slutsats:

IFRS 15 innebär att företagen måste göra ett grundligt förarbete för att få en förståelse för sina intäkter och kunna tillgodose de utökade upplysningskraven. Olika företag påverkas olika mycket av den nya intäktsstandarden och branschtillhörighet och affärsmodell är två avgörande faktorer.

Förkortningslista

ESMA - The European Securities and Markets Authority

EU - Europeiska Unionen

IASB - International Accounting Standards Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IFRS - International Financial Reporting Standard

TRG - Transition Resource Group for Revenue Recognition

US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles in the United States

Innehållsförteckning

1 Inledning	1
1.1 Bakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion	2
1.3 Forskningsfrågor	3
1.4 Syfte	3
1.5 Avgränsning.....	4
2 Metod	4
2.1 Undersökningsmetod	4
2.2 Tillvägagångssätt	4
2.2.1 Litteratursökning.....	4
2.2.2 Datainsamling av primärdata	5
2.3 Urval.....	6
2.4 Tillförlitlighet och validitet i kvalitativ forskning	6
2.4.1 Trovärdighet.....	7
2.4.2 Pålitlighet	7
2.5 Metodkritik.....	7
3 Teoretisk referensram	8
3.1 IASB.....	8
3.2 Föreställningsram.....	10
3.3 IFRS 15	11
3.4 Skillnader mellan den nuvarande och nya intäktsstandarden	14
3.5 Implementering	16
3.6 Nyinstitutionell teori	16
3.8 Tidigare forskning.....	17
4 Empiri.....	19
4.1 Intervju med redovisningsspecialist.....	19
4.1.1 Presentation av respondent.....	19
4.1.2 Företagens implementeringsprocess och förändringsarbete	19
4.1.3 Problem och svårigheter för företagen i förändringsarbetet	20
4.1.4 Företagens syn på fem stegsmodellen.....	20
4.1.5 Företagens utökade upplysningskrav	21
4.2 Redogörelse av intervjuer med fallföretagen	22
4.2.1 Presentation av fallföretagen.....	22
4.2.2 Presentation av respondenter	22
4.2.3 Utbildning	23
4.2.4 Implementering IFRS 15.....	24

4.2.5 Fem stegsmodellen.....	29
4.2.6 IFRS 15s påverkan på företagens system och processer.....	34
4.2.7 Utökade upplysningskrav.....	35
4.2.8 Problem och svårigheter under implementeringsprocessen.....	36
5 Analys	39
6 Slutsats	50
7 Källförteckning	51

Bilaga 1 - Intervjuguide till företag

Bilaga 2 - Intervjuguide till redovisningsspecialister

1 Inledning

I detta kapitel presenteras studiens bakgrund. Inledningsvis ges en övergripande bild av ämnet och därefter arbetas en problemdiskussion fram som i sin tur leder fram till studiens syfte och forskningsfrågor.

1.1 Bakgrund

Intäkterna är ofta en av de största posterna i ett företags finansiella rapportering och när externa intressenter vill granska företagens utveckling och presentation brukar intäktsposten vara av stort intresse. Det har funnits flera skandaler i företag där intäktsposten har varit problematisk. Exempelvis i Sverige fanns Prosolviaskandalen och i USA fanns Enronskandalen, i dessa fall har skandalen kunnat kopplas samman till intäktsredovisningen. Prosolviaskandalen innebar att det uppstod frågetecken kring företagets avtal, fakturor och leveranser. Främst hur de hanterade returnerade varor. Enronskandalen innebar att de hade intäkter och tillgångar i sin koncern medan skulder och kostnader som fanns i koncernen inte redovisades. Företagen lyckades i dessa fall att visa upp en positivare bild av företagets resultat. Problemen har inte bara funnits i dessa två fall utan de finns flera företag där det bekräftats att redovisningen av intäkterna har varit problematiska. På grund av detta valda IASB och FASB att samarbeta i ett projekt gällande en ny intäktsstandard. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

En till anledning att IASB och FASB startade projektet av den nya intäktsstandarden var att låta företagen utveckla sina affärer, attrahera nya kunder samt vara uppdaterade på den nya marknaden. Företagens affärer har utvecklats genom att det idag finns tjänster som är immateriella tillgångar, även paketeringar med varor och tjänster som har till syfte att kunderna ska få en helhetslösning och att försäljningen kan ske med hjälp av finansieringslösningar. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

Detta leder oss till den nya intäktstandarden som för första gången publicerades den 28 maj 2014 efter flera års arbete, standarden kallas IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers. Den nya intäktsstandarden träder i kraft 1 januari 2018 och ersätter dagens normer IAS 11 Entreprenadavtal, IAS 18 Intäkter samt tolkningsmeddelanden SIC 31 Intäkter – bytestransaktioner som avser reklamtjänster, IFRIC 13 Kundlojalitetsprogram, IFRIC 15 Avtal om uppförande av fastighet och IFRIC 18 Överföringar av tillgångar från kunder. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

Målet med den nya intäktsstandarden är att ta fram ett *”begreppsmässig stringent inom området samt att skapa en generell standard och därigenom försöka undvika branschspecifika lösningar”*. IFRS 15

kommer ha en ny utformning, en annan struktur och grund än dagens intäktsredovisning. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

1.2 Problemdiskussion

Genom att diskutera med de som arbetar med revision, redovisning och som controllers fick vi tidigt en uppfattning av att IFRS 15 är något som kommer att förändra intäktsredovisningen. Artiklar ur Tidningen Balans och andra källor har fokuserat utifrån vad revisorer, redovisningsspecialister och IASB tänker gällande den nya intäktsstandarden. Det finns få uttalanden från företag och vad de anser om den nya intäktsstandarden. Genom att granska hur arbetet har utförts innan standarden träder i kraft, vill vi belysa effekterna av implementeringsprocessen av IFRS 15. Detta kommer vi att utreda i denna studie.

Lundqvist (2014) beskriver ett antal faktorer som är viktiga när företagen ska tillämpa en ny redovisningsstandard. En av faktorerna är att det innebär en ny inläring och att detta kan ta lång tid, eftersom man behöver analysera vad standarden kommer att innebära och sedan anpassa det och implementera det i företaget. Det kan också innebära att man behöver ändra sitt synsätt på hur man redovisar. Utifrån detta inser man att IFRS 15 kommer att innebära en förändring som kommer att beröra flera människor i organisationen och förändra deras tankesätt gällande intäkterna. (Lundqvist, 2014)

Införandet av den nya intäktsstandarden kommer att innebära att det blir en omställning för de företag som redovisar enligt IFRS. De kommer främst att behöva se över, analysera de befintliga avtalen, system och processer (Tidningen Balans, 2016). ESMA (2016) säger i sitt offentliga uttalande att det är viktigt att implementeringen av IFRS 15 utförs så att kvalitén på intäktsstandarden är enhetlig och håller en hög standard. Främst för att den nya standarden har ett syfte som främst belyser att de som använder den finansiella rapporteringen ska begripa *”intäktens karaktär, storlek och tidpunkt, vilka osäkerheter och kassaflöden som är förknippade med avtalen med en kund”* (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

När IASB arbetar fram en ny standard brukar processen för att ta fram en ny standard, från projektförslag, diskussionspapper, vidare till utkast fram till det slutgiltiga utkastet pågå i cirka 1,5 år – 2,5 år (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016). Arbetet med IFRS 15 påbörjades år 2002 och det slutgiltiga dokumentet släpptes år 2016. Detta innebär att det tog cirka 14 år att ta fram det slutgiltiga utkastet till den nya intäktsstandarden (IFRS, 2016). Första datumet för ikraftträdandet var 1 januari

2017, detta blev framflyttat till 1 januari 2018. Det blev framflyttat efter förslag från TRG (Transition Resource Group for Revenue Recognition), de kom då fram till att det krävdes förtydliganden och simplificeringar av standarden för att kunna stödja implementeringen för företagen eftersom de vill ge flera kommentarer på standarden och även hjälpa till med att förenkla implementeringen för företag (IFRS, 2015). PwCs redovisningsspecialister (PwC, 2015) har uttalat sig gällande senareläggandet av IFRS 15. De förklarar att standarden är en mer omfattande och övergripande standard än tidigare, eftersom det är en standard som kommer kräva mer tid och kraft av företagen för att hinna i mål. Därför behöver företagen arbeta med IFRS 15 för att inte halka efter med implementeringen av standarden. Det medför att företag behöver komma till insikt om att den nya intäktsstandarden kommer att förändra det grundläggande synsättet för intäktsredovisning (PwC, 2015). Främst när det handlar om avtalen med kunderna och de utökade upplysningskraven. IFRS 15 ställer nya krav på företagets intäktsredovisning (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

Huruvida företagen lyckas med att implementera IFRS 15 enhetligt och att hålla en hög standard är avgörande för att uppnå det som förväntas i den finansiella rapporteringen av intäktsstandarden (ESMA, 2016). Företagen kommer då ha möjlighet att bidra med att uppnå den harmonisering globalt som man vill uppnå med IFRS. Därför är det av stor betydelse för hur företagen implementerar den nya redovisningsstandarden och de tillägg som kommer att ingå i den nya standarden (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

1.3 Forskningsfrågor

- Vad innebär den nya intäktsredovisningen för företagets finansiella rapportering?
- Hur påverkas företagen av fem stegsmodellen?
- Vilka svårigheter och problem stöter företagen på i implementeringsprocessen av IFRS 15 och hur hanteras dessa?

1.4 Syfte

Denna studie syftar till att bredda kunskapen om företagets implementering av IFRS 15. Genom att undersöka hur företag inom olika branscher hanterar och arbetar med den nya redovisningsstandarden innan ikraftträdandet. Detta bidrar till en ökad förståelse kring standardens effekter på redovisningen.

1.5 Avgränsning

I denna studie har vi valt att avgränsa fyra företag som idag arbetar med implementeringsprocessen och för att få en bredare bild av hur implementeringen ser ut hos olika företag har vi även valt att intervjua en redovisningsspecialist.

2 Metod

I metodkapitlet redogörs och motiveras val av metod och studiens tillvägagångssätt.

2.1 Undersökningsmetod

I vår studie har en kvalitativ forskningsmetod använts. En kvalitativ forskning förknippas med att fokusera mer på ord än på kvantifiering vid insamling och analys av data. (Bryman och Bell 2013)

Valet av forskningsmetod grundar sig i studiens syfte. I och med att IFRS 15 inte träder i kraft förens den 1 januari 2018 finns det i dagsläget ingen kvantitativ data att inhämta från företagens årsredovisningar. För att vi som författare skulle ha en möjlighet att få en inblick i företagets implementeringsprocess samt ta del av organisationens tankar kring IFRS 15 var en kvalitativ metod bäst lämpad för studien. En nackdel med den kvalitativa metoden är att genomförandet av intervjuer både är resurs- och tidskrävande (Denscombe 2016).

2.2 Tillvägagångssätt

Vid insamlingen av data har vi utgått från studien syfte och frågeställningar. Data har under studiens gång samlats in i form av teori och primärdata. All insamlad data har bearbetats och sammanställts för att sedan presenteras i studien under avsnitten teoretisk referensram, empiri, analys och slutsats.

Inför insamlingen av primärdata formulerades två utkast med intervjufrågor, ett utkast till företagen och ett till redovisningsspecialisten. Därefter gick vi igenom utkasterna för att se att de frågor som vi tagit fram täckte upp studiens syfte och frågeställningar. Vissa frågor arbetades om innan de slutgiltiga intervjuguiderna var fastställda. I bilaga 1 och 2 presenteras de intervjuguiderna som använts i studien.

2.2.1 Litteratursökning

Vid insamlingen av data till den teoretiska referensramen har vi utgått från litteratur, webbsidor, artiklar och tidningar. I vår litteratursökning sökte vi efter data som behandlade ämnen som implementering, organisationsförändringar och struktureringsteori samt data som behandlade redovisningsteori och IFRS

15. Vi sökte även efter vetenskapliga artiklar i SöderScholar och sökorden som användes var *implementation, IFRS, companies and challenges*.

2.2.2 Datainsamling av primärdata

Insamling av primärdata är den data som vi författare själv samlat in och bearbetat. Primärdata kan hämtas från intervjuer, enkäter, fokusgrupper etc. (Bryman och Bell 2013)

Vi har valt att inhämta primärdata från intervjuer för att på ett smidigt sätt kunna samla in relevant data till vår studie. Vi har valt att använda oss av en semistrukturerad intervju vilket innebär att en intervjuguide upprättats med frågor som ska ställas under intervjuerna. En semistrukturerad intervju är flexibel och ger respondenterna stor frihet i utformandet av svaren. Ordningsföljden på frågorna under intervjun kan variera och respondenten har möjlighet att ställa följdfrågor. (Bryman och Bell 2013)

Våra respondenter kontaktades via mail eller telefon där en förfrågan ställdes om de kunde tänka sig att ställa upp på en intervju. Vi efterfrågade en personlig intervju eller en telefonintervju då dessa två alternativ var ett måste för att kunna genomföra en semistrukturerad intervju. Fyra av intervjuerna genomfördes via telefon och en genomfördes via ett personligt möte. Samtliga respondenter har blivit tillfrågade om anonymitet i studien, vilket följer principen om konfidentialitet- och anonymitetskravet (Bryman och Bell, 2013). Tre av respondenterna ville att intervjun skulle ske konfidentiellt och har därför benämnts med fiktiva namn i studien och företagen har fått benämningen Företag 2, 3 och 4.

Enligt överenskommelse med våra respondenter mailade vi över vår intervjuguide till dem innan intervjuerna genomfördes. Tanken med detta var att ge respondenterna en möjlighet att läsa igenom frågorna innan intervjun och därefter börja fundera på sina svar. På så sätt blir svaren mer genomtänkta vilket ger ett mer trovärdigt resultat (Bryman och Bell, 2013).

Intervjuerna genomfördes som nämnt ovan via telefon och personligt möte. Tid och dag för intervjuerna bokades in med hänsyn till respondenternas schema. Vi ringde upp/mötte upp respondenterna den bestämda tiden och påbörjade därefter intervjuerna. Samtliga intervjuer spelades in med hjälp av en programvara på datorn samt via en av våra mobiltelefoner då vi ville ha en backup om det skulle bli något tekniskt problem. Vi valde att spela in våra intervjuer för att ha möjligheten att gå tillbaka och lyssna igenom intervjuerna igen. Som intervjuare underlättade det vårt arbete då vi noggrant kunde analysera respondenternas svar samt undvika misstolkningar och bortfall av viktigt information.

Vid sammanställningen av intervjuerna avlyssnades det inspelade materialet i ett program som heter Express Scribe Transcription. I det programmet kan intervjuernas hastighet regleras och det underlättade vårt arbete med att få ner intervjuerna från tal till text. Då en av intervjuerna gjordes på engelska krävdes lite extra arbete med denna då den också skulle översättas till svenska. Vid återgivning av materialet har vi skrivit så ordagrant som möjligt och undvikt egna tolkningar. När sammanställningen av intervjuerna var klar gallrades oväsentlig information bort och enbart den information som var av betydelse för studien sparades.

Slutligen har samtliga respondenter blivit erbjudna att ta del av en kopia på slutversionen av uppsatsen.

2.3 Urval

I vår studie har fem intervjuer genomförts. Fyra av intervjuerna genomfördes med fyra olika företag som idag arbetar med implementeringsprocessen av IFRS 15. De utvalda företagen verkar inom logistik-, bygg- och licensindustrin. För att få en objektiv bild över hur företagen påverkas av den nya intäktsstandarden samt hur implementeringsprocessen ser ut intervjuades även en redovisningsspecialist som besitter stor kunskap inom bland annat IFRS.

I urvalet av respondenter har vi efterfrågat personer som är delaktiga i implementeringsprocessen och har kunskap inom IFRS 15. Samtliga respondenter sköter den finansiella rapporteringen inom respektive företag och är därmed en del av implementeringsprocessen.

2.4 Tillförlitlighet och validitet i kvalitativ forskning

Studier som använder kvantitativ metod mäter studiens trovärdighet med hjälp av kriterier som validitet och tillförlitlighet. Dessa kriterier är inte lämpliga att använda när en kvalitativ metods trovärdighet ska mätas. Vid bedömningen av en kvalitativ studie används istället begreppen trovärdighet och pålitlighet. (Denscombe 2016)

Att kopiera en social inramning är praktiskt taget omöjligt och framför allt då saker och ting oundvikligen förändras med tiden. Möjligheten att genomföra en social inramning med samma typer av människor i en liknande inramning som tidigare utan att en förändring har skett är ytterst liten. Som forskare är det lätt att bli involverad i insamlingen av data och chansen att en annan forskare ska göra på

exakt samma sätt, analysera data och komma fram till samma slutsats är liten, även om alla verktyg finns för detta. (Denscombe 2016)

2.4.1 Trovärdighet

Som kvalitativ forskare är det svårt att visa att insamlad data är helt korrekt och tillförlitlig. Därför används termen trovärdighet när kvalitativ forskning ska bekräftas. Det finns få åtgärder att ta till för att förvissa forskningens läsare att insamlad data är trovärdig. Vi har valt att använda oss av respondentvalidering vilket innebär att respondenterna får ta del av sammanställningen av intervjuerna och därefter kan bekräfta att resultatet stämmer överens med det respondenten ville förmedla. (Denscombe 2016).

2.4.2 Pålitlighet

Pålitlighet är motsvarigheten till tillförlitlighet inom kvantitativ forskning. Kriteriet för pålitlighet är att forskaren ska beskriva så detaljerat som möjligt hur studien har genomförts så att en annan forskare ska kunna upprepa studien och få samma resultat. (Denscombe 2016)

I och med att samtlig empiri har insamlats vid ett tillfälle med respektive respondent så är resultatet baserat på den informationen som insamlades vid just det tillfället. Man tar ingen hänsyn till om saker och ting har förändrats sen det tillfället så i denna typ av studie beror resultatet till stor del på situationen kring insamlingen av datan (Bryman & Bell 2013). Då IFRS 15 inte träder i kraft förrän 1 januari 2018 så är chansen stor att mycket kommer att hinna förändras ute hos företagen efter att vår studie publicerats. Detta kan leda till att det är svårt att uppnå ett likvärdigt resultat då vår analys och slutsats bygger på primärdata som är insamlad innan ikraftträdandet av den nya standarden.

2.5 Metodkritik

En kvalitativ forskningsmetod kritiseras ofta för att vara alldeles för subjektiv då studiens resultat präglas av val av undersökningsfrågor och egna uppfattningar (Bryman & Bell 2013). Under arbetets gång har vi författare strävat efter att vara så neutrala som möjligt. Sannolikheten finns dock att vi som författare till viss del kan ha påverkats av våra respondenter.

Ett problem med en kvalitativ studie är att vi som författare utformat intervjufrågorna och sedan tolkat svaren. Detta sänker studien trovärdighet i och med att vi bestämt vad som ska undersökas och vad som anses vara relevant i studien.

Ett annat problem med kvalitativ studie är att intervjufrågor som upplevs relativt subjektiva kan ge olika svar beroende hur varje intervjukandidat tolkar den (Bryman & Bell 2013). Hur väl påläst den intervjuade är på ämnet kan till exempel påverka vilket svar vi kommer erhålla. Om vi hade valt att intervjua flera personer som var delaktiga i implementeringsprocessen på samma företag skulle svaren kunna skilja sig åt beroende på hur individen tolkade frågan. Ett problem för en person behöver inte nödvändigtvis innebära ett problem för en annan. Flera intervjuer skulle för vår del vara för tidskrävande och då skulle andra delar av studien bli lidande, där av valde vi att endast intervjua en person på varje företag.

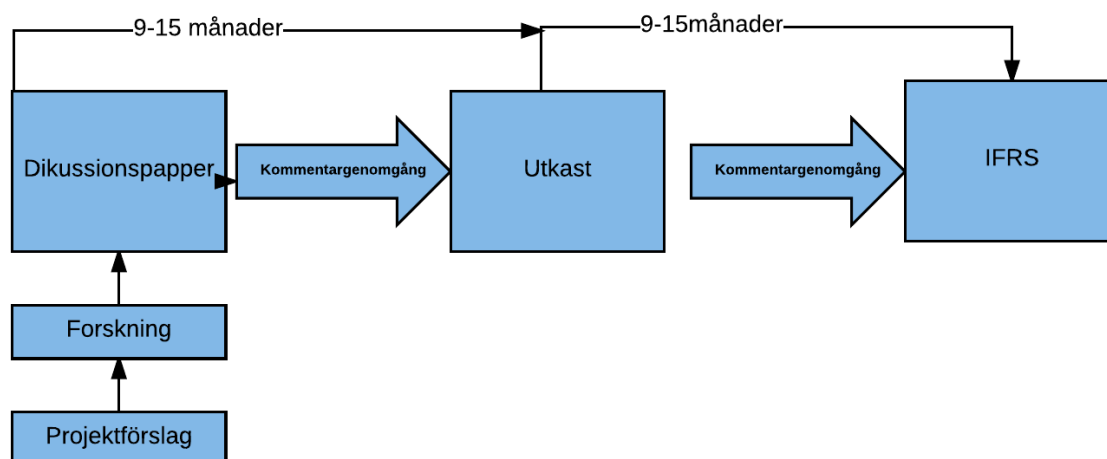
I och med att IFRS 15 träder ikraft först 1 januari 2018 så finns det i vår studie en metodologisk problematik då vi undersöker något som ännu inte införts. Kritik kan riktas mot att studien genomförts innan implementeringsprocessen är helt färdig vilket kan resultera att nya tolkningar och åtgärder tas till efter att vår studie har genomförts.

3 Teoretisk referensram

Det här kapitlet ger inledningsvis en bakgrund till IFRS 15. Därefter beskrivs teorier som behandlar implementeringen inom redovisningsområdet.

3.1 IASB

IASB är en del av stiftelsen IFRS foundation. De har 22 förtroendevalda personer vilka namnges ”Trustees”. Dessa är ansvariga för att styra IFRS foundation, kontrollera samt säkerhetsställa att rätt förutsättningar för arbetet finns och att oberoende föreligger. IASB var tidigare IASC, det är en oberoende normgivare. IASB består av en egen styrelse vilken har stöd från redovisningsrådet (IFRS Advisory Council). I första hand har IASB uppgiften att utveckla IFRS, vilket innebär att de ska ta fram standarder för att ge vägledning hur redovisningen ska vara. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)



Figur 1. IASBs process för framtagning av nya standarder. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

Figuren ovan är en beskrivning av hur processen är uppbyggd vid framtagningen av nya standarder. Det första som sker är att styrelsen i IASB eller IFRS advisory eller annan part lägger fram ett projektförslag vilket innehåller en diskussion och forskning kring det intressanta området. Det är i detta steg som det kommer upp om det är relevant att påbörja en ny standard eller förändra en äldre version.

Intressenternas och experternas åsikter tas hänsyn till i beslutet (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016). Den första gången IASB tog upp en ny intäktsredovisning som ett projektförslag var i juni 2002. Den 19 december 2008 släpptes det första diskussionspapperet av IFRS 15.

Detta diskussionspapper innehöll en omfattande utläggning om varför området är ett problem och på vilket sätt de tänkt arbeta med att ta itu med problemet. Det första förslaget var att intäktsredovisningen skulle byggas på en avtalsbaserad modell. Efter första diskussionspapperet får berörda parter kommentera problemen och finna lösningar. (IFRS, 2016). Den 24 juni släpptes sedan ett utkast och den 14 november 2011 släpptes ett andra utkast, vilket liknar det som sedan blev IFRS 15. (IASPlus, 2016). Dessa utkast skickas sedan ännu en gång till berörda parter där de går igenom sina synpunkter. I det sista utkastet får även intressenterna kommentera innehållet i utkastet. Efter att dessa kommentarer bearbetats och godkänts av styrelsen blir det en ny standard. IFRS 15 släpptes den 28 maj 2014, men redan året efter släpptes ett nytt utkast av IFRS 15. Eftersom att de efter diskussioner insåg att det behövdes fler förändringar. Den 12 april 2016 släpptes det slutgiltiga utkastet. Här beslutade man även att IFRS 15 skulle träda i kraft den 1 januari 2018. Det tog alltså längre tid än vad som visas i figuren (IFRS, 2016).

3.2 Föreställningsram

IASBs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter har till syfte att bland annat beskriva de grundläggande principerna IASB ska använda vid utformningen av nya standarder. Den kan också användas vid tolkning av specifika standarder.

Föreställningsramen beskriver syftet och används för en allmän användning av finansiella rapporter. Finansiella rapporterna ska skildra den ekonomiska informationen i både text och siffror. Det är ett verktyg vilken används av redovisningsenhet, revisorer och andra intressenter för att tolka och förstå standarder i IFRS (Frostenson 2015). Vidare finns det grundläggande kvalitativa egenskaper vilket bidrar till att redovisningen ska vara användbar. De finansiella rapporterna ska följa periodiseringsprincipen, vilket innebär att när en transaktion inträffar ska den bokföras och redovisas till den period den tillhör (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

Det finns ett antal andra kvalitativa egenskaper för att redovisningen ska vara användbar. Här finns det två grupper, den första är grundläggande kvalitativa egenskaper och förstärkande kvalitativa egenskaper.

Informationen som lämnas i en finansiell rapport ska vara relevant och enkel. Den information som ska finnas med är inträffade, aktuella och framtida händelser. (Föreställningsram, FAR) Informationen kommer att användas för att minska osäkerheten av framtida resultat och förväntningar och om den minskar osäkerheten är det relevant information (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

Informationens relevans påverkas också av om den är väsentlig, är den tillräckligt väsentlig för att påverka användarna. Informationen anses vara väsentlig om man skulle utlämna eller felaktig uppgift informationen som i sin tur skulle påverka användarnas beslut. (Föreställningsram, FAR)

De finansiella rapporterna ska inte bara innehålla ekonomisk information utan även vara korrekt återgiven och därmed avbilda verkligheten så korrekt som möjligt (Föreställningsram, FAR).

Återgivningen av den finansiella rapporten ska vara fullständig och neutral. För att den ska vara så fullständig och neutral som möjligt ska informationen inte vara vinklad eller manipulerad. För att de grundläggande egenskaperna ska förstärkas ytterligare finns fyra förstärkande egenskaper. Dessa är jämförbarhet, tidsaspekt, verifierbarhet och förståelse. Vilket också beskrivs i IASBs föreställningsram. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

Föreställningsramen behandlar och beskriver även posterna vilka är med i balansräkningen och resultaträkningen. Då vår studie behandlar intäkter kommer vi lägga vårt fokus där. Intäkterna beskrivs i föreställningsramen:

”En intäkt är en ökning av det ekonomiska värdet under en redovisningsperiod till följd av inbetalningar eller ökning av tillgångars värde, eller minskning av skulders värde med en ökning av eget kapital som följd, förutom sådana ökning av eget kapital som kommer av tillskott av ägarna.” (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

3.3 IFRS 15

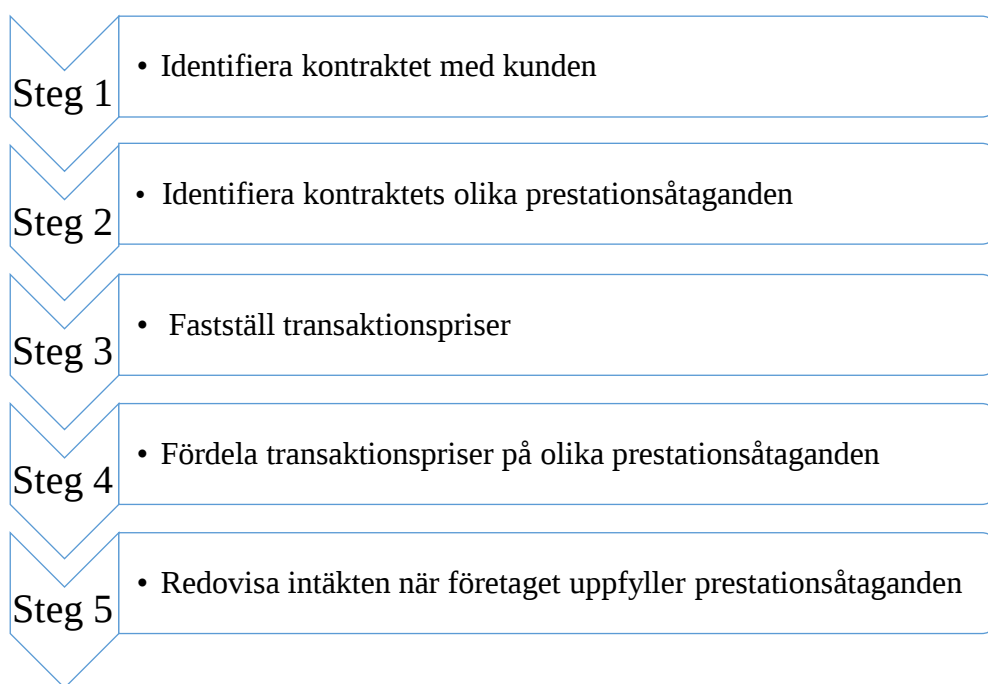
I maj år 2014 publicerade IASB en ny intäktsstandard, IFRS 15 – Revenue with contract from customers, på svenska översätts det till ”Intäkter från avtal med kunder”. Den nya standarden träder i kraft 1 januari 2018 och kräver retroaktiv tillämpning (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016). Den gamla standarden innebar att man identifierade intäkterna när varorna eller tjänsternas väsentliga risker och förmåner överfördes från säljare till köpare. Denna faktor var tidigare avgörande vid redovisningen av intäkter (Sundgren, Nilsson och Nilsson, 2013 s.74). Den nya standarden tog IASB fram i samarbete med FASB, för att få en heltäckande och principbaserad standard för all intäktsredovisning för alla branscher och verksamheter (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016).

Den nya intäktsstandardens innehåller mer vägledning än tidigare och den kommer att täcka fler områden än vad den forna har gjort. IFRS 15 har en femstegsmodell för all intäktsredovisning och standarden har en balansräkningsansats. Standarden kommer att ta sin start i början av ett avtal mellan kunderna och företagen. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

Den nya standarden innehåller krav på att företagen i större utsträckning än tidigare ska lämna mer information om intäkterna. Syftet med de utökade upplysningskraven är att användarna av de finansiella rapporterna ska förstå omständigheter, belopp, tidpunkter och eventuella osäkerheter som är associerade med de redovisade intäkterna. (Tidningen Balans, 2016) För att uppfylla syftet med de utökade upplysningskraven, krävs det att företagen lämnar information av både kvalitativa och kvantitativ sort. Upplysningarna ska innehålla information om avtal med kunder, väsentliga bedömningar som gjorts, förändringarna av bedömningarna vid tillämpningen av IFRS 15 och information om de utgifter som aktiverats enligt IFRS 15 för att få och slutföra kontraktet. (Tidningen Balans, 2016) Det krävs även att företagen gör ett grundligt förarbete inför den första finansiella rapporteringen enligt IFRS 15. Organisationer som är redovisningsskyldiga enligt IFRS 15 behöver även bedöma om dagens system

kan hantera underlagen som kommer krävas för de nya upplysningskraven. De nya upplysningskraven kommer att vara den stora förändring för företagen då deras finansiella rapportering kommer att bli mer transparent än tidigare. (Tidningen Balans, 2016).

Nedan återfinns femstegsmodellen som ska tillämpas på samtliga avtal med kunder, förutsatt IFRS 15 är tillämplig på intäkten i fråga. Huvudprincipen är att redovisningen ska återspegla överföringen av varor och tjänster. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)



Figur 2. IFRS 15 – Femstegsmodellen

Steg 1: Identifiera kontrakt med kunder

För att ett kontrakt ska redovisas enligt IFRS 15 krävs det att ett antal kriterier är uppfyllda. Ett kontrakt är en överenskommelse mellan två eller fler parter och innehåller rättigheter och skyldigheter mellan parterna. Överenskommelsen kan ske skriftligt eller muntligt och ett kriterium är att den är godkänd av alla parter. Företaget skall kunna identifiera varje parts rättigheter när det gäller varor och tjänster som ska överföras samt identifiera betalningsvillkoren för dessa. Kontraktet ska vara av kommersiellt intresse och det ska vara troligt att ersättningen som företaget är berättigade till för de varor och tjänster som ska överföras till kunden kommer dem tillhanda. (IFRS 15, FAR) Om ett avtal inte uppfyller kriterierna behöver företagen att fortsätta ompröva sina avtal tills de uppfyller kriterierna (IASPlus, 2016).

Steg 2: Identifiera kontraktets olika prestationsåtaganden

Ett kontrakt kan innehålla flera prestationsåtaganden och vid upprättande av ett kontrakt ska företaget bedöma de varor och tjänster som ska överföras till kunden enligt kontraktet. Ett prestationsåtagande är ett löfte till kunden om att en vara eller tjänst ska överföras. Det kan vara en distinkt vara eller en serie av distinkta varor som huvudsakligen är av samma karaktär och följer samma mönster av överföringen. De olika prestationsåtaganden vilka identifieras vid kontraktets upprättande utgör de olika delarna av det framtida utflödet av resurser som kontraktet kommer att medföra. (IFRS 15, FAR) Ett exempel på en serie distinkta varor kan vara när ett företag tecknar en månatlig redovisningstjänst från en redovisningsbyrå.

Steg 3: Fastställa transaktionspriser

Transaktionspriset är det pris som företaget förväntar sig att erhålla vid överföringen av den utlovade varan och tjänsten till kund. Vid fastställande av transaktionspriset måste företaget ta hänsyn till en eller flera variabler då ett kontrakt kan ha ett rörligt eller fast ersättningsbelopp. Exempel på variabler är rabatter, återbetalningar och bonusar. (IFRS 15, FAR) En utgångspunkt vid fastställandet av transaktionspriset är att villkoren gällande avtalen inte sägs upp, förändras eller ersätts med nya villkor. När det är ett rörligt ersättningsbelopp ska man beakta att samma metod ska användas under hela avtalets tid, vid förändringar ska detta tillförlitligt representeras i bokslutet. När man sedan uppskattat transaktionspriserna är det ett belopp som avspeglar prestationsåtaganden och är det framtida inflöde av resurser vilket kommer tillfalla företaget. (Smith, Brännström och Jansson 2015)

Steg 4: Fördela transaktionspriset på olika prestationsåtaganden

När transaktionspriset är fastställt ska det fördelas på kontraktets prestationsåtaganden utifrån hur mycket företaget förväntas erhålla för varje enskilt prestationsåtagande. Därefter ska företaget fastställa det fristående försäljningsbeloppet för varje åtagande. Det fristående försäljningspriset är det pris som ett företag skulle sälja en vara eller tjänst för, om företaget sålde varorna eller tjänsterna var för sig till kunden. (IFRS 15, FAR) Enligt Smith, Brännström och Jansson (2106) sker uppskattningen således på tidigare försäljning av likartade varor eller tjänster, detta kan därför uppskattas till företagens output-variabler exempelvis tidigare försäljning. Om en sådan uppskattning inte går att göra kan företagen göra en uppskattning utifrån de observerbara input-variablerna vilket exempelvis kan vara utgifterna för tillverkningen av varorna eller tjänsterna.

Det anges i standarden att om man står inför några av dessa förutsättningar får man använda residualmetoden: företaget säljer ett större antal av en vara eller tjänster till många olika kunder, eller till väldigt varierande priser, eller när man inte har bestämt ett fristående försäljningspris. Residualmetoden innebär att man sätter ett försäljningspris på en vara eller tjänst. Detta förutsätter att det finns ett totalt transaktionspris för hela kontraktet och man kan subtrahera andra observerbara varor eller tjänster i kontraktet, och den rest (residual) som blir kvar utgör varans eller tjänsternas försäljningspris. (Tidningen Balans 2014)

Steg 5: Redovisa intäkten när företaget uppfyller prestationsåtaganden

En intäkt ska redovisas i takt med att varje enskilt åtagande utförs. Det innebär att intäkten tas upp när kontrollen överförs till kunden. Detta steg tillämpas på varje prestationsåtagande vilket innebär att intäkten kan redovisas vid en viss tidpunkt för ett prestationsåtagande och över tid för ett annat. För att en intäkt ska få redovisas över tid krävs det att prestationsåtagandet uppfyller vissa kriterier. Om inte dessa kriterier uppfylls ska prestationsåtagandet redovisas vid en viss tidpunkt. Den tidpunkten som intäkten ska redovisas är alltså då kontrollen över varan eller tjänsten övergår till kunden. IFRS 15 anger ett antal indikatorer som exempel på när kontrollen övergår till kunden, ”Några exempel på indikatorer är att företaget har rätt till betalning från kunden, kunden har legal äganderätt till tillgången, företaget har överfört det fysiska innehavet av tillgången och att kunden har övertagit betydande risker som är förknippade med ägande av tillgången.” (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016) De olika stegen kommer att beröra olika typer av företag. Det belopp företagen nu kommer att redovisa när åtaganden är uppfyllda är de belopp som fastställts i steg tre och steg fyra. (KPMG)

3.4 Skillnader mellan den nuvarande och nya intäktsstandard

Intäkterna är en av de största och mest centrerade posterna i företagens redovisning. De standarderna som tillämpas i dagsläget är IAS 18 och IAS 11 med tillhörande kompletteringar. IAS 18 behandlar hur man redovisar intäkterna från försäljning av varor, utförande av tjänster, räntor, royalty och utdelningen. IAS 11 kompletterar IAS 18 genom att behandla redovisningen av entreprenadavtal. (Sundgren, Nilsson och Nilsson, 2013) Huvudprincipen gällande IAS 18 är att man redovisar intäkten när risken och förmåner övergått från säljaren till köparen. Det förklaras även att intäkterna ska kunna beräknas tillförlitligt och att det är sannolikt att de ekonomiska fördelarna kommer att tillgå säljaren. Matchningsprincipen har varit väldigt viktig och den innebär att intäkterna och kostnaderna ska tillfalla samma period. Det finns även problematik gällande avtal som löper under flera år och här har de kompletterat med IAS 11 när intäkterna ska tas upp i redovisningen. Företagen kan tillämpa

entreprenadavtal vilka ska tillämpas när det löper under flera år. Då gäller det att man använder succesiv vinstavräkning, vilket innebär att intäkterna kan tas upp succesivt under avtalets period. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

Den främsta skillnaden mellan IFRS 15 och tidigare standarder är att istället för att redovisa intäkterna när risker och förmåner övergått till säljaren kommer det nu att handla om när kontrollen över en vara eller tjänst överförs till kunden. En annan förändring är att det kommer vara ett balansorienterat synsätt. När företagen ingår kontrakt med kunderna kommer det uppstå en tillgång och en skuld. Tillgången kommer vara en kontraktuell rättighet och en skuld - en kontraaktuell skyldighet. Redovisningen av intäkterna kommer alltså att bli en följd av att tillgångarna och skulderna förändrar värdet i redovisningen. (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016)

IAS 18/11 (Nuvarande standard)	IFRS 15 (Nya standarden)
Separata modeller för: • Entreprenadavtal • Varor • Tjänster	En modell för alla prestationsåtaganden • De som uppfylls över tid • De som uppfylls vid en specifik tidpunkt
Fokus på risker och förmåner	Fokus på kontroll
Begränsad vägledning för: • "Multiple element arrangements" • Rörlig ersättning • Licenser	Utökad vägledning för bland annat: • "Multiple element arrangements", separata beståndsdelar • Rörlig ersättning • Fördelning av transaktionspris på åtagande • Licenser • Optioner • Återköpsavtal

Figur 3. Jämförelsen mellan dagens regler och IFRS 15 ser vi följande övergripande skillnader. (Tidningen Balans 2014)

3.5 Implementering

Lundqvist (2014) anser att en ny standarderna innebär en ny lång inlärningskurva. Implementeringen av nya standarder tar tid, eftersom man behöver förstå vad standarderna innebär och sedan implementera dessa i de specifika fallen. De nya standarderna innebär ett förändrat synsätt på hur redovisning ska ske, detta innebär en förändring för företagen eftersom det är många människor inblandade som berörs av detta.

Vidare nämner Lundqvist (2014) och Carrington et al (2015) att det finns fler viktiga faktorer när man ska tillämpa en ny redovisningsregel. En viktig faktor är ekonomiska incitament och ekonomiska konsekvenser, vilket innebär att företagens ledning har olika motiv till en lyckad implementering i företaget. Några företagsledningar vill ha ett högt resultat, andra vill sänka sina utgifter gällande löner eller utdelningar. Även faktorer som påverkar hur man kommer tillämpa nya standarder är företagets storlek, lånevillkor och vilken bransch de tillhör. Kulturen i företaget, på redovisningsavdelningen och kulturen i landet företaget verkar i påverkar tillämpningen. Utbildningsnivåerna på de som kan påverka hur tillämpningen av redovisningsstandarderna ska upprättas påverkar tillämpningen, det krävs även en förståelse av både föreställningsramen och att kunna förstå de enskilda standarderna för att kunna uppnå en enhetlig tillämpning av en ny redovisningsstandard. Slutligen visar tidigare studier att det finns ett antal kritiska faktorer när man ska implementera en ny redovisningsstandard. Sammanfattningsvis säger artikeln att de viktigaste faktorerna vid en harmoniserad tillämpning är: *ekonomiska incitament, bonusplaner, lånevillkor, kultur, sambandet mellan redovisning och beskattning, redovisningstillsyn, språk, hur redovisningsnormerna är utformade samt tidigare tillämpade normer.*

3.6 Nyinstitutionell teori

Institutioner är ett resultat av att människan organiserar sig på ett liknande sätt som en annan person som de interagerar med. Den nyinstitutionella teorin är en utveckling av den tidigare institutionella teorin. (Eriksson-Zetterquist, Kalling och Styhre 2006)

Det finns främst två strukturer, en formell och en informell. Den formella strukturen bygger på att lagar, regler och trender förändras. Den informella strukturen utgår ifrån kultur och traditioner. Den nyinstitutionella teorin utgör främst den formella strukturen och dess teori förklarar att organisationer är påverkade av omvärlden vid olika villkor. (Eriksson-Zetterquist 2009)

Den formella strukturen och den informella strukturen är löst kopplade från varandra, detta innebär att man får två olika strukturer inom organisationen. Det som sker vid olika förändringar påverkar den formella och informella strukturen på olika sätt. Vid implementeringen av IFRS 15 är det främst den formella strukturen som har en bättre anpassningsförmåga eftersom det är regler som förändras. Jämfört med den informella strukturen där anpassningsförmågan kommer att vara svårare att förändra. (Eriksson-Zetterquist, Kalling och Styhre 2006)

Organisationer påverkar varandra och tenderar att bli allt mer lika varandra. Detta beskrivs utifrån begreppet isomorfism, det finns tre stycken typer: tvingande, imiterande och normativ.

- Den första typen av isomorfism är den tvingande vilken främst påverkas av politiken. De starkaste organisationerna, som till exempel staten, kräver att de svagare organisationerna anpassar sig genom lagstiftning och till de formella och informella kraven som ställs på dem.
- Den andra typen av isomorfism är imiterande och det handlar om att ny teknik bidrar till osäkerhet. När företagen ska implementera detta vänder de sig till ett större företag och imiterar deras arbete.
- Den tredje typen är normativ isomorfism och bidrar till professionalisering, det vill säga att företagen främst inriktar sig på att rekrytera personer med professionell utbildning som kan dela med sig av sitt nätverk samt den kunskap de besitter. (Eriksson-Zetterquist, Kalling och Styhre 2006)

3.8 Tidigare forskning

Det finns tidigare forskning angående implementeringen av IFRS men just forskningen av implementeringen i företag är ett mindre utforskat område. Denna artikel skiljer sig mot vår då denna inriktar sig på hela IFRS och vi har enbart fokuserat på IFRS 15. Dock identifieras olika viktiga utmaningar vid implementeringen av IFRS, vilket även är applicerbar vid IFRS 15 detta då de är en del av IFRS. I en artikel av Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) har man låtit intervjua ett antal EU företag om hur deras implementering har sett ut av IFRS. Det som kan konstateras är att de ansvariga över implementeringsprocessen ofta är ekonomichefer, projektledare för IFRS, externa konsulter eller Vd:n inom finansiell rapportering.

För att kunna få en bra expertis har de ansvariga ofta tagit hjälp av externa eller nuvarande revisorer till hjälp vid arbetet av de nya standarderna. Forskningen kom fram till att det finns fem stycken konkreta utmaningar vid implementeringen av IFRS standarderna.

Dessa är:

- Brist på vägledning av IFRS
- Ständigt pågående förändringar av standarder
- Brist på kunskap bland medarbetar och revisorer
- Förändra inställningen hos personalen och förändringen av IT-strukturen.

Forskningen nämner även att implementeringen av IFRS är komplext och kostsamt eftersom många företag får göra två redovisningar då beskattningen i IFRS inte alltid stämmer överens med ländernas olika skatteredovisningar.

De nämner också att det är komplext och kostsamt att förändra sina redovisningsstandarder, men att med tiden bör komplexiteten och kostnaden för de finansiella rapporterna minska samt att det kommer leda till en ökad jämförbarhet mellan finansiella rapporter emellan företag.

En kvalitativ studie genomfördes av Weaver & Woods (2015) där de undersökte de utmaningar som kan uppstå vid implementeringen av IFRS. Då vår studie behandlar en IFRS standard anser vi att denna forskning är applicerbar då de bygger på samma grunder. Det konstaterades i studien att det kan uppkomma utmaningar i implementeringen på grund av bristen på kunskap gällande IFRS bland de anställda. Det beror på att det i ledningen inte alltid finns ett stöd, att det är svårt att förstå hur implementeringen kommer att påverka företagets affärer samt vilka konsekvenser en övergång till IFRS får. Det är också problematiskt att anställda inte förstår komplexiteten gällande innehållet i IFRS standarderna.

Weaver & Woods (2015) fortsätter även med att konstatera att det finns fem orsaker till en lyckad implementering av IFRS. Den första är att implementeringen ska påbörjas tidigt och att det redan från start görs en grundläggande planering av hur implementeringsprojektet ska utföras. Det andra är ledningen ska säkerhetsställa att det finns likvida medel till projektets arbete. Det krävs även att det under implementeringens gång ges berörd personal tillgång till utbildning för att få kompetens om det som sker. Till sist ska det även urskiljas och svaras på vilka de övergripande affärskonsekvenserna av övergången kommer att vara.

4 Empiri

I detta kapitel presenteras det empiriska material som vi samlat in. Intervjun med redovisningsspecialisten presenteras separat och därefter följer en redogörelse av intervjuerna med de fyra företagen. De respondenter som önskat anonymitet i studien har fått fiktiva namn i intervjuerna.

4.1 Intervju med redovisningsspecialist

4.1.1 Presentation av respondent

Mazars är en organisation som är specialiserade inom revision, redovisning, skatt och rådgivning. Mazars har mer än 18 000 anställda i 79 länder. Vår intervjukandidat heter Annika Larsson och hon har arbetat på Mazars i snart 30 år. Hon är auktoriserad revisor och jobbar ungefär 50 % som revisor och 50 % som redovisningsspecialist, då främst med K3 och IFRS. Intervjun genomfördes via telefon 2016-12-15.

4.1.2 Företagens implementeringsprocess och förändringsarbete

När det gäller förberedelserna för den nya intäktsstandarden så säger Larsson att företagen inte riktigt är så väl förberedda som man hade önskat. Men hon säger också att i det stora hela är det relativt få företag som påverkas i siffrorna d v s resultatmässigt. Däremot måste dokumentationen tas fram och där väntar lite förberedelser.

Larsson bedömer att de företag som hon har varit i kontakt med smått har kommit igång med implementeringen men att frågan är om de har kommit tillräckligt långt. Det anser hon dock inte som specifikt för IFRS 15 utan det gäller alla nya regelverk. Larsson berättar att det främst är små och knappt medelstora börsbolag eller icke noterade bolag men som använder IFRS, som hon kommer i kontakt med. Hon arbetar således inte med de största bolagen som t ex Telia eller Volvo. Hon säger att de har med största sannolikhet kommit betydligt längre i implementeringsprocessen. De bolagen som Larsson kommer i kontakt med gällande IFRS 15 har ganska små slimmade ekonomifunktioner och hon förklarar att de inte sitter och filosoferar så mycket vad som komma skall utan det är när det är ett måste som saker och ting tar fart. Larsson anser dock att företagen i dagsläget bör ha jobbat igenom sin femstegsmodell för att ligga hyfsat till i implementeringen av IFRS 15.

Larsson berättar att de som vänder sig till Mazars för utbildning inom IFRS 15 är de som behöver lite extra stöd. Det kan vara revisorer som vill träffas och gå igenom IFRS 15, prata om standarden och bolla

hur man tolkar IFRS 15 för deras specifika situation. Larsson har också ett konsultuppdrag där hon inte är revisor utan där gör hon gör en utredning i hur företaget ska tillämpa IFRS 15. Där ligger fokus just nu på vad de ska skriva i årsredovisningen för 2016, så det är lite olika, säger hon. Men alla är berörda och sen har de läst att det kan bli stora förändringar så därför så är de ganska aktiva från bolagshåll.

4.1.3 Problem och svårigheter för företagen i förändringsarbetet

När det gäller problem och svårigheter som företagen kan stöta på under implementeringen så säger Larsson *”Att det fortfarande i december 2016 är IAS 18 som gäller och även 2017. Men då måste vi ju ha lite koll på jämförelseåren så att man har möjligheten att fånga upp de förändringar som det eventuellt kan bli av regelverket. Jag skulle vilja säga att det handlar nog om att fånga upp t.ex. avtal och ha systemstöd för upplysningsplikterna som följer med den här implementationen. Jag tror att där är nog de största svårigheterna i implementeringsfasen.”*

Larsson säger att olika branscher påverkas olika mycket av IFRS 15 och tolkar idag utifrån den begränsade erfarenhet hon ändå har att det är inom programvaruleverantörerna som de största förändringarna kommer att ske. De som jobbar med licenser och intäkter från licenser, där kan det i vissa fall finnas ett annat tänk gällande när i tiden intäktsredovisningen ska ske och det är då vi får en påverkan i bokföringen, menar Larsson.

Hon tror att IFRS 15 kommer leda till att företag inom vissa branscher kommer bli tvungna att se över sina system och processer. Andra kommer det inte att påverka alls, men vissa måste det. Larsson säger att det främst handlar om dem som har sammansatta erbjudanden. För även om det är så att man sätter ett väsentlighetstal, låt oss säga att fakturor över 100 000 måste de delas upp även om det görs manuellt. Det är ju inte hållbart om det är en stor mängd av sådana fakturor. Är det 5 st per år kan man göra det manuellt men det är också en processförändring mot vad företagen gjort tidigare även om den inte är systemstödd.

4.1.4 Företagens syn på fem stegsmodellen

”När det gäller femstegsmodellen så tror jag att företagen tycker den är jobbig, särskilt när du plötsligt måste vara väldigt konkret. Vi ska ju också vara medvetna om att det som är tydligt med denna är att det är inte alla ute på ekonomifunktionerna ute på bolagen som är helt införstådda med vilka produkter de säljer. För att det sköts på något annat sätt, sen sitter någon controller eller ekonomichef och ska hantera det här men kan inte detaljerna i vad det är för produkter och hur de prissätts. För det kommer

ju in i systemet tidigare än vad siffrorna som kommer ut som de sitter och analyserar och nu blir dom tvingade. Det är nog en bra sak, men också jobbigt att gå igenom och att göra sin läxa helt enkelt. Hur tjänar vi pengar? Vad är det vi säljer? Så jag tror att det blir bra i slutändan.”(Larsson 2017)

Hur affärsmodellen ser ut avgör vilka steg i femstegsmodellen som man måste arbeta med, säger Larsson. Hon säger att de flesta är klara över när man har ett avtal, även om det ibland kan behövas ett datastöd eller stöd för att fånga upp de avtalen innan de har lett till leverans av faktura. Alltså det glappet där det i vissa branscher kan vara svårt, men annars bör inte steg 1 vara ett problem. Larsson berättar att i steg två får de ställa sig frågan ”Vad är det vi säljer?” och det brukar gå bra, bara det att de får tänka på ett lite annorlunda sätt. Larsson förklarar vidare att köper man en vara med produktgaranti i ett år så är det inte en distinkt normalt sett, utan det är ett prestationsåtagande. Larsson berättar att det i steg tre, kan vara knepigt att fastställa transaktionspriserna, huruvida de har licenser och de säljer på olika marknader till olika kunder vilka har olika rabatter. Eftersom att det kan bli fler variabler i redovisningen än tidigare. Larsson framhåller att i steg fyra blir svårt det svårt systemmässigt, när det är sammansatta erbjudanden. När företagen tar ett gemensamt pris för många olika åtaganden och sen ska det priset delas upp på de olika åtagandena baserat på det självständiga försäljningspriset. Det låter ju enkelt om företaget bara har ett avtal, men om de har en uppsjö av olika avtal då måste de ha systemstöd och de måste också troligen sätta en gräns, ett väsentlighetstal, förklarar Larsson. Under en viss fakturasumma så görs inte uppdelningen för att det blir för tungt administrativt. När det gäller steg fem vilket handlar om när företagen intäktsredovisar, förklarar Larsson att det för de flesta branscher är självklart. Säljer företaget produkter eller tjänster på löpande räkningen, då är det ingen skillnad mot idag. Larsson berättar att intäktsredovisningen kommer att uttryckas på ett annat sätt än tidigare, däremot kommer effekten av resultatet bli den samma. Den skillnaden som kommer att vara märkbar är gällande licenser. Det kan finnas lite skillnader i hur man har tolkat tidpunkten för intäktsredovisningen jämfört med IAS 18 så det är möjligen det som kan skilja sig när man går igenom stegen.

4.1.5 Företagens utökade upplysningskrav

Larsson säger att hanteringen av det utökade upplysningskraven är nog det sista företagen tittar på men det första hon brukar säga. De företag Larsson har kontakt med börjar så småningom inse att det är ”rätt mycket” extra arbete. Larsson förklarar vidare att den nya intäktsstandarden kommer att kräva mycket skrivningar och mycket funderingar av företagen innan man har det på plats så att det uppfyller kravet. Det viktigaste är att företagen börjar tittat på femstegsmodellen och också strukturera en dokumentation

som bygger på den.

”Vi kan väl säga att jag, men nu är ju jag redovisningsteoretiker till viss del, men jag tycker ju att den här metoden, när vi blir vana med den, gör att man landar tydligare i hur vissa intäktsflöden ska hanteras. För att när vi har lärt oss den så tror jag vi upplever den som ganska pedagogisk och logisk.”

4.2 Redogörelse av intervjuer med fallföretagen

Nedan följer en redogörelse av insamlad empiri från utvalda fallföretag.

4.2.1 Presentation av fallföretagen

Företag 1 - Cargotec, är ett finskt logistikföretag med bas i Helsingfors, Finland. Företaget har cirka 11 000 anställda och verkar i över 100 länder. Cargotec består av tre affärsområden, Kalmar, HIAB och MacGregor och under 2015 uppgick företagets försäljning till 3,7 miljarder euro. Cargotec erbjuder logistiklösningar för fartyg, terminaler, hamnanläggningar och lokal distribution.

Företag 2 är ett svenskt fastighetsbolag verkar inom byggbranschen och är noterade på Stockholmsbörsen.

Företag 3 är ett svenskt företag som verkar inom byggbranschen och är en av de ledande projektutvecklarna av bostäder och bostadsområden i Sverige.

Företag 4 är ett svenskt It-företag som verkar inom affärssystembranschen. Företaget utvecklar och levererar affärssystem, EAM (Externalized Authorization Management) och ERP (Enterprise Resource Planning) till företag över hela världen.

4.2.2 Presentation av respondenter

Vår intervjukandidat på Företag 1 - Cargotec heter Petri Kyrölä och han är IFRS manager på Cargotec. Han började arbeta på Cargotec för 3,5 år sedan men jobbade dessförinnan på KPMG i Finland och Ryssland under 7 år. Kyrölä har arbetat med IFRS de senaste 10 åren och är den enda IFRS managerna på Cargotec vilket innebär att han är ansvarig för alla länder där Cargotec verkar. Intervjun genomfördes via telefon 2016-12-05.

Vår intervjukandidat på Företag 2 heter Erik Lindgren och arbetar idag som koncerncontroller på företaget. Det innebär att han ansvarar för den finansiella rapportering och fungerar som koncernens redovisningsspecialist. Lindgren började sin karriär som revisor och redovisningskonsult på EY och fortsatte därefter som redovisningskonsult och till viss del redovisningsspecialist på Deloitte. Intervjun genomfördes via ett personligt möte på Företag 2s kontor 2017-02-01.

Vår intervjukandidat på Företag 3 heter Lars Sundell och han arbetar som ekonomichef på Företag 3. Han har arbetat på företaget i 20 år och har en bakgrund som auktoriserad revisor. När han jobbade som revisor så jobbade han delvis i byggbranschen så han har stor erfarenhet när det gäller den här typen av verksamhet. Intervjun genomfördes via telefon 2017-02-14.

Vår intervjukandidat på Företag 4 heter Jan Jansson och arbetar idag som koncernredovisningschef på företaget. Det innebär att han tar ansvar för den finansiella rapporteringen och har ansvaret att implementera den nya redovisningsstandarden. Jansson började sin karriär som revisor på KMPG och fortsatte därefter till Företag 4. Intervjun genomfördes via telefon 2017-02-15.

4.2.3 Utbildning

Att vara väl införstådd i den nya redovisningsstandarden har varit något revisor, redovisningsspecialister har tryckt hårt på. De företagen behöver göra är att utbilda sig i den nya standarden och ta in och lära sig.

Kyrölä uttalar sig om att han redan innan den nya intäktsstandarden offentliggjordes fick han höra talas om den, då han var en del av det internationella team under tiden som han arbetade på KPMG i Ryssland. I de olika teamen diskuterades den nya intäktsstandarden flitigt. Däremot förstod han inte vilken förändring standarden skulle utgöra till dess att standarden släppts och han började lära sig den. Kyrölä har varit drivande i att lära sig om den nya intäktsstandarden och att skapa en projektplan för att förstå vad som behöver göras och läras ut. Genom att ha två omgångar av utbildning med Cargotecs controllers och de intresserade parter, har de kunnat bekanta sig med IFRS 15. Vidare förklarar han företagets controllers har fått material att tillgå gällande IFRS 15. De avdelningar som kommer att vara extra berörda av de nya förändringarna blir kontakta av Kyrölä och fortsätter utbildningen.

Lindgren berättar att han deltagit på fler seminarier gällande IFRS 15, både från sin tid på företag 2 och tidigare. De revisionsbyråer som haft seminarium gällande detta är EY, Deloitte och KMPG, där förklarar Lindgren att han fått lära sig om den nya standarden och fått en övergripande bild. Lindgren

förklarar vidare att han också själv läst sig till en del kunskap. Lindgren förklarar att han är projektledare för IFRS och på företaget tog de tidigt ett beslut att ta hjälp av experter för att lära sig den nya standarden. Eftersom företaget hade EY som revisor, beslöt Lindgren att det inte skulle använda sina revisorer för att revisorer har ett oberoende och därför inte kan ge lika tydliga rekommendationer. De skickade därför ut förfrågningar till KPMG och PwC. Vidare berättar Lindgren att de valde att arbeta med KPMG. Enligt Lindgren har de haft workshops för att lära sig själv och utvalda personer på företaget om IFRS 15. De personer som varit med på workshopen har varit Lindgren, Vd:n, ekonomichefen, företagets affärsutvecklingschef och företagets projektchef. De personerna har då varit tillsammans eller enskilt haft workshops tillsammans med Lindgren eller enskilt med KPMG och därför täckt in både redovisningsperspektivet, verksamhetens perspektiv och fått expertkompetens från externt håll.

Sundell förklarar att han har ansvaret över att Företag 3 följer de redovisningsrekommendationer som gäller. Sundell berättar vidare att han är den som förmedlar informationen om IFRS 15 till företagets andra berörda delar. Genom att de tog hjälp av en extern konsult som tog fram ett gediget material utifrån hur rekommendationen såg ut och konsulten försökte därefter tolka det nya regelverket utifrån deras industris utmaningar. Därefter förklarar Sundell att han har förmedlat informationen om den nya standarden till resterande berörda parter i verksamheten.

Jansson berättar att han lärde sig IFRS 15 genom att göra självstudier på nätet och även fått underlag från företagets revisorer och redovisningsexperter på PwC. Under arbetat med den nya standarden upplevde Jansson att det skett en indirekt utbildning då de hela tiden förts en dialog för hur de ska tolka IFRS 15 och det har även förts diskussioner om hur IFRS 15 kommer att påverka mjukvarubolag.

4.2.4 Implementering IFRS 15

Kyrölä framhåller att de påbörjade implementeringsprocessen tidigt direkt efter rapporteringen år 2014. Jansson framhåller också att de startade sin implementeringsprocess runt den tiden. Sundell förklarar att i byggbranschen har det funnits en arbetsgrupp sedan 2011 vilka består av representanter från de stora noterade byggbolagen i Sverige. De har tillsammans arbetat intensivt med IFRS 15 och hur detta på bästa sätt ska implementeras i byggbranschen. Lindgren framhåller att de startade sitt implementeringsarbete under hösten 2016. Samtliga respondenter har haft det yttersta ansvaret över implementeringsprocessen.

Kyrölä upplever att det generellt finns tre olika sorter av företag. Den första sorten är företag som utvecklas fint och har övervägt implementeringsprocessen under en längre tid. Den andra sorten företag anser Kyrölä är företag vilka inte har en kultur att ta liknande problem på allvar, utan de väntar till sista minuten och använder sig sedan av revisorer för att få alla svar på problemet. Den tredje gruppen är företag där svårigheten ligger i tillgångar och resurser. Kyrölä uppfattar det som att många säger att de har arbetat med frågor som rör implementeringen av IFRS 15 under en längre tid. Trots detta uppfattar Kyrölä att många är dåligt insatta i den nya intäktsstandarden när man för en vidare diskussion i ämnet.

Kyrölä berättar att han startade implementeringsprocessen med en projektplan. Projektplanen beskrev på ett överskådligt sätt vad som behövde göras och när det behövde göras. Med hjälp av projektplanen förklarade Kyrölä att de försökt att bryta ner byråkratin i organisationen och främst fokuserat på de tekniska frågorna och att få planen i rörelse. Detta gjorde han för att inte spendera all tid på att ta fram långa uppgiftslistor. Kyrölä framhåller att den nya standarden har varit tidskrävande och de tekniska utmaningarna har tagit veckor att lösa.

Under implementeringsprocessen har det på Cargotec utförts arbetsmöten i olika arbetsgrupper samt halvdagsmöten där de inom organisationen har diskuterat kraven på den nya standarden och även reflekterat hur detta kommer att påverka verksamheten. I samband med dessa möten har de bekräftat hur de ligger i fas med implementeringen samt vad de behöver fortsätta arbeta med och diskutera vidare. Målet för möten var att identifiera skillnader och potentiella områden för förändring. Kyrölä berättar att de efter dessa möten krävdes mer tid för att ytterligare identifiera de områden och situationer där de krävdes etablering av nya metoder för redovisningen i framtiden. Den största delen av förändringsarbetet har genomförts, men det dyker fortfarande upp frågor och problem vilka han tar itu i takt med att de stöter på dem. Kyrölä förklarar vidare att de vill göra en retrospektiv övergång. Vilket betyder att 2017 års rapportering sker enligt gällande riktlinjer och sedan i 2018 års finansiella rapportering kommer de att börja med IFRS 15. Eftersom det ska finnas ett jämförelse år i den finansiella rapporteringen 2018, innebär det att den 1 januari 2017 startade den första tillämpningen av IFRS 15 i balansräkningen. Under 2017 kommer de att arbeta fram jämförelsetal som kommer att finnas till 2018 års rapportering. Vidare kommer de att arbeta med mallar som Kyrölä tagit fram och detta är införstått med företagets alla controllers.

Vid slutet på 2016 granskade Kyrölä de projekt som pågått för att skaffa sig en helhetsbild och överväga om intäktsmodellen kommer att förändras under 2017. Kommer projekten att påverkas behöver det omräknas och detta är nästa steg för Cargotec. Kyrölä berättar vidare att det som också står på schemat

framöver är att det ska göras en sammanställning av hur det såg ut från början, hur det till slut kommer att bli och vilken deras lösning på IFRS 15 blev. Kyrölä berättar att han gör sammanställningen efter förändringarna på olika affärsområden och att detta nu ska kommuniceras ut i företaget. Kyrölä anser att Cargotec ligger i fas med implementeringen och de följer den översiktliga plan som Kyrölä tidigare skapade.

Lindgren berättar att när han började på företaget i början på år 2016 initierade han implementeringen av IFRS 15 relativt omgående. Företag 2 tog hjälp av experter för att få förslag hur verksamheten kommer att påverkas och tydliga rekommendationer för hur de ska implementera den nya intäktsstandarden. Lindgren förklarar vidare att han är projektledare för IFRS 15 och har under implementeringen bjudit in andra personer från företaget. Eftersom Lindgren arbetar på ekonomiavdelningen har han valt att bjuda in andra personer i företaget som blir berörda av den nya standarden och involverat de i implementeringsprocessen. Lindgren berättar vidare att det i ESMA:s uttalande framhålls att det finns en del i standarden som säger att företagen för 2016 års årsredovisning ska kunna kommentera vilka de kommande effekter på intäkterna kommer att vara. Företag 2 behövde vara färdiga med årsredovisningen i månadsskiftet januari-februari 2017 för att kunna svara på hur den nya standarden har påverkat företaget. Vidare berättar Lindgren att de redan idag ska kunna börja följa intäkterna utifrån ett IFRS 15 perspektiv. Implementeringen bör vara färdig nu, för att kunna följa 2017 utifrån ett IFRS 15 tänk. Lindgren säger att de på Företag 2 ligger helt okej till i implementeringen, de är några dagar sena men inte mer än så.

Lindgren säger att IFRS 15 är tydligare än tidigare gällande hur man ska identifiera prestationsåtaganden och det kommer innebära en förändring för Företag 2. Tidigare om de haft ett projekt där de ska göra två olika prestationer då har de redovisat dessa tillsammans som ett prestationsåtagande. I enlighet med den nya intäktsstandarden berättar Lindgren att de kommer att dela upp dessa i olika delar och att det därför kan bli en förändring när man redovisar intäkterna eftersom att en del av projektet hamnar mot ett år och den andra delen på nästkommande år.

Lindgren förklarar att eftersom man i den nya intäktsstandarden kräver mer information, behöver de bli bättre och mer strukturerade i hur de samlar information om sina intäkter. Lindgren förklarar vidare att informationen gällande hur mycket intäkter man redovisar vid en tidpunkt och hur mycket intäkter man redovisar över tid inte varit ett krav tidigare. För att kunna spara information om intäkterna behöver de i sitt redovisningssystem kunna spara informationen om intäkterna detaljerat. Detta för att kunna få en detaljerad beskrivning om intäkterna till årsredovisningen.

Sundell berättar att det fanns en arbetsgrupp inom de stora byggbolagen vilka arbetade med implementeringen av IFRS 15 i byggbolagen. Vidare berättar Sundell att på grund av tidsbrist för Sundells del anställde de en konsult som företrädde och bevakade konferenser. På konferenserna förklarar Sundell att det informerades om den nya intäktsstandarden och hur de i byggbranschen skulle arbeta för att implementera den. Vidare berättar Sundell att konsulten återskötterat till honom gällande det som skett, diskuterats och lagts fram på konferenserna gällande IFRS 15. Sundell själv bevakade diskussionerna och vilken effekt det skulle ha på företaget, något som har varit oklart väldigt länge.

Främst beskriver Sundell oklarheterna med att när det första utkastet av IFRS 15 släpptes blev det mycket kritiserat. Det första utkastet blev tillbakadraget och sedan blev det en omarbetning av det utkastet. Vidare förklarade Sundell att när det kom en ny ordförande för IASB blev det en radikal förändring. Den nya ordföranden gjorde förändringar och fokuserade även på byggindustrin och där det främst sker projekt över tid. Innan den nya ordföranden kom in förklarar Sundell att industrier eller långtidsprojekt inte var omnämnda. Sundell upplevde det som att byggindustrin var i dunklet jämförelsevis med resterande branscher.

Sundell berättar vidare att när den slutliga rekommendationen kom fram gick de in för att förstå innebörden av hur den nya standarden kommer att påverka byggindustrin. När de fördjupade sig i den nya standarden kom de fram till att de nya reglerna inte kommer att innebära några större förändringar för deras bransch utan snarare vara en uppluckring av de regler som finns idag. Sundell konstaterar att för Företag 2 kommer intäktsredovisning in princip inte att förändras. Sundell förklarar vidare att de ligger i full fas när det gäller implementeringen och Sundell anser snarare att andra typer av industrier har större utmaningar. Framförallt nya industrier, licensindustrier, IT-industrier och även de företag som har blandad verksamhet. Eftersom att byggbranschen haft ett samarbete med de tre största byggbolagen har de haft ett etablerat forum och kunnat ta till vara på kompetens. De som har erfarenheten av att arbeta med liknande typer av frågor har gjort det. Sundell förklarar att det hjälpt företaget att vara i fas gällande implementeringsprocessen.

Jansson förklarar att i början av implementeringsprocessen genomfördes en analys tillsammans med ett projektteam där CFO:er för de tre största regionerna samt han själv. De har diskuterat och analyserat hur den nya standarden kan komma att påverka verksamheten. I början av analysen förklarar Jansson att de utifrån deras kontrakt granskat de tre olika delarna. Licenser vilket man får efter man köpt produkten,

underhållssupporten vilket är ett leveransåtagande där det ingår uppdateringar, uppgraderingar, buggfixar och det tredje leveransåtagandet är konsultdelen, detta är implementeringen av programmet.

Jansson berättar att de startade med att diskutera vilka de självständiga transaktionspriserna kommer att vara för deras varor och tjänster. Efter detta har de arbetat med att sätta priser på de olika delarna. Han säger att det varit svårt att värdera vilka priser det ska sätta på de olika delarna. För att samla in detta har Jansson tagit hjälp från organisationen och dotterbolagen för att ta fram historiska priser. De har efter detta sammanställt priserna och tagit fram vilka de självständiga transaktionspriserna kommer att vara. Vidare berättar Jansson att de tagit fram en modell som lösning för att fastställa transaktionspriserna över alla prestationsåtaganden. Denna modell kan hantera alla eventuella rabatter över alla prestationsåtaganden. I detta moment förklara Jansson att det inte får vara redovisningen som styr hur de säljer. Därför är det viktigt att ha en kontakt med säljorganisationen, för det är de som styra detta moment.

Jansson anser att IFRS 15 främst handlar om periodisering och när intäkterna ska tas upp och värderas. Det handlar främst om fördelningen, hur mycket intäkter ska tas idag och hur mycket intäkter ska man ta imorgon. Implementeringen av den nya standarden har blivit en övning i att få periodiseringarna att bli korrekta.

Jansson framhåller att deras tidsram har fasthållits och att det känts som de fått ett extra år, eftersom att ikraftträdandet flyttades fram ett år. Det de nu gjort är att lägga om 2017 för att kunna få full retroaktiv tillämpning.

Jansson berättar att han varit i kontakt med involverade avdelningar. För att avdelningarna ska kunna rapportera till Jansson, har de tagit hjälp av ett Excel ark. Excelarket förklarar Jansson används som ett verktyg för att kunna spåra de avtalen som är över ett visst belopp och de rabatter som används. Detta används som underlag för deras tidsplan som de kommer att följa upp och återkoppla till varje kvartal för att se hur resultatet blir och om avdelningarna förstått mallen.

Samtliga respondenter har under implementeringsprocessen analyserat och diskuterat femstegsmodellen. Hur de har arbetat med denna beskrivs i nästkommande del. Upplysningskraven som också är en viktig del i den nya intäktsstandardens har företaget inte lagt ner lika mycket tid på under implementeringsarbetet. Mer om detta kommer längre ner i texten.

4.2.5 Fem stegsmodellen

På frågan hur företagen ser på den femstegsmodell som IASB tagit fram så menar Kyrölä att den femstegsmodell, som ska ge vägledning i redovisning av intäkter, är den största förändringen i IFRS 15.

Lindgren säger att femstegsmodellen är snygg utifrån ett teoretiskt perspektiv men att den utifrån ett praktiskt perspektiv känns lite överdriven. Han upplever inte att de fem stegen kommer att vara ett problem för Företag 2, men det som kan vara lite utmanande är att verksamheten tycker att det är en redovisningsfråga och redovisningsfunktion tycker att det är en verksamhetsfråga och sen vill ingen riktigt ta tag i det. Lindgren framhåller att det är det som gör att det blir lite svårt. Det leder till att Företag 2 kommer vilja göra det så lätt för sig som möjligt när det kommer till att identifiera prestationsåtaganden och Lindgren säger att de nog i många fall kommer försöka argumentera för att det här bara är ett prestationsåtagande, vilket de tidigare har gjort.

Sundell anser att man har hjälp av fem stegsmodellen och då framför allt med att förstå den underliggande affären. Sundell säger att när det gäller fem stegsmodellen så utgår man från substansen. Olika företag inom samma bransch kan ha en underliggande affärsmodell som innebär olika saker redovisningsmässigt. Det gäller att någorlunda ordentligt undersöka hur ens affärsmodell ser ut och även titta på de avtal som ligger till grund för den förklarar Sundell. Företag 3 projekt utvecklar bostäder och deras entreprenadavtal är väldigt likriktade vilket innebär att de inte har en mängd olika avtal som kan innebära olika implikationer på redovisningen. Vidare förklarar Sundell att det kan vara att olika byggföretag kan ha olika affärsmodeller vilket innebär att de kommer ha olika form av redovisning.

Jansson berättar att på Företag 4 anser man att femstegsmodellen är tydlig, dock har de behövt bearbetat de olika delarna.

Steg 1 – Identifiera kontrakt

På frågan hur steg ett påverkar företagen så säger samtliga företag att detta steg inte kommer ha någon större påverkan. Kyrölä säger att det inte är ett steg som Cargotec har några problem med. Det finns några få avtal där kunden under en viss tidsperiod tillåts bryta överenskommelsen utan påföljd. Dessa fall kan vi uppenbarligen inte identifiera ett kontrakt innan ångerfristen har löpt ut. Kyrölä förklarar att kontrakt av den typen är väldigt ovanliga, därför tror han inte att det blir ett problem för dem.

Lindgren berättar att Företag 2s alla avtal är av kommersiell innebörd vilket innebär att de inte kommer att behöva reflektera avsevärt över steg ett.

Sundell anser att det första steget inte är något större problem för Företag 3. Han berättar att i Sverige, som är företagets största marknad, är kunderna nybildade bostadsrättsföreningar som de redan tidigare har identifierat som en fullvärdig extern part. Företaget upprättar då entreprenadavtal och de upprättar också ett avtal om försäljning av fastighet. De två avtalen ser företaget som ett prestationsåtagande. Avtalen är egentligen ihop skrivna med varandra och skrivs samtidigt med anledningen till att man gör två avtal är för att den svenska lagstiftningen kräver att man ska ha ett skriftligt avtal vid försäljning av fastighet, berättar Sundell.

Steg ett kommer inte påverka Företag 4. Jansson förklarar att det har en tydlighet när de har ett kontrakt med kunden, kontraktet är formellt vilket innebär att det inte blir några svårigheter.

Steg 2 – Identifiera prestations åtaganden

Kyrölä berättar att steg två är i högsta grad ett kritiskt steg för Cargotec, då det finns en stor komplexitet i deras affärer. Det nuvarande synsättet av intäktsredovisningen innebär att i normala fall redovisas intäkterna för en levererad vara eller tjänst antingen när risk och förmåner har överförts till kunden eller i vissa situationer redovisas intäkterna med hjälp av succesiv vinstavräkning. Kyrölä framhåller att den nya standarden och när företag tillämpat succesiv vinstavräkning ställer sig frågan *”Vilka är de olika prestationsåtagandena? Är det flera olika prestationer i kontraktet som man lovat till kund?”*. Därefter när de olika löfterna är identifierade i kontraktet, då måste företagen ställa frågan *”Är det möjligt att kombinera dessa olika löften?”* Kyrölä förklarar att om det är möjligt att kombinera de olika prestationerna, då ser det ut som det gör för Cargotec idag. De räknar de kombinerade löften som en enda produkt och de redovisar intäkten när produkten levereras. Kan det inte kombinera dessa olika löften, då de har flera prestationsåtaganden i ett avtal som de för närvarande redovisas som ett enda löfte, måste de helt enkelt bryta ner intäktsredovisning i mindre delar. För att lättare förstå ger Kyrölä ett exempel: MacGregor, som främst påverkas av denna standard när de säljer produkter till fartyg, säljer det ibland hela paketet. De designar någon form av produkt, sen köper de vissa komponenter till denna produkt från en tredje part, sen köper de tillverkning av denna produkt från en annan tredje part. Efter det tillhandahåller de installation hos kunden eller så assisterar de bara vid installationen och kontrollerar. Om de gör allt detta så kan det vara en kombinerad produkt. I det här fallet är det alltså tre olika prestationsåtaganden och de måste därför redovisa dem separat. Just detta steg har Kyrölä

tillbringat många timmar att diskutera med företagets revisorer och undersökt hur det verkligen fungerar.

Kyrölä fortsätter att berätta om ännu en komplexitet. Han menar att när man nu har levererat både design och nyckelkomponenterna, då kan man redovisa intäkter för den delen av kontraktet. När det istället kommer till tillverkningen blir det svårare. Cargotec vet när den levereras till kunden, men det komplicerade med dessa stålkonstruktioner är att de är anpassade till kunden. Samtidigt när man läser vägledningen för steg fem i femstegsmodellen inser man att dessa stålkonstruktioner inte har någon alternativ användning. Enligt detta steg behöver Cargotec redovisa tillverkningsmomentet i ett kontrakt, säger Kyrölä.

Kyrölä berättar vidare att för närvarande kan denna McGregor enhet redovisa intäkterna i sin helhet när allt har genomförts. I framtiden behöver de separera det till olika prestationsåtagandena och det kan innebära att man i ett och samma kontrakt använder både ”normal” redovisning och succesiv vinstavräkning. Kyrölä framhåller att det innebär att arbetet kan bli svårt för de som sköter redovisningen, men det här är vad du får när du verkligen går ner på djupet i standarden och undersöker de nya kraven, mycket komplext beskrivet.

Enligt Kyrölä så är detta den största förändringen i MacGregors verksamhet. När MacGregor säljer några enkla produkter med lågt värde så kommer ingenting i princip att förändras och när de säljer mycket stora komplexa produkter kommer ingenting att förändras eftersom de är alltid redovisas med succesiv vinstavräkning och de kommer att redovisas på samma sätt i framtiden. Det är med de mellanstora produkterna vilka är ganska komplexa när vi landar i den här typen av frågor.

När det gäller det andra steget för Företag 2 så anser Lindgren att det inte borde vara ett problem. Vad som kan bli ett problem är om de bygger någonting. Har de med i avtalet en punkt om de inte är klara i tid kan de tvingas betala vite för att de har blivit försenade. Då måste de i början av en byggstart fundera på hur mycket vite de tror sig behöva betala och det kan bli lite utav en utmaning enligt Lindgren. I det stora hela är det inte särskilt mycket pengar men det är ändå någonting som kan bli ett problem, berättar Lindgren. Vidare säger han att det är en fråga vad som är väsentligt för koncernen. Om det är fel med en miljon kronor och företaget omsätter 2000 miljoner kronor så kommer det felet inte att synas men det skulle kunna vara ett problem på det sättet, säger Lindgren.

Sundell berättar att i det andra steget har Företag 3 normalt sett inget problem, inte med sin nuvarande affärsmodell. Sundell poängterar att andra kan ha en annan modell på hur man bedriver verksamheten.

Jansson förklarar att steg två i fem stegsmodellen inte kommer att påverka Företag 4 då de har en tydlig affärsmodell om hur de säljer sin produkt. Det Jansson har behövt granska är licenser, underhållen och konsulting och undersöka vilka är deras prestationsåtaganden i dessa kontrakt. Jansson framhåller att definitionen de haft innan kommer fortfarande att vara kvar. Det har inte heller behövts en diskussion med revisorerna för Företag 4 i steg två, därför förklarar Jansson att steg två är relativt klart.

Steg 3 – Fastställning av transaktionspriset

Kyrölä berättar att steg tre inte är ett stort problem, det som krävs är att det ska kommuniceras väl ut i verksamheten, för att alla inom Cargotec ska förstå innebörden. Kyrölä ger ett exempel på situationer då till exempel en förseningsavgift för leverans bokförts som projektkostnad. Detta har redan kommunicerats tidigare, men det är svårt för företag att ändra sitt tänkande och verkligen förstår vad det innebär.

”När du kallar något en kostnad, skulle jag säga, i utbyte mot att betala något du får något. När det gäller avgifter för försening av leverans, då får vi inte någonting. Ja, förutom om vi säger att vi köpte tid till exempel. Men med lite insikt, vad vi gjorde var att vi försökte göra kunden nöjd eftersom vi var långsamma, och det är därför vi ger en rabatt. Denna vägledning om detta variabla transaktionspris, jag tror inte bara att det gäller oss, utan det är många företag som verkligen behöver stanna upp för en stund och tänka på det och förmodligen ändra sitt egna tankesätt att förstå vad som verkligen är de fasta delarna av transaktioner pris i kontrakten och vad som inte är.”(Kyrölä 2016)

Sundell berättar att när det gäller steg tre har de kommit fram till att även fast det är två avtal så är det ett pris som är fastställt för hela åtagandet. Även fast det kommer att manifesteras i form av två avtal och två belopp så talar man i det stora entreprenadavtalet ändå om ett prestationsåtagande som manifesteras i två avtal.

Steg tre i femstegsmodellen berättar Jansson är tydligt men att det finns undantag. Det främsta undantaget är att för vissa länder finns det en rörlig del och det är för konsultingdelen. Konsultingdelen har projekt som är på löpande räkning och kunderna får en offert från Företag 4, där de beräknar hur många timmar det kommer ta att utföra arbetet och i kundernas offert kommer det finnas en klausul som säger att ”om de drar över de timmarna så ska timpriset bli lägre”. Jansson förklarar att enligt IFRS ska

man hela tiden göra nya bedömningar kring de totalt uppskattade timmarna. Annars kan det uppstå att om de drar över timmarna med det normala priset kan det uppstå ett hack i kurvan och Företag 4 blir tvungna att sälja resterande timmar till ett lägre pris. Jansson berättar att de kommer att behöva räkna ut ett nytt snittpris, ifall arbetet drar över de bestämda timmarna. Detta kommer inte att vara vanligt, utan det är främst deras verksamhet i andra länder. Vidare anser Jansson att transaktionspriset är enkelt och att det främst kommer vara en periodiseringsfråga. Företag 4 projekt löper ofta inte mer än några månader.

Steg 4 – Fördelning av transaktionspriset till olika prestationsåtaganden

Kyrölä berättar att steg fyra har diskuterats en hel del, men de har ännu inte identifierat några förändringar som behöver göras. Dock tror Kyrölä att det innan år 2018 kommer behöva göras ytterligare några analyser för att vara säker på att marginalen fördelas vettigt mellan de olika åtagandena. När Cargotec har ett kontrakt där flera element levereras och när dessa intäkter ska redovisas vid olika tidpunkter, är det viktigt att fördelningen blir rätt så att inte för mycket marginal fördelas på de första åtaganden och för lite på de resterande.

Steg fyra kan bli lite svårt framhåller Lindgren. Han ger ett exempel ”Säg då att vi ska hjälpa en bostadsrättsförening med stambyte på badrum och renovera trapphuset. Vi ska då börja med att flytta dit en container där vi kan slänga lite grejer i. Kostnaden för containern, hur mycket utav det ska vi allokera till renoveringen av trapphuset och hur mycket utav det ska vi allokera till stambytet? Just fördelningen utav gemensamma kostnader kan bli ganska knepigt men i och med att man kanske i slutändan försöker argumentera för att låta oss göra som vi har gjort förut. Då kommer vi att argumentera för att trapphuset och stambytet hänger ihop och då kan vi ta kostnaden för containern till det här enda prestationsåtagande och på det sättet blir det inget problem. Skulle man vilja göra det svårt för sig så kan man göra det jätte svårt, men jag tror inte att man kommer vilja göra det. Jag tror inte att vi kommer vilja göra det och jag tror inte att andra kommer vilja göra det heller.”

Sundell berättar att i steg fyra så är överenskommelsen med beställaren ett pris och ett åtagande. Det innebär att färdigställa en nyckelfärdig byggnad på en mark som beställaren har förvärvat. Vi uppför en entreprenad på en fastighet som beställaren har förvärvat.

Jansson berättar att Företag 4 har behövt arbeta med steg fyra för att säkerhetsställa när man säljer ett kontrakt ser kunden det som ett paket. Jansson anser inte att kunderna granskar vilka olika delar

kostnaderna kommer att finnas på, utan de granskar det totala beloppet på hela paketet. Om ett paket kommer att vara rabatterat behöver man justera det vilket men inte behövt historiskt sätt. När man säljer ett affärssystem är priserna väldigt individuella och därför finns ingen tydlig prislista. Priserna beror på hur affärssystemen är komponerade och vilka moduler de vill ha. I slutändan nämner Jansson att det är en förhandlingsfråga, utifrån hur mycket kunderna är villiga att betala. Främst licensdelen är svårt att finna ett självständigt pris på och underhållsdelen som har en fast procentsats av licensvärdet. De har behövt titta på historiska priser när rabatter har skett och fastställa hur mycket som ska allokeras till alla prestationsåtaganden. Det har varit en övning för Företag 4 och det är de som främst arbetar med. Jansson säger *"Det är en viktig komponent för oss och för många inom samma bransch som vi"*.

Steg 5 – Redovisa intäkten när företaget uppfyller prestationsåtaganden

Steg fem är också mycket kritiskt för Företag 1 och då särskilt med de stora projekten. Kyrölä menar att Cargotec måste se till att redovisa intäkter hela tiden på dessa.

Steg fem är inget problem för Företag 2, 3 och 4. Företag 2 har slutbesiktningsrapporter på de byggarbeten som görs och när de har gjort det så redovisar de intäkten och det är egentligen ingen skillnad mot hur de har gjort tidigare, säger han.

När Företag 3 utför en entreprenad på beställarens egendom/fastighet så tillför företaget hela tiden resurser och material som blir beställarens egendom. Det gör företaget till viss del över tid och den metod de har är in-put metoden vilket innebär att de tar upp intäkter i takt med att det kommer in fakturor i redovisningen berättar Sundell.

På Företag 4 blir det inte någon skillnad från hur de redovisar idag. De har börjat titta på andra affärsmodeller kring när licensintäkten ska intäktsredovisas. Annars påverkar det inte företaget i nuläget, som det kanske gjort för andra bolag som säljer affärssystem.

4.2.6 IFRS 15s påverkan på företagens system och processer

När det gäller hur företagens system och processer påverkas av den nya intäktsstandarden skiljer det sig från företag till företag. Cargotec påbörjade förändringsarbetet tidigt eftersom Kyrölä kände lite rädsla inför den nya standarden. Kyrölä förklarar att om Cargotec behöver göra några mindre förändringar i SAP så tar det vanligtvis minst 6 månader, så det var viktigt att vara ute i god tid för att se till att sådant

arbete hinner utföras. Som det ser ut nu för Cargotec verkar det som att den nuvarande SAP installationen fungerar ganska bra, för tillfället arbetar man inte med utveckling av SAP.

IFRS 15 innebär ingen större påverkan på Företag 3s system och processer. Sundell berättar att det finns en liten variant i företagets utländska verksamhet där man idag tillämpar "Completed contract". Här har företaget inte ett entreprenadavtal på samma sätt utan företaget har sålt direkt till flera enskilda kunder istället för till en som vi har när de säljer till en bostadsrättsförening. Han förklarar att när man har "Completed contract" så redovisar man intäkter och kostnader när entreprenaden är tekniskt färdigställd och överlämnade till kund. Det innebär att om man har projekt som har en befaren förlust, vilket är väldigt ovanligt, så behöver man boka upp en förväntad kostnad och själva uppbokningen har man definierat som en avsättning. Vidare förklarar Sundell att det är enbart en klassificerings fråga att en sådan uppbokning av en förväntad förlust ska klassificeras som en avsättning och inte som ett pågående arbete. Det är dock en väldigt marginell bit och det är nog det enda som han sett påverkar företagets redovisning.

Jansson berättar att Företag 4 inte kommer att behöva göra några ändringar rent systemmässigt men däremot kommer de behöva uppdatera sina processer så att de kan spåra eventuella rabatter. När rabatterna ges på olika prestationsåtaganden eftersom deras kontrakt innehåller "Multi-element-arrangements". Detta kommer ske via Excel-sammanställning som sker vid varje nytt kontrakt som skrivs med kund.

4.2.7 Utökade upplysningskrav

I och med IFRS 15 så följer ett utökat upplysningskrav. Lindgren tycker att det är bra är att intäkterna som tidigare beskrivits väldigt lite i årsredovisningen, nu kommer beskrivas mycket mer detaljerat. Frågar som "Vart kommer intäkterna ifrån? Hur många ingångna avtal har vi som vi ska färdigställa nästa år?" kommer att behöva besvaras. Han menar på att intäkterna i sig kommer nog att vara ganska oförändrade men att information kring de kommer att öka.

"Så det som kommer påverka oss är snarare att vi måste bli bättre och mer strukturerade i hur vi samlar information om våra intäkter. Så exempelvis när vi redovisar i vårt redovisningssystem så måste vi kunna spara den informationen mer detaljerat för att kunna få ihop vår beskrivning om våra intäkter till vår årsredovisning. Så det är det som jag tror kommer påverka oss mest så att säga." (Lindgren 2017)

Lindgren ger ett exempel att man enligt IFRS 15 ska beskriva hur mycket intäkter man redovisar vid en tidpunkt och hur mycket intäkter man redovisar över tid. Det är en upplysning som Företag 2 tidigare inte har behövt ha. Tidigare har vi bara kunnat säga att vi hade så här mycket intäkter men nu måste vi dela upp dem på de två kategorierna. Det är ju något som kommer att påverka oss, eftersom det är ytterligare information som vi behöver kunna spara och följa, säger Lindgren.

Sundell berättar att Företag 3 fortfarande har upplysningskraven i dunklet. Han berättar vidare att det finns en diskussion som har pågått och den tar sikte på att man måste bli mer transparent gällande vad perioden/årets intäkter består av och då åsyftar man för verksamheter som redovisar intäkter över tid. Där ändrar man ju egentligen bedömningen till varje bokslut och varje kvartal vilket innebär att man kan ha intäkter eller kostnader som är hänförliga till tidigare perioder. Sundell berättar att företagets intäktsredovisning styrs av total prognosen för projektet, företagets bedömning och företagets mätning av upparbetningsgraden. Det innebär att en del av intäkterna, det gäller för samtliga byggbolag och företag som redovisar intäkter över tid, att det görs omvärderingar och det innebär att en del av intäkterna hänförs till tidigare perioder, fortsätter han. Just där är det inte helt klart, berättar Sundell, men det finns de som hävdar att man där måste klargöra hur stor del av intäkterna som är hänförliga till tidigare perioder och det är en stor förändring. Sen om man måste ange det här i siffror eller om man måste kvantifiera det på något annat sätt, det är lite döpt dunkel. Det är en fråga som både i Europa och USA inte är riktigt klarlagd, säger han.

4.2.8 Problem och svårigheter under implementeringsprocessen

Lindgren berättar att eftersom det i IFRS 15 är lite tydligare än tidigare när man identifiera prestationsåtaganden kan det innebära en förändring om företaget har haft ett projekt där de ska göra två olika saker. Tidigare har företaget redovisat de två projekten som ett projekt medan de nu måste börja dela upp dem. Det kan leda till att det blir mer intäkter ena året och lite mindre intäkter under andra året eller tvärtom, säger han. Lindgren säger att det kan bli en liten timing effekt när man redovisar intäkten men att i det stora hela kommer det inte bli någon större påverkan.

Lindgren anser att svårigheterna med implementeringen av IFRS 15 egentligen är en ansvarsfråga, följaktligen om det här en redovisningsfråga eller om det är en verksamhetsfråga. För redovisning tycker att det är en verksamhetsfråga och vice versa och det är det som är svårt. Lindgren säger att det är svårt att få folk att sätta sig från verksamheten och intressera sig för redovisningen för de tycker att det är deras jobb. Lindgren menar att Företag 2 inte tillhör de som har den största utmaningen med IFRS 15

men han förstår att för många bolag så kan det här vara jätte svårt och framför allt om man har verksamhet över flera olika länder och flera olika typer av verksamheter. Han tror att just samarbetet och det kulturella är det som kan vara den stora utmaningen med det IFRS 15.

Lindgren tror inte att IFRS 15 kommer innebära någon större skillnad mot hur företaget arbetar idag. Han tror att företaget kommer behöva beskriva sina intäkter lite mer vilket han tycker är bra. Tittar man i en årsredovisning idag så står det jätte lite om intäkter och jätte mycket om pensioner. Vad är mest intressant frågar sig Lindgren. Intäkterna eller pensionerna? Det tror han blir en skillnad. Att man kommer hitta mer användbar information om företags intäkter och det är väl in princip det som det kommer att påverka. Företaget kanske får lägga till några konton i systemen och ekonomi kanske kommer behöva ställa lite fler frågor till verksamheten för att saker ska hamna på rätt konton men i det stora hela är det inte jätte stora skillnader, säger han.

Det som Lindgren tycker är den stora punkten är just utmaningen att få till samarbetet mellan avdelningar, att skapa en förståelse för ekonomi inom verksamheten och att ekonomi måste förstå verksamheten så att det finns en förståelse åt båda hållen. Sen säger han att det också viktigt att man från ett ledningsperspektiv berättar för verksamheten att det inte är ekonomiavdelningen som kommer vara jobbig nu utan de gör det utav en anledning och det är viktigt att det uppifrån organisationen finns en tydlig vilja på det sättet. Att man värdesätter det, för om man inte värdesätter från ledningshåll så kommer det bli mycket svårare att genomföra, menar Lindgren.

”Tittar man på USA så är min erfarenhet att där har det funnits ett sådant tydligare perspektiv. Där har ekonomiavdelningen haft en lite större makt än vad man kanske haft i Europeiska bolag och där så har verksamheten vetat om att man kanske måste informera redovisningsfunktionen på ett annat sätt än vad man kanske i Europa har tänkt. Lite det här med att dela upp intäkter i olika prestationsåtaganden, det finns ju sedan tidigare i US GAAP lite mer. Så på det sättet så går ju vi lite mer mot US GAAP i det avseendet i och med den här förändringen i IFRS. Så det är väl det som jag egentligen tycker är den stora frågeställningen kring IFRS 15. Sen visst blir det lite ändringar: att man måste uppdatera systemen och anpassa lite där, en del nya regler för en själv och lära sig och så vidare. Men det är sammanhanget, det är inte en stor utmaning. Utan den stora utmaningen är det kulturella och samarbetet som måste till. Någonting annat som jag tror kan vara bra är det att man tvingas ju som ekonom att börja förstå verksamheten mycket mer. För tidigare har man ju lite grann tänkt att ja men jag bara redovisar, men nu måste jag som ekonom förstå mer vad det är jag redovisar i och med att jag

måste kunna förklara redovisningen på ett mer detaljerat sätt. Så det här tvingar ekonomiavdelningen att förstå verksamheten mer än vad man har gjort tidigare.”(Lindgren 2017)

Svårigheten för Företag 3 är att de hela tiden får tolka. När man talar om intäkter blir det för företaget mera bruttoresultatets effekter egentligen, menar Sundell. Vidare säger han att det är lite svårt att förklara om man inte jobbat med den här typen av redovisning. Det är där svårigheten ligger samt att när det gäller nya uppgifter och innehåll då det också är lite oklart, men företagets bedömning idag är att det egentligen inte är några förändringar. Det konstaterar Sundell utifrån hur de hanterar sin externa finansiella rapportering redan idag. Det har snarare blivit en praxis på hur de gör. Det kanske inte är klarlagt i gamla IAS 11 exakt hur de gör idag utan det är snarare den praxis som hanterar rapporteringen som de utgått ifrån.

”En av de viktigaste bitarna är faktiskt att det ställer högre krav på att man förstår substansen i den affär man bedriver och att den kan se lite olika ut beroende på hur avtalen ser ut. Har man väldigt många olika typer av avtal mot olika kunder så blir det väldigt jobbigt för då måste man gå in i varje avtal och titta på och identifiera enligt den här femstegsmodellen. Men fortfarande så måste man ju gå till botten så bara för att det är samma industri så behöver inte slutsatserna bli densamma för de företagen i den industrin. Det kan gälla Telecom industrin, varvsindustrin, flygplansindustrin osv. Det tror jag är det viktigast att förstå.”(Sundell 2017)

Jansson anser att IFRS 15 främst handlar om periodisering och när intäkterna ska tas, värderas. Han menar att IFRS 15 handlar om fördelningen, hur mycket intäkter ska tas idag och hur mycket intäkter man ska ta imorgon, vidare säger han att det är en övning i att få periodiseringen att bli korrekt.

Jansson nämner även att redovisningen inte får styra hur de gör affärer utan att det är det som står i kontrakten som ska redovisas och bokföras samt att det är viktigt att tänka på hur fördelningen av rabatterna ska ske på de olika prestationsåtagandena. Lösningen som de har skapat är att bygga en modell där de måste fastställa transaktionspriset över alla prestationsåtaganden. De kommer hantera alla eventuella rabatter över alla prestationsåtaganden. Säljorganisationen är viktig att ha kontakt med här för det är de som kommer att styra detta.

Jansson nämner vidare att det finns problem kopplade till att de sköt startdatumet på IFRS 15 ett helt år framåt eftersom inte allt varit riktigt färdigt och det under tiden har skett mycket tolkningar hur man ska hantera IFRS 15. Jansson berättar vidare *”Bolag som säljer affärssystem eller som säljer IT system*

överhuvudtaget påverkas mer kring det här så har det väl varit lite att implementeringen och tolkningen av de här standarderna har skett parallellt och det är väl egentligen det jag fortfarande tycker är svårt. För någonstans så har vi ju nu bestämt hur vi ska tolka IFRS 15 och den påverkan den har på oss då. Men eftersom det sker massa tolkningar under tiden här så finns det ju alltid en oro att det kommer ett förtydligande som går emot hur vi har tolkat det då. Nu jobbar vi nära våra revisorer just för att undvika det. Vi har visat våra syn på vår tolkning och hur det påverkar oss och då fått ett OK från dem då. Men det finns ändå, när en standard inte upplevs som färdig att tolkningarna som kommer inte är helt färdiga utan det arbetet pågår fortfarande. Så det finns en osäkerhet att det kommer ske ändringar och det är det vi inte vill ha för nu har vi ju redan påbörjat vår spårning av hur det kommer att påverka oss då. Så det är väl egentligen det som jag tycker är ett svårighetsproblem, det känns som att det inte har varit riktigt färdig, IFRS 15, utan att det fortfarande sker tolkningar i hur man ska implementera IFRS 15 och då i synnerhet för IT företag då.” (Jansson 2017)

Jansson säger även att det är ett nytt tänk för hela organisationen och att det inte bara påverkar ekonomin utan även sälj och management. Eftersom man kommer att allokera intäkterna så kommer intäkterna att få en viss förskjutning jämfört med tidigare. Den stora förändringen är det här med allokeringen av rabatter på prestationsåtaganden och i Företag 4s fall är det väl framför allt att det kan komma och påverka. Vi har ju som sagt licens, underhåll och konsult och där licenserna är den intäkt som ska tas upp direkt när kontraktet signeras och det är en av de större delarna i kontraktet. Jämfört med de andra delarna som kommer att tas över tid, vilket gör att man får en viss förskjutning. Sådant som tidigare standarder tagits dag ett kommer nu tas upp i framtiden istället.

5 Analys

I analyskapitlet görs en analys av studiens empiri med hjälp av den teoretiska referensramen.

Intäktsredovisning är en av de största delarna i den finansiella rapporteringen. IFRS 15 skapades för att få fram en mer heltäckande och principbaserad standard (Marton, Petterson och Lundqvist 2016). Den nya intäktsstandarden kommer att träda i kraft om mindre än ett år och den nya standarden är olik tidigare standard. Detta eftersom den nya standarden är viktig för den finansiella rapporteringen då intäkterna är en av de största posterna. Larsson anser att företagen ska vara förberedda att implementera IFRS 15 i sitt företag. Alla respondenterna har påbörjat sin implementeringsprocess. Den nya standarden kräver en analys om vad de behöver förändra. De två främsta förändringarna är de utökade upplysningskraven och femstegmodellen som är en vägledning för att tolka sina intäkter.

Upplysningskrav

Den nya standarden innehåller krav på att företagen ska lämna fler uppgifter om intäkterna och utökade upplysningskrav. De nya kraven på upplysningar ska vara till hjälp för att användarna av de finansiella rapporterna ska bli tydligare och enklare. Intressenterna ska förstå omständigheterna beträffande intäkterna i den finansiella rapporten med hjälp av de utökade upplysningarna. Det krävs av företagen att de gör ett grundligt förarbete inför implementeringen av intäktsstandardens gällande de nya upplysningskrav som behövs (Tidningen Balans, 2016). Larsson förklarar att som revisor, redovisningsspecialist inom IFRS och K3 är upplysningskraven det första hon ber företagen att titta på. Detta säger hon ofta har visat sig vara tvärtom, att det är det sista de tittar på. Eftersom det kommer vara mycket extra skrivande för företagen jämfört med tidigare, bör alla företag som har redovisningsplikten att redovisa enligt IFRS fundera över om man uppfyller kraven när det gäller upplysningar (Tidningen Balans 2016).

Kyrölä säger att de redan har upplysningar om sina intäkter men att de inte har det i detalj. Sundell nämner att Företag 3 har diskuterat hur de ska förhålla sig till det utökade upplysningskravet och kommit fram till att de kommer behöva vara mer transparenta gällande intäkterna, dock finns det fortfarande oklarheter hur de exakt ska göra detta. Han anser att bedömningarna gällande intäkterna kommer att förändras under varje kvartal men att de fortfarande är oklart exakt hur. Lindgren säger däremot direkt att Företag 2 kommer att påverkas av de nya utökade upplysningskraven, främst för att de behöver spara och analysera ytterligare information. I en artikel i tidningen balans (2016) förklaras det att företag behöver se över sina intäkter inför det utökade upplysningskravet och att det kräver mycket arbete. Kan det bero på att Cargotec och Företag 3 inte har utforskat upplysningskraven oerhört mycket och har därför inte tydliga riktlinjer vad de ska göra eller beror det på att de inte anser sig ha tillräcklig förståelse för sina intäkter. Det kan också vara så att de precis som Larsson säger att företagen tar arbetet med de utökade upplysningskraven sist. Det kan alltså enligt Larsson och artikeln i tidningen balans (2016) vara viktigare för företagen nu att analysera de utökade upplysningskraven mer.

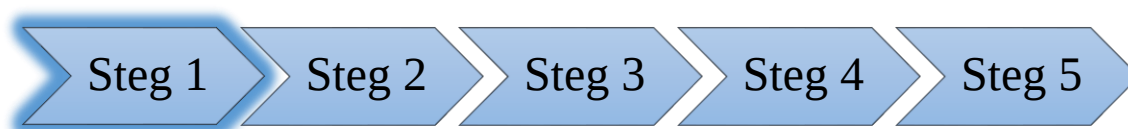
Lindgren ger oss ett exempel på varför det är positivt med de utökade upplysningskraven. I dagsläget finns det i den finansiella rapporten inga krav på hur mycket upplysningar som krävs gällande intäkter, däremot finns det mer information om pensioner. Lindgren konstaterar att det är mer intressant med upplysningar om intäkterna. Eftersom intäkterna är en av de största posterna i den finansiella rapporteringen och även en intressant del för alla intressenter kan det här bli en betydande del när den nya intäktsstandardens träder i kraft.

I enlighet med syftet kan man se att de olika branscherna har arbetat olika mycket med de utökade upplysningskraven. Lindgren anser till skillnad från Kyrölä och Sundell att Företag 2 kommer att påverkas av de nya upplysningskraven. Detta kan bero på att Lindgren har haft kontakt med revisorer i början av deras implementeringsfas, då Larsson som är revisor och redovisningsspecialist har förklarat att hon säger till företagen att upplysningskraven bör vara de första dom tittar på.

Femstegsmodellen

En till stor del i IFRS 15 är femstegsmodell som IASB tagit fram. Den ger en vägledning för företagen hur de ska tolka avtalen och hur de ska redovisa intäkterna.

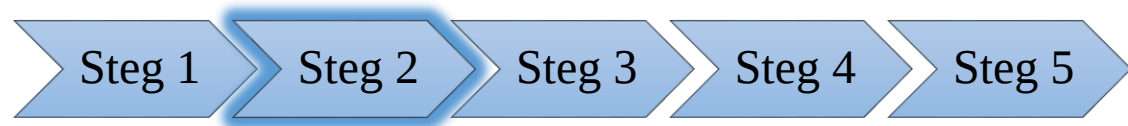
Steg 1. Identifiera kontraktet med kunden



Det första steget innebär att för att kunna redovisa ett kontrakt enligt IFRS 15 krävs det att ett antal kriterier är uppfyllda. Det som är huvudprincipen är att det finns en överenskommelse mellan två eller fler parter som innehåller rättigheter och skyldigheter mellan parterna.

Larsson nämner att de flesta företag redan är införstådda i hur företagets avtal är uppbyggda. Det som behövs är att få ett datastöd för att kunna fånga upp avtalen innan de har lett till en leverans av fakturan. Detta påpekar hon kan vara svårt i vissa branscher. De fyra företagen anser inte att det första steget kommer att vara problematiskt. Då de redan sedan tidigare har kunnat identifiera avtalen. För de fyra företagen i studien kan man tydligt se att steg ett inte innebär några problem.

Steg 2. Identifiera kontraktets olika prestationsåtaganden



Det andra steget innebär att det vid upprättande av ett kontrakt ska bedömas vilka prestationsåtaganden företaget har och hur och när dessa kommer att överföras till kunden enligt kontraktet.

Larsson nämner att i detta steg ska företagen ta reda på vad det är de säljer och vad som blir ett prestationsåtagande i kontraktet. Ett exempel är att varor med produktgaranti är ett prestationsåtagande. Företagen kommer att behöva använda nya tankebanor. Hon avslutar med att säga att detta steg kommer företagen att klara av.

Tre av fyra respondenter anser inte att det kommer att vara något problem med detta steg eller förändra något. Kyrölä tar istället upp att detta steg är mer komplext än tidigare. Det Cargotec har behövt göra är att arbeta hårdare med detta särskilt när då man tillämpat succesiv vinstavräkning. I dessa fall har Cargotec behövt ställa sig frågorna ”Vilka är de olika prestationsåtaganden, är det flera olika prestationsåtaganden i kontrakten som man har utlovat till kunden?”. De resterande respondenterna nämner att allt kommer att vara tydligt om de behåller deras tidigare affärsmodell vilket kan innebära att de tre respondenterna som inte påverkas inte heller har komplexa affärer enligt deras affärsmodeller.

Steg 3. Fastställa transaktionspriser



Det tredje steget handlar om att fastställa det pris som företaget kan förvänta sig vid den erhållna överföringen av utlovade tjänster till kunderna. Det uppskattade beloppet är det som avspeglar prestationsåtagandets framtida inflöde av resurser (IFRS 15, FAR).

Larsson förklarar att detta steg kan vara svårare än de första stegen eftersom företagen kan ha flera olika produkter, olika marknader och olika avtal med kunderna. Det kommer alltså att bli fler variabler om man ska fastställa ett transaktionspris med olika rabatter.

Respondenterna ser det inte som ett problem att fastställa ett grundläggande pris på varan eller tjänsten. Där det kan komma att påverka priset är som Larsson säger, när något avviker från det ”grundläggande priset”. Kyrölä nämner att om en leverans blir försenad kommer transaktionspriset att behöva förändras, i Kyröläs fall är det för att kunden ska vara nöjd. Även i Företag 2s fall gäller om bygget inte blir färdigt

i tid kommer de att behöva betala vite när inte transaktionspriset är detsamma som från början. Detta faktum behöver man ta in i beräkning redan innan avtalet tecknas. Företag 3 kommer att använda sig av två avtal, så kommer det att vara ett pris som fastställs för hela åtagandet. Företag 4 anser att deras undantag kommer att vara den rörliga delen som finns i företag i andra länder. Det innebär att om något inte följer det ursprungliga avtalet kommer företagen att behöva göra en ny bedömning. Här kan vi se att om företagen avviker från ”standard priset” så kommer det att krävas mer arbete för att fastställa transaktionspriset.

Steg 4. Fördela transaktionspriset på olika prestationsåtaganden



Det fjärde steget innebär att man ska fastställa transaktionspriset på olika prestationsåtaganden (IFRS 15) Det finns flera olika uppskattningar man kan göra när det gäller transaktionspriset.

Larsson nämner att det kan vara problematiskt att ge ett gemensamt åtagande ett uppdelat pris, även om företaget har ett avtal. Kyrölä anser att det har varit svårt att göra bedömningar innan IFRS 15 träder i kraft och tror bedömningarna kommer bli enklare att göra när standarden har trätt i kraft. Även Lindgren anser att det är svårt, då de gemensamma kostnaderna kommer att bli svåra att fördela på olika prestationsåtaganden. Sundell tycker att fördelningen av transaktionspriset på olika prestationsåtaganden inte kommer ge något nytt värde till den finansiella rapporteringen. Sundell anser att det självklart att när man kommer överens om ett avtal kommer ett transaktionspris vara ett åtagande. Jansson säger att detta steg är det som påverkar dem mest.

Han nämner att kunden ser avtalet som ett paket och inte de olika prestationsåtagandena. Då deras företag ofta säljer affärssystem till olika priser kommer det inte att finnas någon standardmanual de kan använda sig av. Utöver detta steg arbetar de mycket med för att kunna säkerhetsställa transaktionspriserna på de olika prestationsåtagandena. Tre av fyra företag anser att det kommer att vara svårt att fördela transaktionspriset på kontraktets prestationsåtagande. Det enda företag som anser att detta steg är självklart är Företag 3. Detta kan bero på att de inte kommer ha flera prestationsåtaganden i ett avtal. Företag 4 talar om att de säljer sin produkt till flera olika priser och att det är svårt att bestämma självständiga priser. Det de nämner är att de redan tar fram historiska priser för att ha fakta om när rabatteringen har skett och för att fastställa hur mycket som ska allokeras till alla

prestationsåtaganden. Detta har varit en övning för Jansson och han säger att det även gäller för andra i affärssystembranschen. Företag 1, Företag 2 och Företag 4 som har arbetat med steg fyra allra mest, har troligtvis gjort det på grund av att de inte alltid har standard priser för sina varor eller tjänster.

Steg 5. Redovisa intäkten när företaget uppfyller prestationsåtaganden



Steg fem innebär att intäkterna ska redovisas i takt med att varje enskilt åtagande utförs. Intäkten ska tas upp när kontrollen överförs till kunden.

Larsson nämner att när företagen intäktsredovisar produkter eller tjänster på löpande räkning kommer det inte att vara någon skillnad med IFRS 15 och tidigare standard. Det kommer att medföra samma effekt men uttryckas annorlunda. Den skillnaden som har analyserats fram av Larsson är vilken tidpunkt som intäkten kommer att redovisas.

Cargotec har tre affärsområden som erbjuder olika logistiklösningar. Företagets olika varor och tjänster har flera olika prestationsåtaganden. Precis som Marton, Petterson och Lundqvist (2016) talar om så ska varje intäkt redovisas i takt med att varje enskilt prestationsåtagande utförts. Kyrölä berättar att när man har flera olika prestationsåtaganden kommer redovisningen att behöva ske i olika steg. Detta innebär att man i vissa kontrakt kommer behöva redovisa intäkterna vid en viss tidpunkt, jämförelsevis på andra avtal kommer det att krävas att man redovisar över tid. Detta betyder att de som sköter redovisningen kommer att behöva gå in på djupet och analysera vilka prestationsåtaganden avtalen har och när de kan redovisas. Kyrölä beskriver även att steg fem är det mest kritiska steget för dem eftersom de har en hel del stora projekt. Dessa större projekt måste de lägga ner mer tid på för att finna de olika prestationsåtagandena. Företag 2, 3 och 4 anser att det inte kommer att vara någon stor skillnad jämfört med den tidigare standarden om de har kvar samma affärsmodell som idag. Företag 2 kommer att redovisa sina intäkter när kontrollen är helt överförd till kunderna och efter att de gjort en slutbesiktning på sina byggarbeten. Företag 3 har en tydlig modell. När de utför entreprenad på beställarens egendom tillför de hela tiden resurser och material som blir kundens egendom under tiden. Detta betyder att de till viss del kommer att redovisa över tid och vissa delar kommer de att redovisa när fakturorna kommit in till redovisningen. När de räknar ut självständighetspriset använder de sig av input-metoden. Det innebär

att de gör en uppskattning av de observerbara input-variablerna för utgifterna på varorna och tjänsterna. Företag 4 anser att deras intäktsredovisning inte kommer att förändras märkbart förutsatt att de inte byter affärsmodell. De nämner även att de tror att andra företag som säljer affärssystem påverkas mer, än vad de har gjort i nuläget av steg fem. Steg fem är ett relativt tydligt steg, den främsta problematiken är när man har större avtal. Då kan det vara besvärligare att urskilja prestationsåtaganden. De flesta av våra företag kommer att redovisa sina intäkter både över tid och vid en visstidpunkt. Detta kan vara på grund av att de har flera olika prestationsåtaganden där kontrollen överförs i olika volymer.

Vidare säger Larsson om femstegsmodellen:

”Vi kan väl säga att jag, men nu är ju jag redovisningsteoretiker till viss del, tycker att den här metoden, när vi blir vana med den, gör att man landar tydligare i hur vissa intäktsflöden ska hanteras. För att när vi har lärt oss den så tror jag vi upplever den som ganska pedagogisk och logisk.”

Precis som vilken annan implementeringsprocess av IFRS förklarar Lundqvist (2014) att det är en lång inlärningsprocess och precis som Larsson säger kommer allt troligtvis klarna upp och bli enklare att handskas med när man lärt sig metoden och fått arbeta med den ett tag.

I enlighet med syftet kan man se att de olika branscherna har haft olika utmaningar i femstegsmodellen.

Implementering

Implementeringsprocessen förklarar Lundqvist (2014) är en lång inlärningsprocess eftersom att företagen behöver förstå vad standarden innebär för deras verksamhet. Cargotec, Företag 3 och Företag 4 startade sin analys av IFRS 15 tidigt. I samband med detta startade deras implementering av IFRS 15. Företag 2 startade för ungefär ett år sedan då ESMA (2016) kommit med sitt uttalande om IFRS 15. Weaver & Woods (2015) beskriver att en lyckad implementering innebär att man startar arbetet tidigt. De fyra företagen nämner också hur de ligger till i implementeringsfasen. Tre av fyra företag ligger i fas med implementeringsprocessen. Företag 2 är det företag som ligger efter dock endast några dagar sent. Vi kan på grund av det se att de som började tidigt känner sig i fas. Detta kan bero på att Lindgren arbetat extra hårt det senaste året för att ligga i fas samt att de inte behövt undersöka sina intäkter lika mycket som de tre andra företagen.

Utbildningsnivåer beskriver Lundqvist (2014) och Carrington et al (2015) är en viktig faktor vid implementeringen. Våra respondenter har alla en bakgrund som auktoriserade revisorer. Vilket innebär att de har en grundläggande utbildning inom redovisning och IFRS. De uppfyller en av faktorerna vid

implementeringen av IFRS och det är utbildningsnivån. Det kan innebära att de har en förståelse för föreställningsramen som behövs för en enhetlig tillämpning av den nya intäktsstandarden.

Vidare nämner Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) att bristen på vägledning är en utmaning och att standarderna ständigt förändras innan den träder i kraft. Jansson förklarar att man är orolig över att tolkningar som gjorts av IFRS 15 kommer få ett förtydligat tolkningsyttrande som inte alls stämmer överens med vad de har gjort. På grund av detta ser man att det är en utmaning med att vägledningarna av IFRS 15 inte är 100 % klara. Sundell säger att det finns brister i rekommendationen eftersom den endast förklarar intäkter och inte något om hur man hanterar kostnaderna. Eftersom att Företag 3 arbetar med projekt där kostnader och intäkter hör ihop är det snarare företagets täckningsbidrag som är det intressant. Företag 3 har fått göra analoga tolkningar för hur man ska hantera kostnader. Även Kyrölä tar upp att det är svårt att fördela kostnaderna på de olika prestationsåtagandena. Detta kan bero på det Sundell nämner att det inte berörs i intäktsstandarden. Det kan leda till en utmaning för företagen när de får göra analoga bedömningar, var de ska matcha sina kostnader samt att det finns en över att de kommer behöva förändra sitt arbete för att det kommer ett nytt tolkningsuttalande.

Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) anser att bristen på kunskap bland revisorer och medarbetare också är en utmaning. I våra respondents fall har de tagit hjälp av revisorer, experter och konsulter som har hjälpt dem att tolka standarderna. Den fjärde utmaningen Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski (2006) klargör vid implementeringen är att förändra inställningen hos personalen. Lindgren nämner att det är en stor utmaning att få till ett samarbete mellan olika avdelningar. Verksamheten behöver skapa en förståelse för företagets ekonomi och att ekonomerna behöver skapa sig en förståelse för verksamheten. Ekonomiavdelning behöver nu när den nya standarden träder i kraft förändra sin inställning, viljan att grundligt förstå vilka produkter och tjänster företagen säljer. För att ekonomiavdelningen behöver ha kunskap i vilka intäkter de får in i företaget. Sundell nämner att den nya standarden kräver förståelse av hela verksamheten för att förstå substansen i de affärer man bedriver och att affärerna kan se olika ut på grund av att avtalen är olika.

Weaver & Woods (2015) förklarar att det även finns utmaningar med att implementera en ny standard när det är brist på stöd från ledningen. Lindgren nämner här att det är viktigt ur ett ledningsperspektiv att informera hela verksamheten om vad som sker och att ekonomiavdelningen inte gör något för att vara jobbiga utan att det gör det av en anledning. Det är viktigt att det från högre håll i organisationen finns en tydlig vilja.

Vi kan se att våra respondenter har ställts inför olika utmaningar under implementeringens gång men även delar som bidrar till en lyckad implementering. Ovan tog vi upp att implementeringsprocessen skulle påbörjas tidigt. Det har det gjorts förutom i Företag 2 där de startade i höstas. Ändå anser Lindgren att de ligger i bra fas och att de bara är några dagar försenade. Berörd personal har hos alla fyra företagen fått vara med och ta del av utbildningar under tidens gång vilken också är en bidragande faktor till en lycka implementering. Till sist är det även viktigt att man ska kunna urskilja och svara på vilka de övergripande affärskonsekvenserna av övergången kommer att vara. Lindgren nämner att bruttoresultatet inte kommer att påverkas då det är de intäkterna som kommer in på bankkontot som är de likvida medel företaget faktiskt har. De som har varit en konsekvens är att de behöver se över sina avtal och analysera allt mer djupgående. Kyrölä nämner att Cargotec ligger i full fas med implementeringen och de följer den översiktliga plan Kyrölä tidigt skapade. Sundell nämner att företag 3 ligger fullt i fas när det gäller implementeringen och att han ser att andra typer av industrier har betydligt större utmaningar. Företag 4 anser också att de ligger i fas och även har fått ett extra år då standarden ikraftträdande flyttades från 2017 till 2018.

I enlighet med syftet gällande att bredda kunskapen om företagens implementering. Kan vi konstatera att de tre av fyra företag har kommit långt i sin implementeringsprocess. Företag 2 ligger i några dagar efter och Lindgren anser inte att det påverkar deras implementering. Att företagen ligger i relativ bra fas gällande implementeringsprocessen kan bero på att den nya standarden ställer nya krav på intäktsredovisningen, främst avtalen med kunderna och de utökade upplysningskraven (Marton, Pettersson och Lundqvist 2016). De fyra respondenterna har haft det yttersta ansvaret för implementeringsarbetet på deras respektive företag. Respondenterna har varit intresserade och lärt sig om IFRS 15 både med hjälp av experter och även på egen hand. Detta för att komma fram till fram till vilka förändringar som kommer att uppstå i företagen. De fyra företagen har granskat och analyserat femstegsmodellen. Dock har inte upplysningskraven varit lika uppmärksammade. Företagen har gått tillväga på olika sätt när de har implementerat IFRS 15.

Kyrölä skapade tidigt en projektplan, den förtydligade på ett överskådligt sätt vad som behövdes göras och när det behövdes göras. Denna projektplan har Kyrölä haft som stöd under implementeringsprocessen och för att försöka bryta ner byråkratin i organisationen och för att fokusera på de tekniska frågorna. Kyrölä har haft arbetsmöten under implementeringsprocessen där olika arbetsgrupper tillsammans med Kyrölä diskuterat och bekräftat hur de ligger till i implementeringsprocessen. Företagets alla controllers kommer att under 2017 arbeta med mallar för hur de ska arbeta med den nya intäktsstandard. Till skillnad från Cargotec har Företag 2 tagit hjälp av

experter för att få förslag på hur verksamheten ska implementera den nya intäktsstandarden. Lindgren varit projektledare och bjudit in de personer i företaget som blir berörda av den nya intäktsstandarden för att involvera dem i implementeringsprocessen. Vidare berättar Lindgren att de behöver bli bättre och mer strukturerade i hur de samlar information om sina intäkter. Företag 3 har istället arbetat med en arbetsgrupp som arbetar inom de stora byggbolagen. De har arbetat med implementeringen av IFRS 15. Sundell har haft en konsult som har företrätt honom på konferenserna gällande implementeringen av IFRS 15. Här fick konsulten information om den nya intäktsstandarden och hur de ska implementera detta i Företag 3. Sundell har därefter tagit del av konsultens information och bevakat vilken effekt detta kommer få på Företag 3. När den slutgiltiga rekommendationen kom av IFRS 15, granskade de den och insåg att deras intäktsredovisning inte kommer att förändras märkbart. Likt Kyrölä har Jansson arbetat med en tidsplanplan och Jansson förklarar att i starten av implementeringsprocessen genomfördes det en analys tillsammans med CFO:er för de tre största regionerna. Där diskuterade och analyserade de hur den nya intäktsstandarden kan komma att påverka verksamheten. Men Företag 4 har samlat in informationen på ett annat sätt. För att samla in informationen som behövdes i implementeringsprocessen har Jansson tagit hjälp av andra delar i organisationen och dotterbolagen. Efter detta har de tagit fram en modell för att kunna hantera transaktionspriserna över alla prestationsåtaganden. Jansson förklarar vidare att för att kunna spåra avtalen som är över ett visst belopp har de berörda avdelningarna fått ett Excel ark som är ett verktyg för att kunna spåra avtalen. Detta kommer nu att användas som underlag för deras tidsplan och detta kommer att följas upp och återkopplas till.

Avslutningsvis går det att urskilja att alla företagen har haft olika arbetssätt för att nå samma mål. Detta kan bero på att de har olika varor och tjänster, agerar inom olika branscher men även olika personliga strategier inom företagen då det inte finns en färdig instruktionsbok för hur IFRS 15 skall implementeras, även om reglerna är desamma.

Nyinstitutionell teori

Den formella strukturen av Nyinstitutionell teori är det som sker när förändringar främst är regler, lagar eller trender. Teorin säger att det ska vara lättare för organisationen att anpassa sig till när nya lagar, regler eller trender förändras. Detta kan jämföras med den informella strukturen där man förändrar kulturen och traditionerna. I vår studie kan vi se att alla fyra företag har gått med på att de måste anpassa sig till den nya standarden. Jämförelsevis nämner Lindgren att det är samarbetet i organisationen och den kulturella delen som kommer att vara en stor utmaning för organisationen. Detta kan anses bero på att den informella strukturen tar längre tid att förändra. Även Jansson nämner att det kommer att bli ett

nytt tänk för hela organisationen. Detta kan man anta kommer ta längre tid att implementera enligt teorin.

Ett tydligt tecken på den första isomorfism inom den nyinstitutionella teorin kan vi se i byggbranschen där Sundell upplyste om att det finns en arbetsgrupp som utgörs av de tre största byggbolagen i Sverige, de har arbetat tillsammans för att diskutera och förstå vad den nya intäktsstandarden innebär. De som har mest kunskap om byggbranschen har kommit att samarbeta och som Sundell talar om har de kommit överens över om vad som kommer att passa dem utifrån den nya standarden. Det man kan se är att om de största byggbolagen diskuterar fram hur de ska förhålla sig till IFRS 15 kommer enligt den första isomorfismen de mindre bolagen att ta efter. Detta innebär att de kommer att påverka varandra och till slut följa varandra. Det kan vara så att på grund av detta väntar mindre företag som följer IFRS med att arbeta med implementeringen av IFRS eftersom de kommer följa de stora byggbolagen eller förändra sina tolkningar när standarden träder i kraft.

De andra respondenterna har inte arbetat branschspecifikt med att ta fram hur de ska arbeta med IFRS 15. Här kan man se att de har haft kontakt med redovisningsspecialister och revisorer från The Big Four som har hjälpt dem att vägleda hur de ska arbeta. Det kan vara så att när den nya standarden träder i kraft kommer fler branscher att anpassa sig till sin bransch utifrån de ledande aktörerna. Vilket enligt första isomorfismen kan ske i byggbranschen.

Normativ isomorfism här kan vi se att alla våra respondenter är professionellt utbildade och auktoriserade revisorer. Dessa kan självklart dela med sig av sin kunskap gällande den nya intäktsstandarden till resten av organisationer. Det kan vi också konstatera då de fyra är ansvariga för implementeringen av IFRS på sina respektive arbetsplatser. Detta innebär att även de som har hand om implementeringen bidrar att resterande medarbetar i företagen kommer att anpassa sig till deras sätt detta enligt den nyinstitutionella teorin

6 Slutsats

I detta kapitel presenterar vi studiens slutsatser och besvarar studiens syfte och frågeställningar.

IFRS 15 kommer rent kvantitativt inte innebära någon större förändring för företagens finansiella rapportering. De medel som företagen har på bankkontot är fortfarande de som syns i redovisningen. Däremot så kommer standarden innebära att företagen måste arbeta mer med hur intäkterna ska periodiseras, det vill säga när en intäkt ska tas upp i redovisningen. De utökade upplysningskraven innebär att företagen behöver ha en bättre förståelse kring sina intäkter då de nu behöver vara mer konkreta och detaljerade vid redovisningen av intäkter. Det utökade upplysningskraven kommer resultera i att den finansiella rapporteringen blir mer transparent och att externa intressenter kan ta del av mer information gällande företagens intäkter. Ett annat resultat av studien är att en del företag måste se över sina system och processer för att kunna hantera de krav som ställs i IFRS 15.

Det som framgått av studien är att den femstegsmodell som IASB har tagit fram kommer påverka olika branscher olika mycket men även att företag inom samma bransch kan påverkas olika beroende på hur företagets affärsmodell ser ut. Företag som säljer sammansatta erbjudanden, till exempel telekombolag och mjukvaruföretag, är de som sannolikt kommer att påverkas mest av IFRS 15. När företagen ska redovisa sina intäkter enligt femstegsmodellen har studien visat att steg 3 och steg 4 är de steg som är mest tidskrävande för företagen och allokeringen av intäkterna till olika prestationsåtaganden kan bli en utmaning. Femstegsmodellen kommer ge ett tydligare beslutsunderlag för varför företagen har gjort på ett visst sätt. Det finns inte ett "rätt" sätt att implementera den nya intäktsstandarden i företagen utan den behöver anpassas till företaget där den ska implementeras.

Under tiden som man arbetat fram standarden har det varit en hel del oklarheter vilket har gjort det svårt för företagen att förstå hur just deras verksamhet kommer att påverkas. Vidare så har företagen upplevt en svårighet att tolka standarden parallellt med implementeringen och det finns en oro bland företagen att de tolkningar man gjort av standarden kommer behöva ändras om det dyker upp ett förtydligande. Omfattningen av standarden har krävt mycket bearbetning och analys, vilket har lett till att företagen tagit in externa resurser för att kunna hantera implementeringen.

Studien visar att en av de stora utmaningarna med den nya standarden är att få till samarbetet mellan avdelningarna. IFRS 15 är en standard som inte bara involverar ekonomifunktionen på ett företag utan den kräver att hela verksamheten har en förståelse för substansen i den affär man bedriver och att den kan se lite olika ut beroende på hur avtalen ser ut.

7 Källförteckning

Tryckta källor:

Bryman, A. & Bell, E. (2013). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. Stockholm: Liber AB

Carrington, T., Catasús, B., Eklöv Alander, G., Johed, G. & Lundqvist, P. (2015). *IFRS: Dilemman och utmaningar*. Lund: Studentlitteratur AB.

Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken – För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaper*. Lund: Studentlitteratur AB.

Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T. & Styhre, A. (2006). *Organisation och organisering*. Malmö: Liber AB

Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori*. Malmö: Liber AB.

Frostenson, M. (2015). *Redovisningsteori*. Lund: Studentlitteratur AB.

Jacobsen, D. (2013). *Organisationsförändringar och förändringsledarskap*. Lund: Studentlitteratur AB.

Marton, J., Pettersson, A K. & Lundqvist, P. (2016). *IFRS – I teori och praktik*. Sanoma utbildning.

Smith, D., Brännström, D. & Jansson, A. (2015). *Redovisningens språk*. Lund: Studentlitteratur AB.

Sundgren, S., Nilsson, H. & Nilsson, S. (2013). *Internationell redovisning: Teori och praxis*. Lund: Studentlitteratur AB.

Elektroniska källor:

FAR Online (2016). *IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder*.

<http://www.faronline.se.till.biblextern.sh.se/Dokument/I/ifrs0015/?query=ifrs+15>

[Hämtad 2016-11-20]

ESMA (2016). *Issues for consideration in implementing IFRS 15: Revenue from Contracts with Customer*

https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2016-1148_public_statement_ifrs_15.pdf

[Hämtad: 2017-04-03]

ESMA (2016). *Public statement on IFRS 15*.

<https://www.esma.europa.eu/press-news/esma-news/esma-issues-public-statement-ifrs-15>

[Hämtad 2016-11-17]

EUR-Lex (2002). *Europaparlamentet och rådet förordning (EG) nr 1606/2002*.
http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/ALL/?uri=uriserv:OJ.L_.2002.243.01.0001.01.SWE
[Hämtad 2016-11-19]

EUR-Lex (2015). *Rapport från kommissionen till Europaparlamentet och rådet*.
<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SV/TXT/?qid=1479752687640&uri=CELEX:52015DC0461>
[Hämtad 2016-11-19]

IASPlus (2016). *IFRS 15 — Revenue from Contracts with Customers*
<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
[Hämtad 2017-01-15]

IASPlus (2016). *Revenue recognition*
<https://www.iasplus.com/en/projects/completed/revenue/revenue-recognition>
[Hämtad 2017-01-16]

IFRS (2016). *Development and publication of a Discussion paper*
<http://www.ifrs.org/How-we-develop-standards/Pages/Development-and-publication.aspx>
[Hämtad: 2016-12-06]

IFRS (2015). *IASB confirms deferral of effective date by issuing formal amendment to the revenue standards*
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Project-news-history/Pages/Project-news-September-2015.aspx>
[Hämtad: 2017-03-31]

IFRS (2016). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Implementation*
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IFRS-15-Implementation/Pages/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-Implementation.aspx>
[Hämtad: 2017-01-10]

KPMG (2016). *Revenue: Issues In-Depth second edition*.
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/IFRS-practice-issues-revenue.pdf>
[Hämtad: 2016-11-17]

PwC (2015). *IASB fastlägger en senareläggning av IFRS 15 till 2018*
<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Project-news-history/Pages/Project-news-September-2015.aspx>
[Hämtad: 2017-04-05]

PwC (2016). *IFRS 15 - Revenue from contracts with customers, konsekvenser utöver redovisning och finansiell rapportering*.

<http://www.pwc.se/sv/publikationer/finansuell-rapportering/ifrs15-revenue-from-contracts-with-customers.html>

[Hämtad 2016-11-20]

Tidningen Balans fördjupning (2014). *IFRS*). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Framtidens intäktsredovisning är här!*

<http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/IFRS15-Revenue-from-contracts-with-costumers.pdf>

[Hämtad: 2016-12-08]

Tidningen Balans fördjupning (2016). *Implementering av IFRS 15 – utökade upplysningskrav!*

<http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2016/04/Implementering-av-IFRS-15-utokade-upplysningskrav.pdf>

[Hämtad 2016-11-20]

Tidningen Balans (2016). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – ny grund för intäktsredovisning.*

<http://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-%E2%80%93-ny-grund-for-intaktsredovisning.pdf>

[Hämtad 2016-11-20]

Uppsats:

Pernilla Lundqvist och bokförlaget BAS. (2014). *Tillämpning av redovisningsnormer – Intäkter och avsättningar*. (Doktorsavhandling). Göteborg: Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

https://gupea.ub.gu.se/bitstream/2077/37010/1/gupea_2077_37010_1.pdf

[Hämtad: 2016-12-07]

Vetenskaplig artikel:

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

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

Bilaga 1 – Intervjuguide till företag

1. Vem är du, vilken bakgrund har du och vilken är din yrkesroll?
2. Hur kommer det sig att du är en del av implementeringsprocessen på ert företag?
3. När blev ni informerade om IFRS 15 första gången?
4. När påbörjades förändringsarbetet med den nya redovisningsstandarden hos er?
5. Hur har arbetet med implementeringen sett ut? Vilka är involverade?
6. Ligger ni i fas i implementeringen? Har tidsramen följts?
7. Har ni fått utbildning om IFRS 15 eller hur ni satt er in i den nya intäktsstandarden?
8. Vad är era tankar om IFRS 15 och hur påverkar den eran organisation?
9. Hur ser ni på den fem stegsmodell som IASB tagit fram i IFRS 15? Är något/några steg viktigare för er?
10. Påverkar den nya standarden er organisations system och processer?
11. Vilka problem och svårigheter upplever ni har uppstått under implementeringsprocessen?
12. Vilken är den största förändringen i ert företag vid implementeringen?
13. Är det något du vill tillägga i studien?

Bilaga 2 – Intervjuguide till redovisningsspecialist

1. Vem är du, vilken bakgrund har du och vilken är din yrkesroll?
2. Vilka företag vänder sig till er för utbildning inom IFRS 15?
3. Besitter företagen den kunskap och erfarenhet som krävs för en lyckad implementering rent generellt?
4. Hur upplever ni att företagen hanterar implementeringsprocessen?
5. Vilka problem och svårigheter uppfattar ni att företagen har vid implementeringen?
6. Vilka förändringar är de viktigaste i den nya intäktsstandarden rent bokföringsmässigt?
7. Bidrar IFRS 15 till att många företag måste se över sina system och processer?
8. Är företagen förberedda på den nya intäktsstandarden?
9. Har företagen behövt mycket stöd och vägledning i förändringsarbetet?
10. Hur långt anser du att företagen bör ha kommit i implementeringen nu?
11. Hur ser företagen på IFRS 15? Positivt eller negativt?
12. Hur ser företagen på fem stegsmodellen och dess olika steg?
13. Hur hanterar företagen det ökade kravet på tilläggsupplysningar bäst?
14. Är det något du vill tillägga i studien?