



Examensarbete, 15 hp, för
Kandidatexamen i företagsekonomi: Redovisning och Revision
VT 2019

Förändringar för börsnoterade företag efter konvertering till IFRS 15

Liridona Alimi och Alexandra Matic

Fakulteten för ekonomi

Författare

Liridona Alimi och Alexandra Matic

Titel

Förändringar för börsnoterade företag efter konvertering till IFRS 15

Handledare

Caroline Pontopiddan

Medbedömare

Maria Bengtsson

Examinator

Heléne Tjärnemo

Sammanfattning

Syftet med denna studie är att undersöka vilka förändringar börsnoterade företag upplever efter konvertering till IFRS 15. Studiens vetenskapliga metod är kvalitativ forskning där datainsamlingen sker genom intervjuer. Studiens urval består av åtta respondenter från åtta olika börsnoterade företag. De utvalda respondenterna valdes på grund av sina kunskaper om IFRS 15 samt erfarenhet av FRS både före och efter implementeringen av IFRS 15. Vidare består den teoretiska referensramen av fyra organisatoriska förändringar i form av system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav samt kontraktsutformning. Uppsatsen har även institutionell teori som bas då den förklarar hur institutionella krafter influerar företag till att utföra förändringar. I studiens teori nämndes arbetsuppgifter som en indirekt påverkan på företag. I studien togs därmed med arbetsuppgifter som en femte förändring i den empiriska datainsamlingen. Resultat och slutsatser påvisar att majoriteten av respondenterna upplever förändring och merarbete gällande nya upplysningskrav enligt IFRS 15. Dessutom visar studien att en minoritet av respondenterna infört nya system samt interna kontroller efter konverteringen till IFRS 15. Med anledning av att samtliga företags nuvarande system och policys överensstämmer med IFRS 15, har majoriteten av respondenter upplevt att kontraktsutformning samt arbetsuppgifter förblivit oförändrade i samband med övergången till IFRS 15.

Ämnesord

IFRS 15, organisationsförändring, system, rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktsutformning, arbetsuppgifter.

Authors

Liridona Alimi and Alexandra Matic

Title

Changes for listed companies after a transition to IFRS 15

Supervisor

Caroline Pontopiddan

Co-examiner

Maria Bengtsson

Examiner

Heléne Tjärnemo

Abstract

The purpose of this study is to investigate what changes listed companies experience after a transition to IFRS 15. The study's scientific method is of qualitative research where the data collection is made through interviews. The study's selection consists of eight respondents from eight different listed companies. The selected respondents were chosen because of their knowledge of IFRS 15 and experience with IFRS both before and after the implementation of IFRS 15. Furthermore, the theoretical reference framework consists of four organizational changes as in systems and reporting systems, internal controls, disclosure requirements and contract design. The study has also chosen institutional theory as the basis because it explains how institutional forces influence companies to make changes. In the theory of the study, work tasks were mentioned as an indirect impact on companies. The study therefore chose to include work tasks as a fifth change in the empirical data collection. Results and conclusions show that the majority of respondent's experience change and additional work regarding new disclosure requirements according to IFRS 15. In addition, the study shows that a minority of respondents introduced new systems and internal controls after the transition to IFRS 15. Due to that all the companies' current systems and policies are consistent with IFRS 15, the majority of respondents' have experienced that contract design and work tasks have remained unchanged after the transition to IFRS 15.

Keywords

IFRS 15, organizational change, systems, reporting systems, internal controls, disclosure requirements, contract design, work tasks.

Förord

Vi vill ägna ett stort tack till alla som hjälpt oss under denna resa. Ett stort tack till vår handledare, Caroline Pontoppidan, som varit med oss från start och hjälpt oss till slutet med detta arbete. Vi hade inte kunnat göra detta utan din kunskap, dina råd och din tid! Vi vill även tacka skolan och samtliga lärare för er hjälp under kursens gång. Tack för era workshops, seminarier, föreläsningar och svar på våra frågor. Vi hade inte kunnat få ihop ett sådant fint arbete utan er hjälp!

Att skriva ihop ett examensarbete är ingen lätt sak. Därför vill vi tacka samtliga respondenter som har tagit sin tid och deltagit i vår studie. Tack för att ni delade med er era upplevelser och er kunskap med oss! Vi vill även passa på att tacka våra familjer och vänner, som varit där för oss och stöttat oss längs vägen. Vi uppskattar det verkligen och vet inte vad vi hade gjort utan ert stöd!

Liridona Alimi

Alexandra Matic

Kristianstad, 29 maj 2019

Förkortningar

BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
ICFR	Internal Control over Financial Reporting
IFRS	International Financial Reporting Standards
RR	Redovisningsrådets rekommendationer
ÅRL	Årsredovisningslagen

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Bakgrund	1
1.2 Problematisering	2
1.3 Frågeformulering	4
1.4 Syfte	5
1.5 Disposition	5
2. Vetenskaplig metod	6
2.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt	6
2.2 Forskningsstrategi	6
2.3 Forskningsansats	7
2.4 Forskningsmetod	7
3. Teoretiska referensram	9
3.1 Litteraturanlys	9
3.1.1 Historik	9
3.1.2 Nutid	9
3.1.3 Framtid	11
3.2 Organisationsförändring	11
3.2.1 System och rapporteringssystem	14
3.2.2 Interna kontroller	15
3.2.3 Upplysningskrav	17
3.2.4 Kontraktutformning	19
3.3 Institutionella teorin	20
3.3.1 Tvingande isomorfism	22
3.3.2 Normativ isomorfism	22
3.3.3 Mimetisk isomorfism	22
3.4 Harmonisering	23
3.5 Sammanfattning och undersökningsmodell	24
4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 15	26
4.1 IFRS 15 - Intäkter från avtal med kunder	26
4.1.1 Identifiera kontrakt(en) med en kund(er)	26
4.1.2 Identifiera de olika åtagandena i kontraktet	27
4.1.3 Fastställande av transaktionspriset	27
4.1.4 Fördela transaktionspriset på de olika åtagandena	27
4.1.5 Redovisa intäkten när respektive prestationsåtagande uppfylls	28
4.2 IAS 18	28
5. Empirisk metod	30
5.1 Tillvägagångssätt	30
5.1.1 Datainsamling	30
5.1.2 Urval	31
5.1.3 Intervjuer	32
5.1.4 Intervjuguide	34
5.1.5 Dokument	36
5.2 Sammanställning av intervjuer och analysmodell	37
5.2.1 Analysmodell	37
5.2.2 Kodning av intervjuer	38
5.3 Kvalitetsgranskning	39
5.3.1 Validitet, reliabilitet och generaliserbarhet	39

5.3.2 Metodkritik-----	41
5.3.3 Forskningsetiska principer -----	42
5.3.4 Datakritik -----	43
6. Empiri och Analys-----	45
6.1 System och rapporteringssystem -----	45
6.1.1 Resultat från kodning av intervjuer -----	45
6.1.2 Sammanfattning -----	47
6.2 Interna kontroller -----	47
6.2.1 Resultat från kodning av intervjuer -----	48
6.2.2 Sammanfattning -----	49
6.3 Upplyningskrav -----	50
6.3.1 Resultat från kodning av intervjuer -----	50
6.3.2 Sammanfattning -----	54
6.4 Kontraktsutformning -----	54
6.4.1 Resultat från kodning av intervjuer -----	54
6.4.2 Sammanfattning -----	56
6.5 Arbetsuppgifter -----	56
6.5.1 Resultat från kodning av intervjuer -----	57
6.5.2 Sammanfattning -----	58
6.6 Nya aspekter -----	59
6.7 Sammanfattning -----	61
7. Slutsatser och diskussion -----	63
7.1 Slutsatser och diskussion -----	63
7.2 Framtida forskning -----	66
Referenser -----	68
Bilaga 1. Intervjuguide -----	78

Förteckning över figurer

Figur 1: Sammanfattning och undersökningsmodell	25
Figur 2: Analysmodell	38
Figur 3: Sammanfattningsmodell	62

Förteckning över tabeller

Tabell 1: Sammanställning av respektive respondenter	32
Tabell 2: Sammanställning av information om samtliga intervjuer	34
Tabell 3: Sammanställning av implementering av IFRS 15	36
Tabell 4: Exempel på kodning av respondent A	38
Tabell 5: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på system och rapporteringssystem för samtliga respondenter	47
Tabell 6: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på interna kontroller för samtliga respondenter	50
Tabell 7: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på upplysningar till poster för samtliga respondenter	54
Tabell 8: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på kontraktsutformningen för samtliga respondenter	56
Tabell 9: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på arbetsuppgifter för samtliga respondenter	58

1. Inledning

Detta avsnitt presenterar en kort introduktion till uppsatsens överordnade ämne som berör förändringar inom börsnoterade företag efter konvertering till *International Financial Reporting Standards* (IFRS) 15 'Intäkter från avtal med kunder'. Vidare ges en kort presentation till den forskning som bedrivits inom området under de senaste åren, som ses relevant för uppsatsens ämne. Därefter följer en problemdiskussion som leder fram till vår frågeställning samt studiens syfte. Slutligen introduceras studiens fortsatta disposition.

1.1 Bakgrund

Enligt EUs antagande av förordning (EG) nr 1606/2002¹ om tillämpning av internationella redovisningsstandarder ska alla börsnoterade bolag i EU-länderna tillämpa IFRS-standarderna i sin koncernredovisning med start år 2005. I och med Sveriges medlemskap i EU började Redovisningsrådet successivt implementera IAS i landet (Marton, 2016)². IAS, som är en förkortning för *International Accounting Standards*, gavs ut från början av IASC (*International Accounting Standards Council*) som i sin tur gjordes om till IASB (*International Accounting Standards Board*) (Faronline, 2019). IASB är en oberoende, privat sektor som både utvecklar och godkänner *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (Deloitte, 2019). IFRS utgör en internationell redovisningsram som länder följer vid rapportering av finansiella resultat och ställning. Mer än 120 länder tillämpar IFRS som sin obligatoriska redovisningsmall (Bragg, 2018). Sveriges redovisning anpassar sig efter EU och internationella redovisningsprinciper. Årsredovisningslagen är ett exempel på svensk anpassning till EU (Visma, 2018).

IASB inför nya standarder, tillägg samt ändringar i existerande internationella standarder. Financial Accounting Standards Board (*FASB*) och IASB påbörjade sin utveckling år 2002 av en ny intäktsstandard genom att underteckna Norwalkavtalet (Khamis, 2016). *FASB* reglerar bokföringsstandarder (US GAAP) för privata amerikanska företag³.

¹ <https://www.regeringen.se/4aa8c4/contentassets/d036738d2ec34cb2bbe24e0b198d502b/internationell-redovisning-i-svenska-foretag--del-1-t.o.m.kapitel-5>

² År 1992 undertecknade Sverige EES avtalet för att bli medlemmar av Europeiska Unionen (<https://www.regeringen.se/sa-styrs-sverige/safungerareu/sveriges-vag-till-eu-medlemskap/>).

³ <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

Norkwalavtalet hade som avsikt att eliminera skillnaderna mellan US GAAP och IFRS samt utveckla en uppsättning av högkvalitativa, globala redovisningsstandarder (Khamis, 2016). Syftet var att skapa en omfattande principbaserad intäktsredovisning som ska utgå från ett avtal där en intäkt erkänns när prestationsåtaganden av inblandade parter uppfylls (Rutledge m.fl., 2016). Enligt studierna av Steele (2012) och Bohusova & Nerudova (2009) utfärdades det allra första exponeringsförslaget till IFRS 15 (ED/2010/6) i juni 2010. Ett reviderat exponeringsförslag (ED/2011/6) utkom senare i november 2011. Slutligen publicerades den slutgiltiga versionen av standarden som "Intäkter från avtal med kunder" år 2014. Från och med 1 januari 2018 var alla börsnoterade företag tvungna till att implementera IFRS 15. Denna princip är viktig på grund av att den är verksam för alla företag oavsett bransch. Vidare anses intäkter vara en idealisk komponent att undersöka då den utgör den största inkomstkomponenten för dem flesta företagen (Stubben, 2010). Huvudprincipen i IFRS 15:s modell är att ett företag ska redovisa intäkter från avtal med kunder som återspeglar det belopp som förväntas tas emot från överföringen av varor och tjänster (Jermakowicz & Burton, 2015). Intäkter anses vara en viktig källa för ett företags prestation eftersom de används både av investerare och andra för att fatta beslut om investeringar (Tong, 2014). I samband med etableringen av IFRS 15, suspenderades IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRC 15 och SIC 31 (Lehr, 2017). Implementeringen av IFRS 15 innebär omfattande analysarbete för många företag (Anjou, 2014). EU införde obligatorisk implementering av IFRS med skäl av att skapa gynnsammare förutsättningar för fri rörelse av kapital, vilket även är en av EU:s grundprinciper (Deegan & Unerman, 2011). På så sätt kan företag som använder motsvarande standarder för finansiella rapporter jämföras bättre. De internationella företagen behöver kunna redovisa tillförlitlig och jämförbar information för att attrahera intressanta investerare och långgivare. Enligt EU-konsultationen år 2014 stödjer EU-länderna IFRS samt anser att regleringen har ökat harmonisering mellan länder. Harmonisering är en process som avser att öka kompatibiliteten hos redovisningspraxis genom att begränsa dess grad av variation (Deegan & Unerman, 2011). Länderna stödjer även att öka IFRS påverkan på flera sätt, bland annat genom att fler företag ska vara skyldiga att implementera IFRS (Nobes, 2015).

1.2 Problematisering

Ett nytt regelverk i redovisning kan leda till olika förändringar inom organisationer. Enligt Chen, Tang, Jiang och Lin (2010) återstår utmaningar kring hur redovisningskvalitén kan

bedöma den finansiella informationen efter implementering av IFRS 15. Organisationer påverkas mer av finansiella rapporteringsprinciper än redovisningsstandarder (Christensen, Lee, Walker & Zeng, 2015). Konvertering till IFRS 15 påverkar börsnoterade företags finansiella rapportering, rapporteringsprocesser och tillhörande system, interna kontroller samt avtal som kundavtal (PwC, 2015). Dessutom kommer nya omfattande upplysningar enligt IFRS 15:s riktlinjer att krävas av företag (Sabino & Cordeiro, 2018). Dalkilic (2014) bekräftar att företagen bör ändra sina nuvarande rapporteringssystem och processer i och med implementeringen av IFRS 15. Vidare bör IT och ERP-system ses över i linje med den nya femstegsmodellen. Dessutom måste kontrakt med kunder ses över och ändras. Enligt studien kommer IFRS 15 standarden kräva ansträngning, investering, personal och tid för att implementera nya system och anpassa sig efter nya principer (KMPG, 2018). Dessutom har IFRS 15 en påverkan på ett företags aktörer. Enligt Cascini, DelFavero och Bezner (2014) påverkas intressenter av felbedömningar och felkalkyleringar inom intäktsredovisningen.

IFRS 15, som är en ny intäktsstandard, innehåller nya principer i sin femstegsmodell. Enligt PwC (2016) upplevs det andra steget i modellen (identifiering av prestationsåtaganden) och steg fem (fastställande av när ett åtagande uppfylls) medföra svåra bedömningar för börsnoterade företag. Enligt Falkman & Lundqvist (2016) har IASB pekat ut vilka branscher som kommer att påverkas mest av implementeringen av IFRS 15. De nämnda branscherna var bland annat telekom och byggbranschen (Lehr, 2017). Det är inte förutbestämt att den nya standarden behöver innebära skillnader med avseende på omsättningens storlek eller tidpunkt då intäkten ska redovisas. Istället kan motiveringen till hur intäkten ska redovisas komma att förändras. En viktig förändring är hur företag presenterar intäkter i finansiella rapporteringen (PwC, 2014). Förändringen av hur intäkter redovisas kan komma att påverka systemmiljöer och processerna för interna kontroller då de behöver ändras. Dessutom kan interna och externa styrmedel som bygger på KPI påverkas. KPI är en förkortning som står för "Key Performance Indicator" och används av ekonomer för att mäta hur ett företag fungerar och hur bra affärerna går (Expandtalk, 2015). I samband med IFRS 15:s införande blir utformningen av kontrakt viktig (PwC, 2016).

IFRS 15 har sin utgångspunkt i balansräkningen då intäktsredovisningen utgår från tillgångar och skulder avseende innehållet i finansiell rapportering. Enligt en studie

(Oncioiu och Tanase, 2016) är det absurt att IFRS 15 har sin utgångspunkt i balansräkningen i de fall där användningen av verkliga värden i finansiella rapporter inte är omfattande. Detta beror på att de efterföljande intäkterna är begränsade i praktiken. Författarna belyser även att standarden kommer att innebära olika kostnader vid ändring eller uppdatering av programvara, utbildning, osv. för offentliga samt privata enheter (Oncioiu och Tanase, 2016).

Det är mycket forskning kring IFRS 15 och dess effekter på företag i olika avseenden. En studie belyser att jämförbarheten av finansiella rapporterna förbättras i och med att IFRS 15 omfattar alla kontrakt med undantag för leasingavtal, försäkringsavtal och finansiella instrument (Oncioiu och Tanase, 2016). Med andra ord förbättrar IFRS 15 jämförbarheten av intäkter från avtal med kunder och intäktsredovisningspraxis bland branscher. Enligt IASB kommer finansiella rapporter att bli mer transparenta och de finansiella marknaderna kommer att erhålla aktuell och bättre information. En annan studie (Grigoroï, 2017) bekräftar att IFRS 15 skapar förutsättningar för att säkerställa jämförbarhet på grund av att intäktsredovisningsmodellen är oberoende av industrier. Dessutom anser Oncioiu och Tanase (2016) att IFRS 15 fastställer en övergripande riktlinje för att fastställa när intäkter redovisas och hur mycket intäkter erkänns. Således minskar behovet av tolkning för att ta itu med nya problem gällande inkommande intäkter.

IASB ligger närmare övergripande harmonisering av redovisningsstandarder tack vare IFRS 15. Vidare menar Bloom m.fl. (2014) att standarden kräver nya kvalitativa och kvantitativa upplysningar. Vi anser att det finns ett forskningsgap och en kunskapslucka där konverteringen till IFRS 15 ses ur ett internt perspektiv i form av system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav och kontraktutformning. Detta då det saknas omfattande information om dem nämnda organisatoriska förändringarna förknippat med IFRS 15. Således önskar denna uppsats att komma med ett bidrag inom detta ämnesfält. Detta leder fram till studiens frågeställning.

1.3 Frågeformulering

Vilka organisatoriska förändringar upplever börsnoterade företag efter konvertering till IFRS 15?

1.4 Syfte

Syftet med denna studie är att undersöka organisatoriska förändringar med utgångspunkt i: system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktutformning och arbetsuppgifter på börsnoterade företag efter konvertering till IFRS 15.

1.5 Disposition

I första kapitlet redogör vi för bakgrund, problematisering, problemformulering och syfte för denna studie. Andra kapitlet behandlar studiens vetenskapliga metod i form av den tillämpade forskningsstrategin, forskningsansatsen och forskningsmetoden. Kapitel tre behandlar den teoretiska referensramen som detta arbete kommer att hålla sig inom. Vidare, redogör vi för IFRS 15 och dess femstegsmodell i det fjärde kapitlet. I detta kapitel redogör vi även för de delar av en verksamhet som påverkas mest av IFRS 15. Det femte kapitlet beskriver den empiriska metoden som denna uppsats är uppbyggd på. Här förklarar vi närmare om den empiriska datainsamlingen och dess tillvägagångssätt. Kapitel sex redovisar för den insamlade empirin samt en analys av denna med tidigare nämnd teori och litteratur. Slutligen, redogör vi för våra slutsatser och för en diskussion i det sjunde kapitlet.

2. Vetenskaplig metod

I detta kapitel beskrivs uppsatsens vetenskapliga metod. Kapitlet redogör för studiens forskningsvetenskapliga utgångspunkt, applicerade forskningsstrategi samt forskningsansats vilket är abduktion. Slutligen presenteras studiens kvalitativa forskningsmetod.

2.1 Forskningsvetenskaplig utgångspunkt

För att kunna förstå IFRS 15 påverkan på organisationer behövs en forskningsvetenskaplig utgångspunkt. Lind (2014) berättar att i vetenskapliga sammanhang finns det en positivistisk och en hermeneutisk syn på kunskap. Positivismen innebär att forskaren bekräftar en redan existerande mening av hur någonting är (Johanesson & Tufte, 2003). Detta vetenskapliga förhållningssätt fokuserar även på att analysera data och observationer för att senare kunna fastställa samband mellan fenomen (Hansson, 2011). Verkligheten behandlas som något oberoende och vid det positivistiska förhållningssättet förväntas forskaren vara opartisk och objektiv, med fokus främst på fakta och siffror (Denscombe, 2016). Detta förhållningssätt kommer inte författarna förhålla sig till i denna studie. Anledningen till detta är att studiens kvalitativa natur försvårar subjektiviteten för forskaren då analysen bygger på tolkning (Denscombe, 2016).

Hermeneutiken är en tolkningskonst. Fokus ligger på förståelse för komplicerad verklighet (Hansson, 2011). Forskaren tolkar och skapar en djupare förståelse för ett visst fenomen (Bryman & Bell, 2013). Detta sker genom att forskningen tolkar innebörden av mänskligt handlande för att förstå ett visst socialt fenomen (Patel & Davidsson, 2010). Målet för denna studie är att förstå hur IFRS 15 påverkat organisationer som tillämpar IASB:s regelverk. Företag agerar olika i implementeringsprocessen, vilket ger upphov till en komplicerad verklighet. Detta kräver en djupare förståelse kring detta fenomen. Förståelsen kan bäst skapas genom en kvalitativ studie, vilket gör tolkningen till en central punkt. På grund av detta, har vi valt ett hermeneutiskt förhållningssätt för denna studie.

2.2 Forskningsstrategi

Denna uppsats fokuserar på att undersöka hur organisatoriska förändringar som system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktutformning och

arbetsuppgifter upplevs av börsnoterade företag efter konvertering till IFRS 15 – Avtal med kunder. I uppsatsen analyseras och jämförs flera olika noterade företag inom olika branscher. Eftersom uppsatsens ämne hittills är outforskat använder vi oss av en explorativ forskningsstrategi. En explorativ forskningsstrategi innebär att utforska och upptäcka ett nytt fenomen samt förstå hur verkligheten ser ut på djupet (Denscombe, 2016). På så vis kommer vi att fördjupa oss i obehandlat ämne genom att intervjua representativa och kompetenta respondenter inom uppsatsens ämne.

2.3 Forskningsansats

Forskningsansatsen anger grundläggande utgångspunkter för det empiriska underlaget av en studie. Teorier kan användas på olika sätt och delas upp i tre olika analysstrategier: deduktion, induktion och abduktion. Deduktion är en teoriprovande forskningsansats där teorier kommer till uttryck i form av hypoteser. Däremot är teorianvändningen nedtonad vid induktiv forskningsansats vilket innebär att det empiriska underlaget genererar ny teori. Den sistnämnda forskningsansatsen, abduktion, är ett mellanting mellan deduktiv och induktiv teori där den teoretiska utgångspunkten integreras med det empiriska underlaget i en studie. På så vis identifieras och utvecklas ny teori (Lind, 2014).

De teorier som kommer att tillämpas i studien beskriver vilka förändringar företag upplever vid övergång till IFRS 15. Studien har använt sig av den institutionella teorin för att skapa förståelse för hur konverteringen har påverkat olika företags finansiella rapportering samt internt. Då den valda forskningsansatsen i uppsatsen är abduktiv, är teorierna inte styrande utan utgör ett hjälpmedel vid analysen av det empiriska underlaget. Uppsatsen använder sig av den teoretiska referensramen för att sedan testa den mot empirisk data genom deduktion. Dessutom kommer ny teori att genereras genom empirin. Således kombinerar studien både induktiv och deduktiv analysstrategi vilket innebär en abduktiv forskningsansats.

2.4 Forskningsmetod

Val av forskningsmetod är avgörande för att besvara frågeställningen och uppnå syftet med uppsatsen (Denscombe, 2016). En studies forskningsmetod kan vara antingen kvantitativ och/eller kvalitativ. Kvantitativ metod är uttryckt i numerisk form medan kvalitativ metod ger flerdimensionell beskrivning av ett fenomen. Metoderna kan även kombineras för att

utöka förståelsen av ett specifikt fenomen (Lind, 2014). Denna studie använder sig främst av ett kvalitativt tillvägagångssätt genom att genomföra semistrukturerade intervjuer som empirisk insamlingsmetod.

Eftersom syftet med studien är att få en insikt om de förändringar företag upplever efter konvertering till IFRS 15, anser vi att kvalitativ metod passar som den avgörande forskningsstrategin. Kvalitativ metod används när ett fenomen ska studeras och analyseras ordentligt. Denna metod ger möjlighet att validera data samt få bredare och öppna svar. Dessutom fångar forskaren nyansrika och mångfasetterade beskrivningar (Denscombe, 2016). Genomförandet av detaljerade sökningar och jämförelser mellan data underlättas även vid kvalitativ forskning (Lind, 2014). Således anser vi att studien genomförs på bästa sätt med en kvalitativ metod.

3. Teoretiska referensram

Denna studie syftar till att analysera och förklara vilka organisatoriska förändringar som uppstår av IFRS 15 och hur dessa påverkar börsnoterade företag. I detta kapitel presenteras först uppsatsens litteraturanlys. Denna har delats upp i tre delar: historik, nutid och framtid. Den andra delen redogör för vår teoretiska referensram för att kunna förstå och analysera organisatoriska förändringar efter konvertering till IFRS 15. Vidare kommer den institutionella teorin att presenteras och tillämpas som stöd för empiriska underlaget.

3.1 Litteraturanlys

Nedan följer en uppdelning av studiens litteraturanlys i form av historik, nutid och framtid. Detta för att tydligt ge en överskådlig bild av IFRS 15 samt dess påverkan på börsnoterade företag kronologiskt.

3.1.1 Historik

Intäkt är ett verktyg för att mäta finansiella prestationer av en enhet och är av högt intresse för såväl företag som intressenter. På så vis utfärdades enligt Steele (2012) och Bohusova & Nerudova (2009) det allra första exponeringsförslaget till IFRS 15 (ED / 2010/6) i juni 2010 och ett reviderat exponeringsförslag (ED / 2011/6) utkom senare i november 2011. Slutligen publicerades den slutliga versionen av standarden som heter "Intäkter från avtal med kunder" år 2014. När den nya intäktsstandard IFRS 15 tillkännagavs i maj 2014, var den ursprungligen planerad att vara obligatorisk från och med 1 januari 2017. På grund av ändringar i standarden flyttade IASB fram datumet för obligatorisk användning med ett år, den 1 januari 2018. Däremot tilläts tidigare implementering av standarden. Syftet med standarden var att introducera ett detaljerat rapporteringssätt för intäktsigenkännandet och intäktsredovisning globalt (Lehr, 2017). Orsaken till att skapa ny och gemensam standard för intäkter låg i det faktum att det ansågs finnas brister på vägledning och otydliga definitioner av vad som räknas som en intäkt (Bohusova & Nerudova, 2009; Nobes, 2012).

3.1.2 Nutid

IFRS 15:s obligatoriska implementering för börsnoterade företag påbörjades 1 januari 2018. I dag påverkas alla branscher av den nya intäktsstandard vilket gör den viktig ur ett globalt perspektiv. Dock är vissa industrier mer influerade av IFRS 15 än andra, såsom telekommunikationsindustrin samt byggindustrin (Lehr, 2017). En studie av Mattei och

Paoloni (2018) bekräftar även att företag inom telekomindustrin kommer att påverkas mest då specifika kontrakt som framställs i branschen ger tillräcklig information som krävs enligt den nya intäktsstandardens.

Förändring i form av intäktsigenkänningsprocesser kommer att påverka organisationer. Detta beror på att vid tillämpning av IFRS 15 krävs det förändringar i redovisningssystem och utarbetning av nya rapporter (Bosco & Rezende, 2016). Företag måste dela upp intäkter från avtal med kunder i olika kategorier som beskriver hur karaktär, belopp, tidpunkt och osäkerhet beträffande intäkterna och kassaflöden påverkas av ekonomiska faktorer (PwC, 2018). Det är även viktigt att intäktsredovisningen är korrekt då den påverkar övrig finansiell information. Således kan redovisning av intäkter påverka ett företags intressenter, nyckeltal, osv. (Wagenhofer, 2014).

I dag pågår det olika organisatoriska förändringar vid implementering av IFRS 15. Flera företag påverkas då flesta etablerar interna kontrollsystem för att säkerställa att bland annat IFRS 15 tillämpas rätt (Sabino & Cordeiro, 2018). Vidare kräver IFRS 15 nya kvantitativa och kvalitativa upplysningskrav inom en organisation (Bloom & Kamm, 2014). Enheter måste således upplysa mer detaljerad information om kontrakt med kunder än vad som krävdes av IAS 18 och IAS 11 (Lehr, 2017).

IFRS 15, som berör kontrakt med kunder kräver ny kontraktsutformning enligt standardens riktlinjer. Enligt Dalkilic (2014) måste kontraktsutformningen med kunder ses över och ändras. Dessutom kan intäktsstandardens, enligt en tidigare studie av Maruszewska (2018), komma att påverka aktiveringen av fler kostnader än tidigare. Kostnaderna debiteras sedan med mängden vinst eller förlust vid erkännandet av intäkter. Författaren menar att det dessa kostnader uppstår när företag vill säkra samt avsluta avtal med kunder. Vidare kan IFRS 15, enligt en annan studie (Usurelu & Dutescu, 2018), leda till interna effekter som både kan försämra eller förbättra kontraktsutformningen.

Eftersom den nya standarden är principbaserad, bör företagens bedömning vid tillämpningen av IFRS 15 vara flexibel (Bloom & Kamm, 2014). Företagen kan välja mellan två olika övergångsmetoder vid tillämpning av IFRS 15: den fullständigt retrospektiva eller den modifierade retrospektiva. Den fullständiga innebär att omräkning

av jämförelseperioder enligt IFRS 15 görs. Däremot behöver företag inte omräkna jämförelseperioderna vid det modifierade retrospektiva tillvägagångssättet, utan beräknar istället den ifrågasättande kumulativa effekten av IFRS 15 till intäkter och kostnader och redovisar effekten i eget kapital. Således kräver ett fullt retrospektivt sätt ytterligare ansträngning för att återställa konton i jämförelseperioderna. Dessutom behöver processer ändras på olika sätt beroende på ett företags valda övergångsförordning, fullständig retrospektiv eller modifierad retrospektiv. (Lehr, 2017)

IFRS 15 är en utmaning för många företag (Lehr, 2017). Enligt Martin (2018, november) är effekten av IFRS 15 på vinster eller nettotillgångar inte omfattande trots att företag ansträngt sig vid implementeringsarbetet av intäktstandarden. Anledningen är att företag försöker begripa olika sorters kontrakt med kunder. Vidare förklarar en tidigare studie av Ciesielski och Weirich (2015) att företag är skyldiga att avslöja effekterna av IFRS 15 innan den träder i kraft. Dock menar författarna att eftersom företagen under sitt implementeringsarbete fortfarande hade mycket att lära sig, skulle effekterna inte kunna avslöjas förrän efter ett års implementering av intäktstandarden.

3.1.3 Framtid

En påverkan av IFRS 15 är att den kan ha effekt på framtida tillväxt i intäkter och vinst. Effekten är störst där förändringshastigheten också är störst. Eftersom IFRS 15 kan ändra dem redovisade intäkterna, kan den även påverka intäkterna som ger vinstigenkänning (BNN Bloomberg, 2019). Dessutom kan implementeringen av IFRS 15 komma att påverka procentsatsen av ett företags minskning i tillväxt. Beroende på hur mönstret för intäktsredovisning ändras, kan IFRS 15 resultera i högre tillväxt för längre tid (The Footnotes Analysts, 2018). Den nya standarden kan komma att påverka tidpunkten för försämningsmål. Dessutom kan en otillräcklig anpassning till befintliga kompensationsplaner möjligtvis medföra att en ny ram för intäkter genomförs (Lehr, 2017).

3.2 Organisationsförändring

En organisatorisk förändring är en process där en organisation rör sig från ett nuvarande tillstånd till ett önskat framtida tillstånd (Jones, 2012). Det finns en underförstådd tanke om att förändringar är lika med förbättringar och framsteg. Enligt Czarniawska (2015) kan dessa förändringar likväl innebära försämringar och nedgång. Broadbent, Laughlin och

Read (1991) hävdar att en organisation har sin egen livsvärld, egna styrprocesser och system. En organisation uppfyller kraven på ett avgränsat system som, på grund av sin egna identitet, kan särskiljas från sin omgivning (Alvehus, 2013).

Enligt Miller & Friesen (1982) tenderar organisationer att inrikta sig mot ”tröghet” snarare än förändring. På så vis inträffar en organisationsförändring endast när en form av störning sker. I detta fall är konvertering till IFRS 15 en störning inom en organisation då det kräver tid och resurser för att förändra organisationen i önskad riktning. Vidare skriver Greenwood och Hinings (1988) att när en störning sker kommer det att spåra igenom företaget.

Enligt Doolin (2003) finns det tre metoder för att analysera organisationsförändringar. Den första metoden är *chefaktig*, vilket innebär att chefer inom ett företag manipulerar förändring eller teorier som förändringsmetoder. Den andra metoden grundar sig på ett *processuellt synsätt* där man försöker studera förändring i motsats till förändring. Vidare skapades den tredje och sista metoden; *den diskursiva metoden*. En diskurs innebär samtal⁴. Således bygger den diskursiva metoden på människans diskurs inom organisationen.

Enligt Scott (1995) är mimetisk isomorfism en av de krafter som driver organisationer att införa förändring. I denna förändring avspeglar organisationer andra organisationer som anses vara både framgångsrika och värda kopiering. Önskan att anta det som anses vara ”normalt” existerar hos organisationer. Detta sker framförallt vid fall då det råder stor osäkerhet om vad det korrekta sättet är att uppträda på. Då en organisation är osäker på vad den ska göra, brukar den vända sig till framgångsrika referensgrupper och efterlikna deras agerande (Dimaggio och Powell, 1983). Sociala kollektivet fungerar som referensram som en individ utvärderar sina handlingar och omständigheter eller som påverkar deras beteende och attityder (Chandler & Munday, 2016). Enligt studier är ett företag mer villigt att genomföra en konvertering till IFRS vid fall då andra företag i dess direkta närområde eller handelspartners har konverterat (Ramanna & Sletten, 2009).

Enligt Menckel och Österblom (2000) kan förändringsprocesser vara planerade eller ske i mindre skala. Förändringarna kan även ha olika påverkan på anställda i företag. Hassan (2005) beskriver strategisk, diskontinuerlig förändring på så vis att ett företag genomgår en

⁴ <https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/diskurs>

radikal förändring på kort tid. Företags förhållande med omvärlden påverkas av förändringar av mål och strategier (Jacobsen & Thorsvik, 2014). Förändring av mål och strategier i ett företag kan också beskrivas som en organisatorisk revolution enligt Alvesson & Sveningsson (2008). Strategisk förändring är ett företags avsiktliga och planerade arbete mot teknisk, politisk, kulturell och systematisk anpassning mot dess intressenter (Cumming & Worley, 2001). Detta går att liknas med ett företags implementeringsarbete av nya IFRS standarder såsom IFRS 15. Detta berör också medarbetarna på företaget och är därför relevant för denna studie.

Förändringsprocessen kan delas in i tre faser: upptining, förändring och återfrysning. Vid upptining framkommer ett behov och förståelse för förändring. Ledningen inser att anställdas arbetsmotivation, effektivitet och engagemang inom organisationen måste förbättras. Planering har alltså signifikant betydelse och i en planeringsfas är det viktigt att personalen är öppna och motiverade för förändringar. Det ska ingå hur personalen ska känna sig trygg, delaktig och hur arbetet ska fördelas i en planering. Vidare, i den andra fasen, skapas nya normer och mönster i form av en förändring inom organisationen. Ständig dialog sker mellan inblandade parter för att initiera, planera, genomföra och följa upp förändringen för gott förändringsarbete (Lewin, 1951). Återfrysning syftar till att förändringen ska stabiliseras och normaliseras i organisationen. Förändringen bör stödjas, bevaras och accepteras (Angelöw, 2007). Anställda kan reagera negativt på förändringar i företaget (Waddell & Sohal, 1998). Exempelvis kan motstånd mot förändring enligt Bareil (2013) delas in i två synsätt: i det traditionella synsättet ska ett problem elimineras och i det moderna förknippas motstånd som återkoppling på förändringarna som genomförs. Enligt Palmer (2015) är varje organisations förmåga att följa förändringar begränsad. Organisationer tenderar att bli motståndskraftiga vilket skapar resistens mot IFRS. I en annan studie skapade två av tre företag motstånd mot IFRS procedurer (Bosco, 2013). En anledning till motstånd mot förändring bland företagen grundade sig på saknaden av exempel eller riktlinjer. Enligt Nickel och Coser (2007) kan detta motstånd hindra processen för anpassning till dem nya standarderna. Bosco & Rezende (2016) hävdar att i samband med införandet av nya styrningsstrukturer stimuleras deltagandet av andra områden på ett företag.

Enligt Christensen, Lægreid, Roness och Røvik (2007) förklaras ”Organisatoriska förändringar” ur tre perspektiv: instrumentellt perspektiv, kulturellt perspektiv och mytperspektiv. Förändringar ses på, ur det instrumentella perspektivet, som ett sätt att bygga upp ett tydligt mål-medeltänkande hos ledningen och skapa samordning och arbetsfördelning. Kulturperspektivet ser på förändring som ett sätt att skapa en gemensam kultur och enhetliga normer. Det sistnämnda, mytperspektivet, ser förändringen som att avspejla rådande organisationsmodell som finns i dess institutionella omgivning.

Enligt Rafferty & Griffin (2006) skapar förändringar osäkerhet, utmaningar och stress. Medarbetare kan uppleva detta efter att en förändring skett i företaget och kan uppleva förändringen som något negativt. Enligt Kisil (1998) är medarbetare inom en organisation kritiska, söker personlig tillväxt och rädda för förlust. För att kunna förbättra anställdas inställning och upplevelser av förändringar visar studier att ökad kommunikation är effektiv. Kommunikation förenklar även förändringsprocessen för anställda (Frahm & Brown, 2007). Boscov & Rezende (2016) menar att acceptans och förståelse av de förbättringar som följer av förändringen är extremt viktigt för att implementering av IFRS ska kunna genomföras i en organisation. För att en ny standard ska kunna genomföras, måste användarna av bokföringsinformation förverkliga den informationsförbättring som förändringen medför. Att anta en ny standard är också en chans att förbättra organisationsstrukturen (Lehr, 2017). I en undersökning ansåg respondenter att IFRS var mycket positiv i samband med att efter ett års implementering av IFRS ledde det till förbättrad informationskvalité (Boscov & Rezende, 2016). Således är kommunikation essentiellt vid byte av redovisningsnorm och konvertering till IFRS (Hassan, 2005).

3.2.1 System och rapporteringssystem

IFRS 15 har en påverkan på rapporteringssystem (Sabino & Cordeiro, 2018). Vid tillämpning av IFRS krävs det förändringar i redovisningssystem och utarbetning av nya rapporter (Boscov & Rezende, 2016). Dessutom bekräftar Dalkilic (2014) att företagen bör ändra sina nuvarande rapporteringssystem och processer i samband med implementeringen av IFRS 15. Trots att tillämpningen av IFRS 15 påbörjades den 1 januari 2018, påbörjades tid för planering för standardens inverkan tidigt för företagen. Detta på grund att investerare är mer oroade över intäktsredovisning än något annat rapporteringsproblem i ett företags finansiella rapporter (Moehrle m.fl., 2010). Således måste företagen bedöma sina

nuvarande system och processer för att bestämma de förändringar som de kommer att behöva utföra för att följa nya tillvägagångssätt. Exempelvis kommer alla rapporteringsenheter att fördela transaktionspriset till det värde eller den tjänst som ligger till grund för varje prestationsåtagande till relativt fristående försäljningspris. Övergång till IFRS 15 kan vara en betydande ansträngning för att bestämma lämpliga behandlingar av redovisning, omarbetning av historiska data samt ändring av systeminställningar. Ett av systemen som måste ändras och uppdateras enligt riktlinjerna för IFRS 15 är IT-system (KPMG, 2018). Identifiering och genomförande av förändringar i IT-system är essentiellt för att redovisningen ska följa IFRS 15. När IT-förändringarna har genomförts testas dess design och drifteffektivitet samt informationens noggrannhet som används av enheten att redovisa intäkter och tillhandahålla de nödvändiga upplysningarna (KPMG, 2018).

3.2.2 Interna kontroller

För att övervaka överensstämmelse med IFRS, etablerar de flesta företag interna kontrollsystem för att säkerställa att standarderna tillämpas. Nästan alla företag oavsett storlek har en internrevisionsavdelning som regelbundet följer efterlevnadsprocesser (Lehr, 2017).

Enligt Carrington (2010, s.109) är interna kontroller ett företags verktyg för att säkerställa att transaktioner registreras och dokumenteras på tillförlitligt sätt. De tar sig i uttryck i system eller processer som gör det möjligt för chefer att utvärdera hur effektivt en organisation fungerar och hur dess resurser fungerar (Shannak, Obeidat & Masadeh, 2012). Interna kontroller kan delas in i olika komponenter: kontrollmiljön, riskvärdering, kontrollaktiviteter, information och kommunikation, övervakning, uppföljning och utvärdering (Carrington, 2010). Kontrollmiljön omfattar organisatoriska omgivningen vars ledning fördelar ansvar och befogenheter, kulturella aspekter samt medarbetarnas kompetens. Riskvärdering handlar om att identifiera mål och därefter dess risker. Vidare omfattas interna kontroller av kontrollaktiviteter, såsom avstämningar, verifikationer och godkännanden. Information och kommunikation mellan ledningen och anställda är även viktig då fungerande kommunikation ökar möjligheten till ansvar av identifikation, information och arbete. Slutligen behöver företag övervaka, uppfölja och utvärdera ifall interna kontrollerna fungerar på önskvärt sätt eller ej. Alltså behövs återkommande kontroller av kontrollerna. Enligt Mahadeen, Al-Dmour, Obeidat och Tarhini, (2016)

påverkas den organisatoriska effektiviteten starkt av interna kontrollsystemskomponenter. Detta betyder att organisatoriska strategier bör omfatta tillämpning av komponenterna i intern kontroll för att uppnå effektivitet och få konkurrensfördelar. Tidigare forskning visar att styrelsens oberoende och kompetens är viktiga för att uppnå goda interna kontroller (Hoitash, Hoitash & Bedard, 2009; Goh, 2009; Mitra, Hossain & Marks, 2012). Hoitash m.fl. (2009) påvisar att antalet styrelseledamöter är positivt förknippat med intern kontrollkvalitet.

I samband med IFRS 15:s nya intäktsstandard måste företag anpassa sina interna kontroller inom ramen för ledningens rapport om ICFR. Enligt SEC-revisorn Wesley Bricker är ICFR (intern kontroll över finansiell rapportering) viktig i samband med IFRS 15 (Deloitte, 2017). Då den nya intäktsstandard kräver nya upplysningskrav, är det viktigt för ett företags ledning att hantera riskerna huruvida upplysningarna i finansiella rapporteringen är felaktiga eller ofullständiga. Således kopplas interna kontroller till upplysningar vid införandet av IFRS 15. Enligt Nalukenge, Nkundabanyanga och Ntayi (2018) undersökning, finns det ett positivt och signifikant samband mellan ICFR och överensstämmelse med IFRS. Implementeringen förbättras av IFRS i samband med kontrollmiljöfaktorer (Nalukenge m.fl., 2018). Dessutom är riskbedömning viktig för att uppnå överensstämmelse med IFRS. På samma sätt förbättras efterlevnaden av IFRS med rätt informationssystem som kan fånga finansiella uppgifter. Vid bedömning av interna kontroller måste ledningen överväga huruvida följande sex metoder fungerar på företaget. Först måste företag identifiera om det finns lämpliga interna kontroller för information och testa dess effektivitet. Den första metoden är kompetens. Det är viktigt att kompetenta anställda utarbetar upplysningarna med hjälp av kunskap av den nya intäktsstandard. Vidare måste upplysningarna överensstämma med SEC:s krav och riktlinjer. Ett företags kvantitativa uppgifter, det vill säga datakvalitet, måste beräknas som föremål för lämplig intern kontroll. Därefter granskas upplysningarna av ledningen. Slutligen övervakas företagets granskning av de interna kontrollerna av bolagets övervakningsfunktion, såsom revisionsutskott, i enlighet med företagsprotokoll (Deloitte, 2016).

Det finns nya omständigheter i samband med antagandet av IFRS 15. Potentiella utmaningar för företag är ifall interna kontroller inte omprövats. På så vis kommer företag behöva överväga nya risker och hur de ska ändra dem interna kontrollerna för att hantera

dem nya riskerna. Vid tillämpningen av IFRS 15:s femstegsmodell, måste ledningen utvärdera riskerna och felaktigheterna, genomföra nya kontroller eller ändra befintliga och överväga huruvida kontrollerna stämmer överens med organisationen (Deloitte, 2017). Hoitash m.fl. (2009) fann att bokföringsexperter och styrelsens förmåga är viktiga för att förbättra internkontrollkvaliteten. Dygder av etisk kultur som diskuterar förmåga, funktionalitet, kongruens och tydlighet är viktiga för att säkerställa interna kontrollers effektivitet.

Ashbaugh-Skaife, Collins, Kinney och LaFond (2008) påstår att svag intern kontroll bidrar till att cheferna får problem med att bestämma tillförlitliga belopp och förvränger den finansiella informationen. Dessutom kommer cheferna lättare styra kontrollerna och avsiktligt förbereda uppskattningar som underlättar att de uppfyller sina opportunistiska finansiella rapporteringsmål. Med opportunistisk menas att utnyttja en oväntad möjlighet. Således minskas kvaliteten på företagets periodiseringen vid svaga interna kontroller. Vidare noterar Rae och Subramaniam (2008) noterar att anställda i organisationer med höga etiska normer är mer benägna att anta och genomdriva interna kontroller. Doyle, Ge och McVay (2007) hävdar att dåliga interna kontroller leder till sämre redovisningskvalité av avskrivningar på grund av avsiktlig missuppfattning. Detta i sin tur skadar intressenter såsom aktieägare, tillsynsmyndigheter och allmänheten som tar del av den finansiella rapporteringen vid beslutsfattande. På så vis är det viktigt för företag att samla och spåra ny information för att följa femstegsmodellen. Kontroller måste kunna stödja nödvändiga IT-förändringar och noggrannheten hos informationen som används för att redovisa intäkter och tillhandahålla dem nödvändiga upplysningarna (Deloitte, 2017).

3.2.3 Upplysningskrav

Upplysningar kan vara obligatoriska eller frivilliga. De obligatoriska upplysningarna lämnas för att uppfylla lagar och reglers krav på upplysning. Om företaget väljer att lämna frivilliga upplysningar avslöjas denna information som tillägg som exempelvis rekommenderas av auktoritativ kod (Hassan & Marston, 2010). Frivilligt avslöjande beror på fria val från företagets sida för att tillhandahålla bokföring och annan information som är relevant för användarnas beslut av årsredovisningar (Meek, Roberts & Gray, 1995). Obligatoriska upplysningar skiljer sig från frivilliga upplysningar som de tidigare styrelseledamöterna talar om löpande kassaflöden, vinster, nettotillgångar och

ägarförpliktelser snarare än företagens ambitioner för framtida framgångar (Leuz & Wysocki, 2008).

Antagandet av en ny redovisningsstandard kommer att utlösa upplysningskrav. Den information företaget använder måste stödja redovisningsrekommendationer, nya uppskattningar samt justeringar till bokslutet och upplysningskraven (Deloitte, 2017). Med andra ord måste företag samla och spåra ny information för att följa IFRS 15:s femstegsmodell och relaterade upplysningskrav. I en undersökning fanns problem med upplysningskrav avseende intäktsredovisning (SEC, 2007). Deloitte (2017) bekräftar att potentiella problem för företag är att informationskrav inte uppdaterats angående rapportering som krävs enligt den nya intäktsstandard. Högkvalitativ information är viktig för att säkerställa att investerare är övertygade och välinformerade (ASIC, 2013).

De nya upplysningskraven är bland annat antalet intäkter som redovisats under aktuell period och förändringar i transaktionspriset. Vidare krävs en förklaring av hur tidpunkten för uppfyllandet av prestationsförbindelsen avser typiska betalningsvillkor och hur dessa kommer påverka kontraktstillgångar och kontraktsansvar. Företag ska även ge en förklaring av de signifikanta förändringarna i saldot av kontraktstillgångar och kontraktsskulder. Företagen ska även upplysa om när enheter uppfyller sina prestationsskyldigheter vid leverans, återbetalning eller liknande. Om en enhet tillämpar fullständiga retrospektiva tillvägagångssättet ska företaget presentera fullständiga upplysningar som krävs enligt IFRS 15 för den aktuella perioden och var och en av jämförelserna presenterade perioder. (KPMG, 2018)

Enligt Schipper, Schrand, Shevlin och Wilks (2009) utgör ett företags intäkter den största posten i resultaträkningen. På så vis skulle fler upplysningar hjälpa användare av finansiella rapporteringen att tolka rapporterade intäkter. Sådana upplysningar skulle kopplas till den underliggande affärsmodellen. Genom att ändra igenkänning av intäkt kommer affärsmodellen att ändras (Sabino & Cordeiro, 2018). Det är nödvändigt att mäta på vilket sätt inkomstigenkännandet påverkar affärskomponenter. Dock kan mätningens modellen enligt konferensdeltagare resultera i brist på jämförbarhet över liknande transaktioner. Detta på grund av brist på fullständig identifikation av prestationsförpliktelser och mätningar av utgångspriser (Schipper m.fl., 2009). Att tillämpa den nya standarden

retroaktivt kan innebära tidig introduktion av nya system och processer och eventuellt ett behov av att upprätthålla parallella poster under övergångsperioden. Således inkluderar upplysningarna kvalitativ och kvantitativ information om avtal med kunder, betydande bedömningar gjorda vid tillämpning av inkomstledning, och tillgångar som redovisas av kostnaderna för att erhålla eller uppfylla ett kontrakt. (KPMG, 2018)

Att förbereda nya upplysningar kan vara tidskrävande och det kan krävas inkrementella ansträngningar eller systemändringar när företag tar in den nödvändiga informationen. Mot bakgrund av SEC:s vägledning och senaste kommentarer från SEC-anställda, bör upplysningarna omfatta en jämförelse av bolagets nuvarande redovisningsprinciper med den förväntade redovisningen enligt den nya standarden. En övergångs metod ska väljas, antingen full retrospektiv eller modifierad retrospektiv. Vidare ska status för genomförandeprocessen väljas. Slutligen, om ett företag kan beräkna den kvantitativa effekten av intäktsstandarderna, bör belopp avslöjas (Sabino & Cordeiro, 2018). Dessutom kräver IFRS-och SEC-vägledning enheter att avslöja de potentiella effekter som nyligen utfärdade redovisningsstandarder kommer att ha på årsredovisningen när de antas. Enheterna måste kommunicera med intressenterna. Investerare och andra intressenter kommer att vilja förstå effekterna av den nya standarden på den övergripande verksamheten innan den blir effektiv (KPMG, 2018).

3.2.4 Kontraktsutformning

IFRS 15 föregångare, IAS 18, hade en praktisk svaghet. Denna standards vägledning var otillräcklig gällande hur och när kontrakt skulle delas in i komponenter. Dessutom brast IAS 18 i sin förklaring av hur mycket av intäkterna som skulle härledas till respektive komponent (Epstein & Jermakowicz, 2008). På grund av dessa svårigheter drevs företag till att skapa egna interna tolkningar av IAS 18. Vissa företag redovisade sina intäkter successivt medan andra redovisade intäkter först när kontraktet var uppfyllt. Detta ledde i sin tur till problem i jämförbarheten av företagens intäktsredovisning (Marton, Lundqvist & Pettersson, 2016).

I samband med den nya intäktsstandarderna 15 uppstår nya omständigheter och överväganden som kan medföra högre risk för väsentliga felaktigheter i finansiella uttalanden. Det är således viktigt för företag att identifiera olika kontrakttyper inom dessa

intäktsströmmar. Alltså måste kontrakt med kunder ses över och ändras. Företag kan vilja överväga förändringar av kundkontrakt för att undvika negativa bokföringseffekter. Enligt en studie kommer IFRS 15 kräva tid och ansträngning för att utforma nya kontrakt (Dalkilic, 2014). Enligt Dalkilic (2014) måste ledningen bestämma om ett kontrakt existerar, kostnader av att få ett kontrakt, modifieringar samt identifikation av separata prestationsförpliktelser i olika kontrakt.

IFRS 15 redogör för vilka utgifter relaterade till avtal med kunder som ska redovisas som tillgångar. Standarden skiljer mellan utgifter vid anskaffande av ett avtal och de utgifter som uppkommer vid uppfyllandet av ett avtal. Vid det förstnämnda redovisas utgifter som en tillgång om dessa utgifter är tillkommande som uppstår till följd av att avtalet erhålls och om utgifterna förväntas återvinnas. De utgifter som tillkommer för att uppfylla ett avtal redovisas som tillgång, under förutsättning att utgifterna inte omfattas av annan standard. Utgifterna redovisas endast som tillgång om de är direkt hänförliga till kontraktet och till förväntad återvunnen framtida prestation (Deloitte, 2016).

3.3 Institutionella teorin

Organisationer reagerar på förändrade sociala och institutionella tryck och förväntningar. Institutionell teori hjälper oss förstå dessa reaktioner (DiMaggio & Powell, 1983). Teorin förklarar hur processer i en organisation, i förhållande till sociala och kulturella aspekter, försöker anpassa uppfattningar och egenskaper (Deegan & Unerman, 2006). Begreppet legitimitet är centralt för institutionell teori (Eriksson-Zetterquist, 2009). En av förklaringarna till legitimitet är att en enhets tillstånd eller status överensstämmer med värderingssystemet i större sociala system där enheten ingår. Hot mot legitimitet förekommer då aktuella eller potentiella skillnader mellan värderingssystem uppstår (Lindblom, 1994). Ökad legitimitet föreligger för organisationer om deras normer och värderingar överensstämmer med samhällets (Eriksson-Zetterquist, Kallinge & Styhre, 2005).

Den institutionella teorin är relevant vid forskning kring företags redovisningsval med anledning av att teorin bland annat förklarar hur beslutsfattare påverkas av omgivningens påtryckningar (Collin, Tagesson, Andersson & Hansson, 2009). Institutioner är resultatet av de normer och regler som skapats genom sociala handlingar och beteendemönster. Det

kan ske i form av medvetet och omedvetet skapande (Eriksson-Zetterquist m.fl., 2005). Den institutionella teorin beskriver anledningen till att organisationer hellre följer vissa handlingsmönster än att handla rationellt. Val av vilka handlingsmönster som ska följas bestäms utifrån hur organisationen påverkas av dess omgivning samt hur de påverkar den. Handlingsmönster blir successivt till ofreflekterade vanor och stabiliseras (Eriksson-Zetterquist, 2009). Således kan arbetsuppgifter, som är kopplade till företagets struktur, förändras efter konvertering till IFRS (Scott, 1983). En annan studie (Weaver & Woods, 2015) bekräftar även att arbetsuppgifterna ökar vid övergång till IFRS. En respondent i studien menade att konsekvensen av arbetsbelastningen kunde orsaka förseningar eller försämra kvaliteten på finansiella informationen. Således kan arbetsuppgifter öka med tanke på att en korrigerande av felaktigheter i finansiella informationen måste upprättas.

IFRS införande i Europeiska kommissionen har flera syften. Ett av dem är att skapa ett gemensamt språk för redovisningen. Detta i sin tur leder till bättre jämförelsebarhet på en internationell nivå för investerare (Jeanjean & Slowly, 2008). IFRS implementering leder till jämförbara finansiella rapporter. På grund av ökad jämförbarhet ökar intresset för både inhemska och utländska investerare. Det ökade intresset leder till att företag arbetar mot att fortsätta öka sin legitimitet och en fortsatt utveckling i framtiden (Daske, Hail, Leuz, & Verdi, 2008). Företag borde få ökad legitimitet i fall då implementeringar av nya IFRS-standarder sker före obligatorisk implementering. Företag borde också, enligt litteraturen ovan, vilja fortsätta implementera nya IFRS standarder före obligatorisk implementering.

Institutionell teori kunde användas för att påvisa brister i standardisering av sociala frågor utifrån tidigare forskning om standarder. Enligt Brunsson och Jacobsson (2000) samt Power (1997) gjordes detta i tidigare forskning av en ny standardutveckling som kallas för ISO 26000. Företag följer det agerandet som tas för givet och förklarar även hur företag följer formella och informella regler istället för att välja rationella sätt att handla på (Eriksson-Zetterquist, 2009). Institutionell teori handlar om utvecklingen och värderingar som ligger till grund för organisatoriska egenskaper (Dillard, Rigsby & Goodman, 2004). Teorin belyser förändringen för företag och hur dessa tar till sig idéer om förändring (Eriksson-Zetterquist, 2009).

Isomorfismen är en dimension inom institutionell teori som är av särskild betydelse för denna uppsats. Denna dimension gäller anpassning av en organisation. Institutionella handlingar är viktiga här och är dem frivilliga redovisningsprinciperna som en organisation upprättar. Isomorfismen kan delas in i tre underkategorier; tvingande, normativ och mimetisk. Dessa används för att tolka den frivilliga rapporteringen. (DiMaggio & Powell, 1983).

3.3.1 Tvingande isomorfism

Denna typ av isomorfism uppkommer från press, både formell och informell sådan, utövad mot organisationer av andra organisationer som de är beroende av. Den informella pressen kan tas i uttryck i form av krav på företagen från intressenter. Den formella pressen tas i uttryck från staten, börsmarknaden eller kreditgivare. Tvingande isomorfism orsakas som resultatet av omgivningens påverkan och därmed är det inte organisationen själv som föranlett förändringen (Dowell & DiMaggio, 1983). Ett bra exempel på tvingande är den svenska statens tvingande lagstiftning som den infört för de hel- och delägda statliga företagen (Westermarck, 2013).

3.3.2 Normativ isomorfism

Den andra typen av isomorfism berör professionalisering (Dowell & DiMaggio, 1983). Yrkesmedlemmarnas strävan efter att definiera villkor och tillvägagångssätt ger upphov till professionalisering. Dessa villkor och tillvägagångssätt skapar legitimitet inom yrkesmedlemmarnas yrkesområde (Collins 1979; Larson 1977). Normativ isomorfism innebär att det uppstår ett identiskt sätt att agera på för en viss sorts grupp människor eller företag. Detta leder till att denna grupp människor och företag inte uppfattas som annorlunda. Genom att redovisningsprofessionen agerar som normgivande organ kan denna profession beskrivas ha en normativ roll (Artsberg, 2005).

3.3.3 Mimetisk isomorfism

Mimetisk isomorfism drivs av en osäkerhet inom organisationer som tvingar dem till att bli alltmer lika varandra. Företagen imiterar andra framgångsrika företag inom branschen på grund av denna osäkerhet. Anledningen till osäkerheten inom en organisation kan vara att organisationen har otydligt formulerad målsättning. En annan anledning är ifall andra i omgivningen använder sig av tekniker som organisationen inte begriper. Det finns inte många modeller att välja på hur företaget ska erhålla legitimitet, vilket i sin tur ger upphov

till homogenitet bland organisationer. Detta är ett bekvämt och kostnadseffektivt sätt för företagen att lösa osäkerhetsproblem. (Dimaggio & Powell, 1983).

3.4 Harmonisering

Under historiens gång har redovisningen i Europa delats in två olika redovisningstraditioner, den anglosaxiska och den kontinentala. Den anglosaxiska bygger på sedvanerätt medan den kontinentala redovisningstraditionen baseras på reglering. Den svenska redovisningen grundar sig på kontinental redovisningstradition, vilket innebär att redovisningen ska följa bestämda lagar och regler (Smith, 2000). Ett kännetecken för denna tradition, som skiljer sig från den anglosaxiska traditionen, är försiktighetsprincipen. Försiktighetsprincipen innebär att värdering av poster ska göras med rimlig försiktighet (Marton m.fl., 2016). I Sverige finns två huvudsakliga redovisningslagar: Årsredovisningslagen (ÅRL) och Bokföringslagen (BFL) (FAR akademi, 2016). I samband med införandet av IAS tog den svenska redovisningen sitt första kliv in i den anglosaxiska redovisningstraditionen. Den anglosaxiska traditionen bygger på att tillgodose marknadens krav på information (Smith, 2006).

I och med den ökade globaliseringen och handel utanför landsgränserna har behovet av harmonisering ökat. Harmonisering är en process som avser att öka kompatibiliteten hos redovisningspraxis genom att begränsa dess grad av variation (Deegan & Unerman, 2011). I och med de existerande nationella skillnaderna, är de redovisningsregler som tillämpas olika mellan länder. Det ökade behovet av harmonisering ledde till att Europaparlamentet år 2002 beslutade att moderbolag, vars aktier eller andra värdepapper finns noterade på en reglerad marknad, måste tillämpa angivna IFRS i sin koncernredovisning från och med 1 januari 2005 (Thomasson, 2007). På grund av denna inledning till nytt skede i Europa, anpassar sig Sveriges redovisning efter EU och internationella redovisningsprinciper.

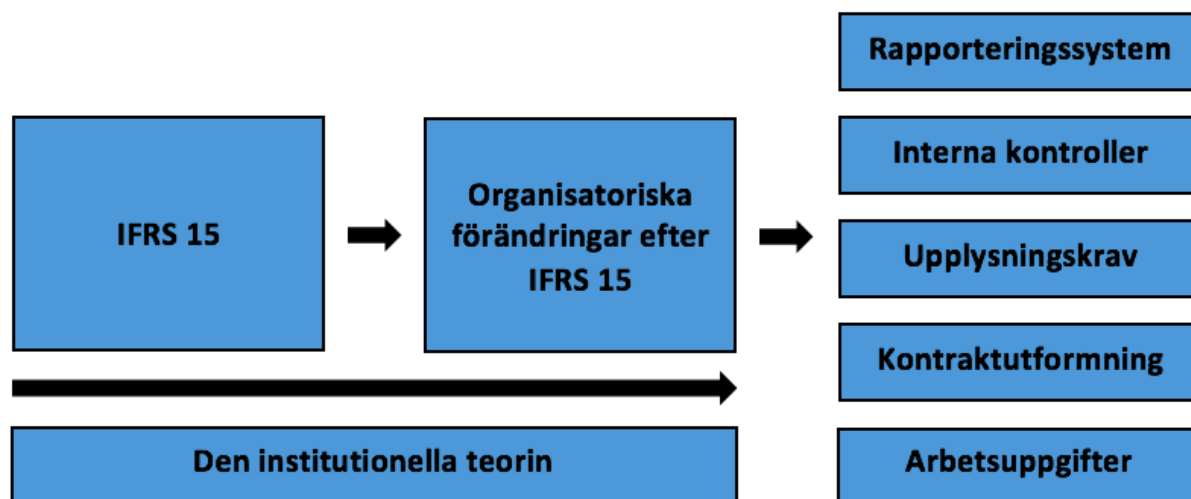
Márquez-Ramos (2011) visar i sin studie att IFRS minskar informationassymmetrier och okunskap bland investerare i olika länder vilket gynnar internationell handel med varor och investeringar. Dessutom nämner Platikanova & Perramon (2012) att kapitalmarknaderna i viss utsträckning är positivt inställda till införandet av IFRS. Dessutom konstaterar studien att obligatorisk IFRS medför stor egalitet i den finansiella rapporteringen för alla företag i olika länder som använder IFRS, vilket gör det lättare att jämföra sina finansiella rapporter.

Detta i sin tur påverkar marknadslikviditeten positivt. Marknadslikviditet beskriver hur enkelt det kan vara att genomföra en transaktion på en finansiell marknad. Det är alltså nödvändigt att tillhandahålla ett regelverk på internationell nivå för offentliggörande av finansiell information för att korrekt kunna bistå med beslutsfattandet (Turki, Wali & Boujelbene, 2016). Således representerar IFRS en grundläggande determinant för reduktion av informationsasymmetrin. Det kan med andra ord konstateras att harmonisering av IFRS ger företagen möjlighet att bedriva verksamhet i en affärsmiljö där de kan handla, höja kapital, lista sina värdepapper och locka till sig investerare i olika länder (Turki m.fl., 2016). Dock visar en intervjustudie bland styrelseledamöter i börsnoterade svenska företag genomförd på Stockholms universitet ett missnöje med IFRS. Finansiella rapporter framtagna i enlighet med IFRS anses inte vara användbara i styrelsearbete eller internt i företaget, och anses försvåra styrelsens arbete (Marton, 2014).

3.5 Sammanfattning och undersökningsmodell

Uppsatsens undersökningsmodell är utvecklad med utgångspunkt i den akademiska litteraturen som presenteras i kapitel ett, kapitel tre och den teoretiska referensramen. Undersökningen presenterar först intäktsstandarden IFRS 15. Eftersom denna uppsats fokuserar på vilka förändringar som uppstår vid implementering av IFRS 15, har olika organisatoriska förändringar delats in i fem grupper och presenterats var för sig själv.

De fem grupperna som litteraturen härleder som kan skapa förändringar i en organisation vid införandet av IFRS 15 är: system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktutformning och arbetsuppgifter. Initialt valdes de fyra första förändringarna i undersökningen. Dock skapades en femte förändring, i form av arbetsuppgifter. Anledningen till varför vi valde att inkludera arbetsuppgifter är på grund av att de är kopplade till ett företags struktur och implementeringsarbete av IFRS. Dessutom bekräftades förändring av arbetsuppgifterna efter konvertering till IFRS enligt den teoretiska referensramen. Således har en intervjuguide, med hjälp av undersökningsmodellen, skapats. Dessutom ligger undersökningsmodellen som bas för både insamling av empirisk data samt analysmodellen som används i analysen av det empiriska underlaget. Undersökningsmodellen kan ses i figur 1.



Figur 1: Sammanfattning och undersökningsmodell

4. International Financial Reporting Standard (IFRS) 15

I detta kapitel redogörs för IFRS 15 och dess beståndsdelar, vilket utgör den centrala punkten i denna studien.

4.1 IFRS 15 - Intäkter från avtal med kunder

Den 28 maj 2014 utgav IASB (*International Accounting Standards Board*) en ny standard för intäktsredovisning (IFRS, u.å.a). Denna standard kallas för IFRS 15 *Revenue from contracts with customers*. Anledningen till att standarden skapades var för att ge klara principer för när och hur mycket intäkter som ska redovisas. IFRS 15 tillämpas från och med 1 januari 2018, med tillåtelse till tidigare användning för de företag som önskar göra det (IFRS, u.å.d). Tillämpningen skulle börja gälla redan 1 januari 2017, men i juli 2015 flyttade IASB fram den obligatoriska tillämpningen ett år. En annan förändring med IFRS 15 skedde i april 2016, då IASB publicerade ”*Clarifications to IFRS 15*” där ett antal områden i standarden tydliggjordes. Dessa områden var identifiering av prestationsåtaganden, huvudman-kontra agentförhållanden, licenser samt övergångsregler (Deloitte, 2016).

I juni 2014 meddelade IASB tillsammans med *US Financial Accounting Standards Board* (FASB) att de tillsammans skulle skapa *Transition Resource Group* (TRG). Anledningen till att TRG skapades var för att stödja implementeringen av IFRS 15 (IFRS, u.å.a). IFRS 15 beskriver hur företag ska behandla rapportering av information om typ, mängd, tidpunkt och osäkerheten i intäkter och kassaflöden från ett avtal med en kund. Enligt IFRS 15 ska företag redovisa intäkter för överföringen av utlovade varor eller tjänster till kunder i det belopp som speglar det vederlag som företaget förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot dessa varor eller tjänster. Regleringen består av en femstegsmodell (IFRS, u.å.b). Nedan redogörs för modellens följande steg:

4.1.1 Identifiera kontrakt(en) med en kund(er)

Ett kontrakt, eller avtal, är en bestämmelse mellan två eller flera parter vilket i samband med inträdandet skapar rättigheter och skyldigheter. För alla kontrakt där de involverade parterna har kommit överens och uppfyller specifika kriterier gäller IFRS 15. Regleringen

ger krav om redovisningen för kontraktsändringar (IASB, 2014). Ett avtal ska uppfylla följande kriterier för att kunna vara giltigt (Deloitte, 2016):

- Avtalet är godkänt och parter avser att fullfölja sina åtaganden
- Respektive parts rättigheter kan identifieras.
- Betalningsvillkor kan identifieras.
- Avtalet har en affärsmässig innebörd.
- Det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den betalning de har rätt till.

4.1.2 Identifiera de olika åtagandena i kontraktet

Ett kontrakt innehåller löften om att överföra varor eller tjänster till en kund. Om varor eller tjänster som föreskrivs i kontrakt skiljer sig åt är löften prestationsförpliktelser och redovisas separat. Vara eller tjänst skiljer sig åt om kunden kan dra nytta av varan eller tjänsten på egen hand eller tillsammans med andra resurser som är lättillgängliga för kunden och företagets löfte är att överföra varan eller tjänsten till kunden är separat identifierbar från andra löften i kontraktet (IASB, 2014).

4.1.3 Fastställande av transaktionspriset

IFRS 15 beskriver transaktionspriset som det belopp i ett kontrakt som ett företag förväntar sig att ha rätt till i utbyte mot överföring av utlovade varor eller tjänster till en kund. Transaktionspriset kan vara ett fast belopp av kundersättning, men ibland kan priset inkludera rörlig ersättning eller ersättning i annan form än kontanter. Transaktionspriset justeras också för effekterna av pengarnas tidsvärde om kontraktet inkluderar en signifikant finansiell komponent och eventuella ersättningar till kunden. Om ersättningen är rörlig uppskattar ett företag hur mycket ersättning det kommer att ha rätt till i utbyte mot de utlovade varorna eller tjänsterna. Den uppskattade summan av rörlig ersättning kommer endast att ingå i transaktionspriset i den utsträckning det är mycket sannolikt att en väsentlig återföring i kumulativa intäkter redovisas, inte när osäkerheten i samband med rörlig ersättning därefter löses (IASB, 2014).

4.1.4 Fördela transaktionspriset på de olika åtagandena

Ett företag ska fördela transaktionspriset på varje prestationsförpliktelse på grundval av de relativa fristående försäljningspriserna för varje separat vara eller tjänst som utlovas i kontraktet. Vid fall då ett fristående försäljningspris inte kan observeras ska företag göra

uppskattningar om dessa. Transaktionspriset inkluderar ibland en rabatt eller ett varierat belopp av ersättning som fullständigt avser en del av kontraktet. Kraven anger när ett företag fördelar rabatt eller variabel vederlag till en eller flera, men inte alla, prestationsförpliktelser (eller olika varor eller tjänster) i kontraktet (IASB, 2014).

4.1.5 Redovisa intäkten när respektive prestationsåtagande uppfylls

Företag ska redovisa intäkter när (eller som) det uppfyller en prestationsförpliktelse genom överföring av en utlovad vara eller tjänst till en kund (vilket är när kunden erhåller kontroll över varan eller tjänsten). Den redovisade intäkten är beloppet som tilldelats den nöjda prestationsförpliktelsen. En prestationsförpliktelse kan vara uppfylld vid en tidpunkt vanligtvis för löften att överföra varor till en kund) eller över tid (vanligtvis för löften att överföra tjänster till en kund). För prestationsförpliktelser som är övertygade över tiden redovisar ett företag intäkter över tiden genom att välja en lämplig metod för att mäta företagets framsteg i riktning mot fullständig tillfredsställelse av denna prestationsförpliktelse (IASB, 2014).

4.2 IAS 18

IAS 18 är den tidigare regleringen för redovisning av intäkter och har numera ersatts av IFRS 15. Denna standard riktar sig till att förstå när man ska känna igen och hur man ska mäta intäkter (IFRS, u.å.c). Det finns ett fåtal stora förändringar för företag vid redovisning av intäkter med IFRS 15. Det första är vilka typer av intäkter som blivit påverkade (Deloitte, 2014). IAS 18 täcker intäkter för varor, tjänster och andras användning av tillgångar som ger ränta, royalties och utdelningar (IFRS, u.å.c). IFRS 15 täcker endast redovisning av intäkter med avtal från kunder. Den andra förändringen ligger i tidpunkten för intäktsredovisning (Deloitte, 2014). Enligt IAS redovisas intäkter när det är sannolikt att framtida ekonomiska fördelar kommer att flöda till företaget och dessa förmåner kan mätas på ett tillförlitligt sätt (IFRS, u.å.c). I IFRS 15 ligger fokus på att kontrollen över dessa varor har överförts till kunden. Den tredje förändringen ligger i bedömning vid identifiering av varorna och tjänsterna inom ett kontrakt och sedan fördelning av intäkter på de identifierade varorna och tjänsterna. IAS 18 gav större utrymme för detta medan IFRS 15 ger en mer detaljerad vägledning i denna fråga. Fjärde förändringen omfattar finansieringsarrangemang och effekterna av pengars tidsvärde på intäkter. Enligt IFRS 15 redovisas finansieringskomponenten, om den är väsentlig, separat från intäkterna.

Redovisning av garantier är den femte förändringen. IFRS 15 skiljer mellan att en produkt garanterar att uppfylla överenskomna specifikationer (redovisas som kostnadsavgift) och en garanti som ger en extra tjänst (Deloitte, 2014).

5. Empirisk metod

I följande kapitel beskrivs studiens empiriska metod. Empirisk metod innehåller bland annat en förklaring om hur vi insamlat data. I likhet med vetenskaplig metod, beror valet av datainsamling på vad som bäst kan besvara uppsatsens frågeställning och syfte (Denscombe, 2016). Slutligen avslutas kapitlet med källkritik baserat på argument och åsikter kring utformningen av studien.

5.1 Tillvägagångssätt

I denna del presenteras författarnas tillvägagångssätt för empirisk datainsamling. Avsnittet redogör för studiens tillvägagångssätt vad gäller datainsamling, urval, intervjuer, intervjuguide samt dokument.

5.1.1 Datainsamling

För att belysa en forskningsfråga på ett lämpligt sätt krävs en empirisk metod som ger forskningsarbetet systematik och stadga (Lind, 2014). Studiens tillvägagångssätt har baserats på kvalitativ forskning. Datainsamlingen av empiriskt underlag utgörs av primärdata i form av intervjuer och dokument (Denscombe, 2016). Eftersom syftet med uppsatsen är att studera vilka förändringar företag upplever efter övergången till IFRS 15, krävdes en flerdimensionell beskrivning av studiens fenomen vilket en intervju kan erbjuda (Lind, 2014). Det empiriska underlaget sattes i förhållande till sekundärdata i form av teoretisk referensram. Vidare har intervjutexter nedbrutits i olika teman för att presentera det empiriska underlaget på överskådligt sätt. Den empiriska datainsamlingen grundar sig på studiens innehåll i kapitel ett till fyra, det vill säga bakgrund, den teoretiska referensramen samt IFRS 15 som utgör bakgrundsinformation till ämnet i studien. Data som samlats in via intervjuer måste grundas på bakgrundsinformation för att komma rätt i sitt sammanhang (Denscombe, 2009). Det gör att den information som finns tillgänglig inom det aktuella ämnet ska utforskas innan ny information samlas in.

Empirisk data har samlats in via semistrukturerade intervjuer. Enligt Lind (2014) ska intervjuguide relateras till undersökningsmodell där frågorna konkretiserats. På så vis förbereddes intervjufrågorna (se bilaga 1) i form av en färdig lista, med undersökningsmodellen och den teoretiska referensramen som utgångspunkt. En fördel

med kvalitativ forskningsmetod är att forskaren kan anpassa frågorna och den ordning man ställer dem i efter situationen (Ahrne, & Svensson, 2015). För att möjliggöra fullständig dokumentation spelades intervjuerna in. Sedan transkriberades intervjuerna på Word. Under arbetets gång underlättade transkriberingarna för att gå fram och tillbaka mellan analys och intervjuer (Ahrne & Svensson, 2015). På så vis kunde vi genomföra detaljerade sökningar och jämförelser mellan data.

5.1.2 Urval

Det finns olika sorters urval såsom strategiskt, slumpmässigt, snöbolls- samt bekvämlighetsurval (Alvehus, 2013). Studien använde sig av strategiskt urval där vi valt vilka noterade bolag som skulle utgöra det empiriska dataunderlaget. Enligt Denscombe (2009) bestämmer författaren själv vilka respondenter som ska intervjuas då det valda företaget besitter viss position eller kunskap som forskaren anser vara värdefull för studien. För att uppnå studiens syfte och hitta lämpliga företag att kontakta angående intervjuer har vi tagit hjälp av Nasdaq Nordic, där information om börsnoterade företag fanns tillgänglig. Därefter sökte vi efter IFRS 15 i identifierade företags årsredovisningar. De 31 företag som tillämpade IFRS 15 i sin årsredovisning valdes ut i urvalsprocessen. Urvalsprocessen började med mejlutskick till totalt 31 identifierade företag med frågan om intresse för intervjumedverkan. Mejlen skickades till CEO och/eller CFO på de valda företagen vars mejladresser hittades på företagens hemsidor. Dessutom kontaktades vissa kontaktpersoner via hemsidan LinkedIn. Introduktionsmejlet nämnde företagets rätt till anonymitet och innebar en kort introduktion om intervjun samt studien. Majoriteten av utvalda kontaktpersoner avböjde medverkan medan åtta antal företag ville ställa upp på intervju.

Ett bolag som vi kontaktade gav oss kontaktuppgifter till huvudansvarig för IFRS 15 implementeringen för bolaget. Vi mailade kontaktpersonen och telefonintervju ägde rum strax därefter. I detta arbete kommer denna person kallas för respondent A. Vidare kontaktade vi en annan kontaktperson som senare skickade vidare mailet till behörig person. Den behöriga personen valde att medverka på telefonintervju och kommer att kallas för respondent B. Vidare hade en annan kontaktperson, respondent C, sitt huvudkontor i Stockholm och valde därför att boka in en telefonintervju. Även respondent D valde att utföra en mejlintervju då kontaktpersonen önskade det. De två andra kontaktpersonerna, respondent E och respondent F, kontaktades via mejl och valde att medverka på

telefonintervjuer. Avslutningsvis kontaktade vi två företag för att utöka vår empiriska datainsamling. På så vis utförde vi mejlintervjuer med både respondent G och H. Sammanfattningsvis har vi utfört fem telefonintervjuer och tre mejlintervjuer med sammanlagt åtta olika företag.

Vi hade som mål att utföra sammanlagt sex intervjuer med företag som tillämpar IFRS 15. Dessutom valde vi att underlätta och breda ut urvalsprocessen genom att inte inrikta oss på en specifik bransch. Utifrån de fåtal intervjuer har vi även kunnat gå in på djupet av hur var och en respondent resonerar kring förändringarna före och efter implementeringen av IFRS 15.

Tabell 1: Sammanställning av respektive respondenter

Respondent	Utbildning	Tjänst	Roll i IFRS 15 implementeringen
Respondent A	Civilekonom	Teamchef på ekonomiavdelningen	Projektägare
Respondent B	Kandidatexamen ekonomi	Business control chef & MNA	Delaktig i implementerings-teamet
Respondent C	Civilekonom	Koncernredovisningschef	Delansvarig
Respondent D	Civilekonom	Koncernredovisningschef	Delansvarig
Respondent E	Kandidatexamen Företagsekonomi	Koncernekonomi/Controlling	Projektansvarig
Respondent F	Civilekonom	CFO	Delansvarig
Respondent G	Masterutbildning ekonomi	Head of Financial Control	Ej delaktig
Respondent H	Magisterexamen ekonomi	Redovisningsspecialist	Delaktig i implementerings-teamet

5.1.3 Intervjuer

Uppsatsen har använt sig av semistrukturerade intervjuer för att fånga upp detaljrika beskrivningar av organisatoriska förändringar för företag efter konvertering till IFRS 15. Semistrukturerade intervjuer skiljer sig från öppen kvalitativ metod på grund av att

forskaren i förväg bestämt intervjufrågorna som intervjun ska kretsa kring (Bryman, 2002). Samtliga intervjuer utfördes i form av fem telefonintervjuer och tre mejlintervjuer. Fördelen med telefonintervjuer är bland annat att respondenten ges lika stor möjlighet att hålla ett ärligt och öppet samtal som vid personliga intervjuer (Denscombe, 2016). Under intervjuernas gång fanns viss flexibilitet för frågornas ordningsföljd. I takt med intervjuerna utvecklades dessutom frågor som inte fanns med på listan vilket ledde till en öppen och personlig kommunikation där synpunkter utvecklades (Denscombe, 2016). Det var lätt att hitta nya angreppssätt under samtals gång vilket är en fördel med kvalitativa intervjuer (Gubrium & Holstein, 2002). Dock uppstod en intervjuareffekt, till studiens nackdel, där intervjuaren påverkar respondenten genom sitt beteende och styrning av svaren på det sätt hen vill. Till skillnad från personliga intervjuer kunde vi nå respondenterna geografiskt obegränsat genom telefonintervjuer. Enligt Denscombe (2016) är telefonintervjuer mer kostnadseffektiva samt mer tidseffektiva än fysiska intervjuer. Dock kan intervjuaren inte lika lätt känna av om respondentens information är sann som vid personlig intervju (Darmer & Freytag, 1995). Detta eftersom man enligt Fangen (2005) inte kan ta för givet att människor gör vad de säger. En annan fördel med telefonintervjuer är dess tillförlitlighet och lika bra information som personliga intervjuer (Denscombe, 2009). Till skillnad från telefonintervjuer, får respondenterna möjlighet att besvara frågorna när de har tid och kan på så vis tänka igenom sitt svar vid mejlintervjuer. Dessutom kan respondenter inte känna sig utsatta som vid fysisk kontakt eller telefonintervju (Svenningsson, Lövheim & Bergquist, 2003). En annan fördel med mejlintervju är att det inte finns risk för intervjuareffekt, som tidigare nämnts. Mejlintervjuer underlättar även analysen då de inte behöver transkriberas (Kvale & Brinkmann, 2009).

Före varje telefonintervju påbörjades, frågade vi respondenten om tillåtelse till inspelning av intervjun. Intervjuaren berättade för respondenten att intervjun kommer att vara sekretessbelagd. På så vis skapade vi tillit inför intervjun (Denscombe, 2016). Enligt Yin (2003) kan intervjuaren fokusera mer vid intervjun när hen är medveten om inspelningen. Dessutom ges materialet mer tillförlitlighet vid transkribering om intervjun är inspelad (Denscombe, 2016). Samtliga intervjuer började med uppvärmningsfrågor för att skapa en avspänd atmosfär mellan intervjuaren och respondenten. Därefter följde huvudfrågor om vad förändringen inneburit för respondentens arbetsuppgifter före och efter konverteringen till IFRS 15. Vidare fortsatte intervjuerna med resterande frågor kring olika förändringar.

Eftersom intervjuerna var semistrukturerade, fick intervjuaren möjlighet att fördjupa sig i informationen som respektive respondent gav. Således särskilde sig varje intervju på sitt sätt men behöll kärnan i det hela på grund av likadana frågor. Vidare transkriberades intervjuerna efter respektive telefonintervju på Word. Samtliga transkriberingar tog ungefär 1,5 timme efter respektive intervju. Transkriberingen utfördes direkt efter intervjun på grund av tidsbesparing samt färsk minnet av intervjun. Slutligen kodades texten från transkriberingarna för att lättare analysera och överskåda materialet som framgick från respektive intervjuerna (Denscombe, 2016). För att underlätta analysen delades analysmodellen i fem kolumner: system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktutformning samt arbetsuppgifter. Varje rad i tabellen utgjordes av respektive åtta respondenter med varsin unika bokstav. På så vis underlättades navigeringen till särskilda ställen av analysen. Således har data transkriberats, analyserats och jämförts mellan dem olika intervjuerna för att utveckla ny teori kring effekterna av konvertering till IFRS 15.

Tabell 2: Sammanställning av information om samtliga intervjuer

Respondent	Intervjuform	Intervjutid	Datum	Inspelning
Respondent A	Semistrukturerad telefonintervju	19 minuter	15-04-2019	Bandinspelad
Respondent B	Semistrukturerad telefonintervju	18 minuter	18-04-2019	Bandinspelad
Respondent C	Semistrukturerad telefonintervju	22 minuter	02-05-2019	Bandinspelad
Respondent D	Semistrukturerad mejlintervju	-	05-05-2019	Nej
Respondent E	Semistrukturerad telefonintervju	26 minuter	06-05-2019	Bandinspelad
Respondent F	Semistrukturerad telefonintervju	23 minuter	07-05-2019	Bandinspelad
Respondent G	Semistrukturerad mejlintervju	-	14-05-2019	Nej
Respondent H	Semistrukturerad mejlintervju	-	17-05-2019	Nej

5.1.4 Intervjuguide

En intervjuguide har utformats för att både besvara uppsatsens frågeställning och uppnå syftet (se Bilaga 1. Intervjuguide). Utformningen av intervjufrågor har haft stor inverkan på studien då det var viktigt att formulera frågor som fångar viktiga aspekter och jämförelser mellan data. Bakomliggande grunden till utformning av intervjuguiden var

undersökningsmodellen och den teoretiska referensramen. Intervjuerna inleddes med uppvärmningsfrågor i form av respondentens utbildning, yrkeslivserfarenheter samt nuvarande position på företaget. Syftet var att skapa en avslappnad atmosfär mellan intervjuaren och respondenten. Vidare ställdes huvudfrågor i form av arbetsuppgifter före och efter konvertering till IFRS 15. Avsikten med frågorna var att erbjuda respondenterna möjligheten att prata fritt och påverka intervjuens innehåll. Vidare ställdes fråga 4 med 4 delfrågor, kring organisatoriska förändringar, såsom interna kontroller, nya system samt utbildningskrav. Frågorna var förknippade med studiens valda teorier och syftade till att jämföras med teoretiska referensramen. Vi ville skapa en uppfattning om litteratur och empiri stämmer.

Fråga 5 behandlade respondentens åsikt kring vilken del i IFRS 15:s femstegsmodell ansågs vara mest problemfylld samt anledningen till det. Syftet var att medvetet hitta nya aspekter kring femstegsmodellen. Vidare ställdes frågorna 6-7 kring när implementeringsprocessen påbörjades på respondentens företag samt organisationens arbetsfördelning i implementeringen. Syftet var att skapa en bild kring hur organisationsstrukturen såg ut på företaget samt få inblick över implementeringen av IFRS 15:s tidsmässiga start på respektive företag. Fråga 8 behandlade kontraktutformning på grund av att IFRS 15 förknippas med nya kontraktutformningar. Vidare ställdes fråga 9 med olika delfrågor kring personalbehov, nyrekryteringar samt extern hjälp vid förberedelsearbetet. Detta för att samla information kring hur mycket IFRS 15 skapat merarbete och väsentlig hjälp för företagen.

Fråga 10 handlade om varför respondenten ansåg koncernredovisningen särskilja sig från balans- och resultaträkningen. Syftet var att få en inblick i förändringar i den finansiella rapporteringen efter konvertering till IFRS 15. Eftersom interna kontroller är en stor förändring för företag efter konvertering till IFRS 15 enligt tidigare studier och litteratur, ställde vi frågan kring vilken påverkan IFRS haft på interna kontroller i fråga 12. Syftet var att medvetet förknippa interna kontroller med IFRS 15 för att få respondenter att resonera kring förändringen. Vidare ville vi få inblick över informationsflödet från ägare och ledningen med tanke på att organisatoriska förändringar styrs av respektive huvudpersoner. Alltså ställde vi frågan om informationsflödet mellan ägare och ledningen förändrats till det bättre eller sämre i fråga 13.

Vidare behandlade fråga 14 huruvida intressenter fått ökat intresse för företaget efter implementeringen av IFRS 15. Frågan inspirerades av institutionella teorin som i sin tur förknippas med legitimitet och intressenter. Således var syftet att skapa förståelse kring hur företag skapat legitimitet efter konvertering till IFRS 15. Avslutningsvis ställdes en aning personligare frågor för att ge respondenterna möjlighet att prata fritt kring implementeringen av IFRS 15. Fråga 15 behandlade alltså respondentens erfarenheter kring IFRS 15 samt på vilka områden respondenten ansett vara misslyckande. Syftet med frågan var att få djupgående bild till vilken grad IFRS 15 är svår att implementera samt vilken uppfattning standarden lämnat efter sig.

5.1.5 Dokument

Uppsatsen har sitt fokus på IFRS 15 påverkan på börsnoterade företag. Således utgör den tidsmässiga implementeringen av IFRS 15 en betydelsefull aspekt. Med hjälp av dokument i form av årsredovisningar insamlades data kring när samtliga företag valde att först implementera IFRS 15. Skriftliga dokument är både kostnadseffektiva samt lättillgängliga (Denscombe, 2016). Eftersom en årsredovisning är tillgänglig för offentlig granskning, är risken för felaktigheter minimal vilket ökar källans trovärdighet.

I tabell 3 visas samtliga företags tidsmässiga implementering av IFRS 15. De utvalda företagen i uppsatsen är anonyma vilket medför att vi endast kan inkludera implementeringstiden och ingen resterande information från årsredovisningarna.

Tabell 3: Sammanställning av implementering av IFRS 15

Företag	Implementering av IFRS 15
Företag A	1 januari 2018
Företag B	1 januari 2018
Företag C	1 januari 2018
Företag D	1 januari 2018
Företag E	1 januari 2018
Företag F	1 januari 2018
Företag G	1 januari 2018

5.2 Sammanställning av intervjuer och analysmodell

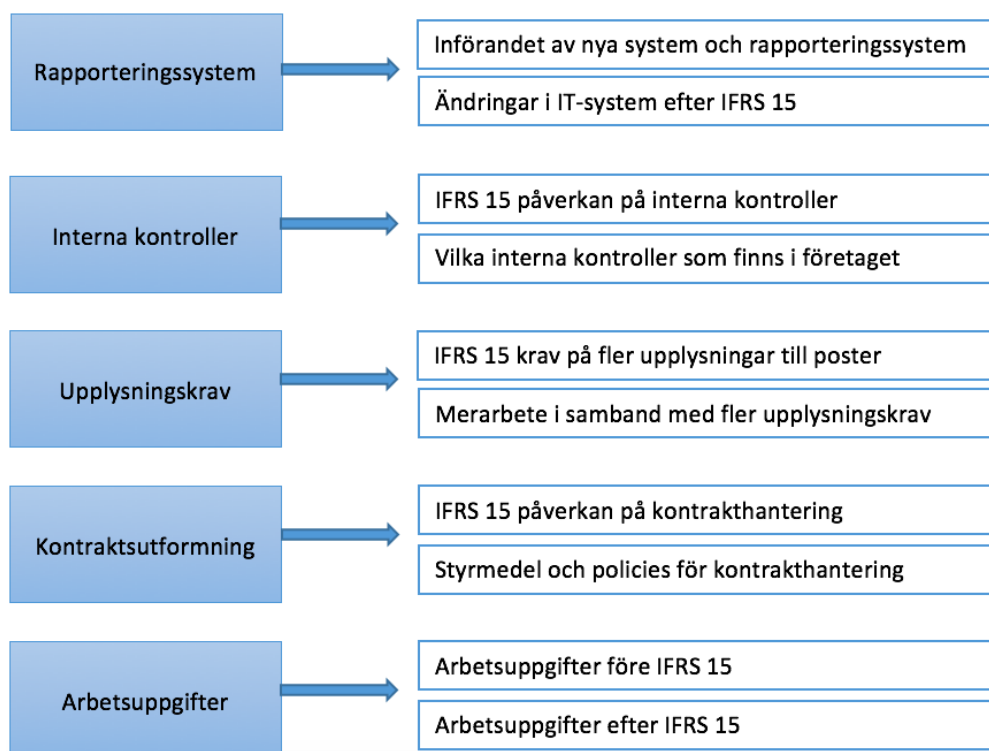
För att kunna vidare förstå det empiriska materialet har intervjuernas transkriberingar kodats. Utifrån dessa kodningar har en analysmodell skapats (se figur 2. Analysmodell).

5.2.1 *Analysmodell*

Analysmodellen har sin bas i undersökningsmodellen (se figur 1), som utvecklades utifrån teorin kring organisationsförändringar vid implementering av nya redovisningsstandarder. Uppsatsens analysmodell växte fram vid transkribering av intervjuer samt vidare undersökning av respektive intervju (se figur 2). Eftersom analysmodellen grundar sig på undersökningsmodellen (se figur 1), består analysmodellens undersökningsgrupper av: system och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktsutformning och arbetsuppgifter. Vid transkriberingen växte två undergrupper till respektive undersökningsgrupp fram. Således finns det två undergrupper för vidare insikt och analys av undersökningen. För att underlätta genomförandet av analysen, skedde kodningen av transkriberingarna sedan utifrån analysmodellen.

Den första undersökningsgruppen, system och rapporteringssystem, består av två undergrupper: införandet av nya system samt ändringar i IT-system efter IFRS 15. Undergrupperna valdes ut på grund av att syftet är att upptäcka huruvida en förändring inom system och rapporteringssystem uppstått efter IFRS 15. Den andra undersökningsgruppen, interna kontroller, berör huruvida IFRS 15 har en påverkan på interna kontroller samt vilka interna kontroller företag besitter på. Dessa undergrupper är till för att få insikt kring möjliga förändringar av interna kontroller efter införandet av IFRS 15. Vidare bestod den tredje undersökningsgruppen, upplysningskrav, av ifall IFRS 15 innebär utökade upplysningar samt merarbete för dem utvalda företag. Detta för att undersöka IFRS 15:s upplysningskravens påverkan på börsnoterade företag. Den fjärde undersökningsgruppen, kontraktsutformning består av undergrupperna: IFRS 15:s påverkan på kontraktsutformning samt styrmedel och policies för kontraktsutformning. Undergrupperna ligger till grund för huruvida kontrakt med kunder förändrats efter konverteringen till IFRS 15. Den sista undersökningsgruppen, arbetsuppgifter, består av

undergrupperna: arbetsuppgifter före och efter IFRS 15. Undergrupperna valdes för att förtydliggöra IFRS 15:s påverkan på arbetsuppgifterna på börsnoterade företag.



Figur 2: Analysmodell

5.2.2 Kodning av intervjuer

Efter transkribering av intervjuerna har kodning av dessa skett. Vi visar ett exempel i Tabell 4: Exempel på hur kodning av respondent A gått till. Varje respondents svar har kodats efter varje grupp som analysmodellen består av. Samma tillvägagångssätt användes vid kodningen av samtliga respondenternas svar.

Tabell 4: Exempel på kodning av respondent A

Respondent	A
System och rapporteringssystem	<p>Har nya system införts/ändrats? Ja, egenbyggda system.</p> <p>Har rapporteringssystemet införts/ändrats? Nej, inte mer än att vi första året när vi hade IFRS 15, det vill säga förra året, så hade vi sån här jewel reporting där vi rapporterade både enligt</p>

	IFRS 15 och IAS 18 men från och med nu lever vi med IFRS 15 siffrorna.
Interna kontroller	Vilken påverkan har IFRS 15 haft på interna kontroller? Ja, vi har lagt upp tre nya interna kontroller på grund av detta.
Upplivningskrav	Kräver IFRS 15 fler upplysningar till poster? Ja, inte direkt faktiskt för att, inte för oss i alla fall. På koncernnivå kanske. Men vi gör ju inte koncernbokslut här i Sverige. Så att, det skulle jag inte vilja säga. Men det kräver mer i vår rapportering och det kräver annorlunda analyser.
Kontraktutformning	Kontrakthantering är en affärsprocess som kommer påverkas, eller som har påverkats av IFRS 15. Hur har detta tagit sig i uttryck hos er? Finns det styrmedel och policys som talar om hur kontrakt ska utformas i framtiden? Nej, inte annorlunda mot vad vi har haft tidigare.
Arbetsuppgifter	Beskriv dina arbetsuppgifter före övergången till IFRS 15? Jag är chef över ett litet team som heter final central excellence och det är ett team med olika specialister. Specialister inom skatt och treasury och redovisning, försäkringar och intern kontroll och robotics. Det hade jag även både före IFRS 15 och efter IFRS 15 och mitt team var då ansvariga för att tolka IFRS 15 reglerna och hur det skulle implementeras för företaget i Sverige. Beskriv dina arbetsuppgifter efter övergången till IFRS? De är oförändrade. Nu har vi precis släppt IFRS 15 i mitt team så nu har vi istället på IFRS 16 som nästa redovisningsregler som skulle implementeras.

5.3 Kvalitetsgranskning

En redogörelse för kvalitetsgranskningen för detta arbete kommer att presenteras i denna del. Redogörelsen kommer att bestå av forskningens trovärdighet, metodkritik, forskningsetiska principer och källkritik.

5.3.1 Validitet, reliabilitet och generaliserbarhet

En forskningsstudies trovärdighet är viktig för huruvida den ska anses vara användbar för andra forskare (Denscombe, 2016). Validitet och reliabilitet används för att mäta studiens tillförlitlighet vid kvalitativa undersökningar. Man skiljer på det insamlade materialet och bearbetar det på ett systematiskt sätt (Bryman & Bell, 2005). Generaliserbarhet visar på hur applicerbart studiens resultat är på andra områden (Denscombe, 2016).

God *validitet* bestäms bland annat utifrån att den genomförda studien mäter det som var tänkt att mätas från början. Detta innebär att studiens resultat ska överensstämma med den

planerade studien. Oavsett vilken mätmetod som används ska resultaten vara detsamma (Christensen, Engdahl, Gräås & Haglund, 2010). En korrekt datainsamling avgör studiens validitet, det vill säga att om den data som samlats in är relevant för forskningen. En studies validitet bestäms genom den grad av variation av respondenter som finns (Yin, 2003). För att kunna uppnå god validitet har intervjufrågorna utformats efter undersökningsmodellen. I och med denna studies kvalitativa natur låg en stor vikt på intervjufrågorna. Dessa frågor var utformade för korrekt och specifik insamling av data som behövdes för att uppfylla studiens syfte. Respondenter för denna studie verkade i olika branscher och hade olika positioner i sina verksamheter. De hade även olika bakgrunder, både i utbildning och i yrkeslivserfarenhet. Detta ger upphov till hög grad av variation bland respondenter, med olika perspektiv från olika intervjupersoner som varierar i sin bakgrund och kan därmed tillföra olika perspektiv under intervjuerna. Detta i sin tur bidrar till denna studies validitet.

Reliabilitet definierar resultatens pålitlighet för en studie och till vilken utsträckning datainsamlingsmetoder eller analysmetoder ger konsekventa resultat (Saunders, Lewis & Thornhill, 2009). Om en annan forskare upprepar studien ska det ges upphov till samma resultat, under förutsättning att förhållande är lika som vid första mätningen (Bell, 2000). Det finns fyra hot mot trovärdigheten i en studie. Det första hotet är ämnes- och deltagandefel. Olika svar kan uppstå beroende på vilken tidpunkt undersökningen sker. För högsta möjliga trovärdighet ska en neutral och passande tid väljas av den anledning att svar varierar beroende på tidpunkten som frågorna besvaras. Andra hotet är ämnes- och deltagandefördomar, vilket ger upphov till möjligheten att respondenternas svar är fördomsfulla. Respondenternas anonymitet reducerar detta hot. (Saunders, Lewis & Thornhill, 2009) Ett minimum av fel och fördomar i studien är målet för reliabilitet (Yin, 2003). Vidare till tredje hotet som är observatörsfel. Detta innebär att frågornas utformning kan skifta mellan olika observatörer. I sin tur leder detta till ett negativt inflytande på datainsamlingen. Tydlighet och struktur i intervjun reducerar detta hot. Fjärde, och sista, hotet är observatörsvinkling. En observatör kan uppfatta ett svar på olika sätt, vilket i sin tur påverkar tillförlitligheten negativt (Saunders m.fl., 2009). Vid kvalitativa studier är eliminering av subjektivitet från forskaren en svår process eftersom att analysen bygger på tolkning (Denscombe, 2016).

Målet med denna studie är bland annat att reducera möjligheten för dem fyra hoten att uppstå. I och med att denna uppsats undersöker förändringen efter IFRS 15 är det viktigt att intervjuerna äger rum en tidpunkt då en klar observation av förändringarna kan ske. Detta har skett genom att intervjuerna har genomförts i en tidpunkt då respondenterna vant sig med förändringen och kan uttala sig om den från en klar och tydlig utgångspunkt. Respondenterna är anonyma i denna uppsats och utlovades det i intervjun. Detta möjliggör större frihet för respondenten att uttrycka sig utan press på att besvara frågor utifrån förväntningar. Detta i sin tur reducerar möjligheten för respondenternas svar att vara felaktiga och fördomsfulla. För att ytterligare samla in korrekt och relevant data, lades stor vikt på tydligheten och strukturen i intervjun för att reducera möjligheten för observatörsfel. Slutligen, för att undvika observatörsvinkling har båda författarna gjort en gemensam tolkning. Detta leder i sin tur till en minskning i subjektiviteten för respondenterna eftersom att man kan komma till en gemensam sluttolkning ur mer än ett perspektiv.

Generaliserbarhet påvisas i en kvalitativ studie genom att den egna studien jämförs med andra likartade studier inom ämnet. Applicering av ett resultat inom ett visst område till andra områden ger en stegvis ökning av generaliserbarhet för ett resultat (Ahrne & Svensson, 2015). Generaliserbarhet handlar om hur ett visst utfall återspeglas i liknande fall. Att göra en generalisering för kvalitativa studier är svårt på grund av att forskningens slutsats är resultatet av tolkning från forskaren eller forskarna. En bredare population är grunden i generaliserbarhet (Denscombe, 2016). Studiens kvalitativa natur medför att tolkningen av intervjuerna är ytterst essentiellt. Tolkningsproblemet, tillsammans med populationsurvalet, medför svårigheter att göra en generalisering då de utvalda företagen kan vara för få och tolkningsbehovet för stort.

5.3.2 Metodkritik

Kvalitativ forskning kritiseras för att objektiviteten i forskningsfonden går att ifrågasätta (Denscombe, 2016). Eftersom forskaren själv tolkar intervjuer, finns det således en risk att betydelsen lyfts ut ur sin kontext. Enligt Ahrne & Svensson (2015) ger kvalitativ forskningsmetod en begränsad bild av ett fenomen och måste behandlas därefter och kompletteras med fler metoder. Eftersom studien använder sig av strategiskt urval blir det en utmaning för författarna att hitta en tillgänglig urvalsram. Samtidigt kan det förekomma snedvridning av urvalet (Denscombe, 2016).

Studien använde sig av semistrukturerade intervjuer. Semistrukturerade intervjuer är ett samtal på viss plats och vid ett visst tillfälle där det som sägs kan ha andra syften än vad intervjuaren tänkt sig eller förstår (Ahrne & Svensson, 2015). Således, är frågan om respondenten som intervjuas menat det som intervjuaren tolkar. Dessutom kan intervjuaren inte ta för givet att respondenterna gör vad de säger (Fangen, 2005). Studiens empiriska underlag präglades av telefonintervjuer och mejlintervjuer. Vid telefonintervjuer kan intervjuaren inte fånga upp respondentens kroppsspråk vilket gör det svårare för intervjuaren att bedöma om respondenten talar sanning (Bryman, 2002). Således, kan validiteten minska i studiens empiriska underlag.

Det geografiska avståndet mellan intervjuaren och respondenterna utgjorde en stor anledning till varför personliga intervjuer inte genomfördes. En nackdel vid telefonintervju är att det finns ökad risk för tekniska problem med att samtal bryts eller dålig ljudkvalitet (Bryman, 2011). Dock hände inte det under denna studies telefonintervjuer. Vidare utgör den begränsade intervjutiden vid telefonintervjuer en nackdel då studiens datainsamling egentligen hade kunnat förstärkas. Dessutom kan den så kallade intervjuareffekten uppkomma. En studies resultat kan påverkas av intervjuareffekten genom en skevhet i svar beroende på forskarens kön, etnicitet och sociala bakgrund (Bryman, 2011). Då studien använde sig av tre mejlintervjuer fanns det risk för att intervjuaren inte fått samma utrymme för att ställa följdfrågor direkt till respondenten (Svenningsson m.fl., 2003). Dock kan man följa upp frågor via mejl i efterhand. En annan nackdel, som även finns i telefonintervjuer, är att respondenten inte kan läsa av kroppsspråk eller tonläge. Fysisk kontakt samt röstnärvaro försvinner ur bilden (Kvale & Brinkmann, 2009).

5.3.3 Forskningsetiska principer

Enligt Denscombe (2016) ska forskare respektera respondenternas rättigheter och värdigheter. Med etiska forskningsprinciper som utgångspunkt har det empiriska datamaterialet behandlats konfidentiellt och samtliga respondenter har lovats anonymitet. Detta för att intervjuaren ska undvika att respondenterna lidit någon personlig skada genom sin medverkan (Denscombe, 2016). Vidare har intervjuaren, i förväg, ställt respondenterna frågan om tillåtelse vad gäller inspelning av intervjuerna. Intervjuaren meddelade

respondenterna om att inspelade materialet skulle underlätta för transkriberingen och att endast intervjuarna hade materialet i sin besittning.

5.3.4 Datakritik

Den obligatoriska tillämpningen av IFRS 15 gäller från och med 1 januari 2018 för börsnoterade företag. Således är intäktsstandarden relativt färsk i minnet bland respondenterna. På så vis gynnade det oss att standarden är aktuell bland internationella standarder. Dock tillämpar inte alla företag IFRS 15 vilket automatiskt medförde ett begränsat urval av respondenter. Under arbetets gång tog det tid att hitta företag som tillämpar IFRS 15. Den egentliga svårigheten var att få dem börsnoterade företag som väl tillämpar IFRS 15 att medverka på intervjuer. Majoriteten av kontaktade företag som tillämpar IFRS 15 avböjde förfrågan till intervju. Antingen upplevde respondenterna att de hade massa jobb eller att de inte upplevde väsentlig skillnad efter konvertering till IFRS 15.

Vi utförde fem telefonintervjuer samt tre mejlintervjuer med olika företag. Telefonintervjuernas tidslängd varierade och vi kunde inte granska respondentens kroppsspråk som vid fysisk intervju. Detta kan ha som konsekvens att vi missat ställa relevanta följdfrågor eller få ut ytterligare information från respondenterna som vid fysisk intervju. I efterhand ansåg vi även att ett fåtal frågor inte passade in i intervjuguiden eftersom att de inte gav väsentlig information i empiri och analys. Dock upplevde vi att studiens empiriska datainsamling av våra åtta antal intervjuer varit informationsrik.

Datainsamlingen är relevant för det som tänkts mätas från början, vilket visar på god validitet. Dock finns det vissa frågor i intervjuguiden som ansågs kunna bidra till att samla in den data vi behöver för arbetet, men det visade sig efteråt att vi inte hade stor användning av dem för att uppfylla studiens syfte. Det slutade upp med att de delar som inte ansågs behövas inte kom med i kodningen av intervjuerna. Dessutom är kodningen av intervjuerna en tolkningsfråga, vilket är viktigt att behandla i kvalitativa studier. Hur en annan forskare hade tolkat samma svar kan variera, vilket kan ha en negativ påverkan på reliabiliteten för denna studie. Subjektiviteten av tolkningen av respondenternas svar är något som är ytterst viktigt för denna studie. Slutligen, finns det en påverkan som det slumpmässiga urvalet som gjorts för denna studie, samt antalet respondenter, har på generaliserbarhet. Exempelvis kan

andra branscher visa andra effekter av förändringen. Vidare, leder också tolkningsfrågan till att generaliserbarhet kan vara begränsat för denna studie.

6. Empiri och Analys

I detta kapitel presenteras samt analyseras det empiriska underlaget med användning av teoretiska referensramen och mer specifikt undersökningsmodellen (figur 1) som utgångspunkt. Analysen följer samma struktur som undersökningsmodellen (se figur 1): System och rapporteringssystem, interna kontroller, upplysningskrav, kontraktutformning och arbetsuppgifter. Varje organisationsförändring analyseras utifrån den teoretiska referensramen. Dessutom analyseras respektive organisationsförändring i form av undergrupper enligt analysmodellen (se figur 3). Avslutningsvis sammanfattas analysen av respektive organisationsförändring.

6.1 System och rapporteringssystem

I samtliga intervjuer tillfrågades respondenterna om huruvida IFRS 15 gett upphov till nya system och rapporteringssystem. Samtliga respondenternas svar överensstämde till stor del. I detta avsnitt presenteras resultaten från intervjuerna, med koppling till litteratur och teori. En kort sammanställning av det övergripande resultatet presenteras slutligen.

6.1.1 Resultat från kodning av intervjuer

En utav åtta respondenter, respondent A, fastställde att egenbyggda system införts efter övergången till IFRS 15. Enligt tidigare studie av Boscov & Rezende (2016) kräver IFRS förändringar i redovisningssystem och utarbetning av nya rapporter. Respondent B berättade däremot att “Vi har infört nya enheter bara i och med att vi lagt till ett bolag”. Enligt Moehrle m.fl. (2010) är intäktsredovisning viktigare än något annat rapporteringsproblem i ett företags finansiella rapporter. Alltså bör företag införa nya system och processer för att följa IFRS 15:s riktlinjer. Dock var det endast respondent A och B som bekräftade en förändring inom system och rapporteringssystem. Enligt Miller & Friesen (1982) inträffar en organisatorisk förändring när en störning sker. I detta fall förknippas störningen med IFRS 15:s riktlinjer där företag förändrar organisationen genom att införa nya system eller rapporteringssystem. Således kräver den nya intäktsstandardens indirekt att en organisation förändras i önskad riktning. Enligt Cumming & Worley (2001) arbetar företag avsiktligt mot teknik, politisk och kulturell anpassning mot dess intressenter. I detta fall kan införandet av nya system samt rapporteringssystem vara en strategisk förändring som gynnar både företag och deras intressenter. Däremot enades respondent C, D, E, F, G och H kring att inga rapporteringssystem ändrats eller uppdaterats efter

konverteringen till den nya intäktsstandarden. Dock förklarade respondent H att “Vi har infört tilläggsrapportering där upplysningskrav enligt IFRS 15 framgår men själva systemen i sig har inte ändrats”. Enligt Lehr (2017) och Dalkilic (2014) kräver IFRS 15 utformning av nya system och processer. Även rapporteringssystem påverkas av IFRS 15 (Sabino & Cordeiro, 2018). Dock stämmer inte detta överens med majoriteten av respondenterna eftersom deras system och rapporteringssystem redan överensstämmer med IFRS 15. Respondent F uttryckte att “Nej, utan det följer ju precis de systemen som vi hade innan”. Dessutom berättade respondent G att inga ändringar har skett i rapporteringssystemen men även att “[...] utökade krav på rapportering har införts”

Enligt KPMG (2018) bör IT-systemen ändras och uppdateras enligt riktlinjerna IFRS 15. En av samtliga respondenter bekräftade justeringar i IT-systemen. Respondent E bekräftade att vissa delar i IT-systemen har justerats men att det gått lite under normala förändringskostnader för företagets projekt. Vidare förklarade respondent E att “[...] vi hade faktiskt ett system som var ganska bra utlagda på det sättet vi ville ha vår redovisning att vi följer IFRS 15.” Dessutom avslöjade respondent E “Och har vi gjort några andra förändringar så har det oftast skett i Excel”. Däremot betonade respondent B att företaget använder samma IT-system då systemet redan är kopplat till successiv vinstavräkning. Således krävdes ingen förändring i IT-systemen för respondent B. Enligt Palmer (2015) begränsar varje organisation sin förmåga att följa förändringar. Organisationer tenderar att bli motståndskraftiga vilket skapar resistens mot IFRS. Likaså berättade respondent A att IT-systemen var viktiga för att “Speciellt då det är så mycket stora datamängder så måste man hitta ett sätt att fånga det”. Enligt den institutionella teorin påverkas företag av omgivningens påtryckningar. Företag får ökad legitimitet om deras normer och värderingar överensstämmer med samhällets (Eriksson-Zetterquist, Kallinge, & Styhre, 2005). I detta fall får företag ökad legitimitet genom att ändra eller uppdatera system i enlighet med IFRS riktlinjer som representerar samhällets regler. Enligt den institutionella följer organisationer hellre vissa handlingsmönster än att handla rationellt. Detta kan kopplas till att samtliga respondenter följer handlingsmönster där implementering av IFRS 15 utgör ett obligatoriskt handlingsmönster i detta fall. Detta bekräftas genom att respondent A skapat egenbyggda system för att följa IFRS 15. En organisation kan särskilja sig från sin omgivning på grund av sin egna identitet (Alvehus, 2013). Detta kan kopplas till dem respondenter vars företag väljer att behålla nuvarande system och rapporteringssystem efter

konverteringen till IFRS 15 på grund av identitetsskäl. Dessa identitetsskäl präglas mest av faktumet att respondenterna anser sina nuvarande system vara redan tillräckligt bra kopplade till IFRS 15 riktlinjer. På så vis särskiljer sig dessa respondenternas företag med andra företag som väljer att uppdatera och ändra sina nuvarande system och tillhörande processer på grund av externa faktorer som IFRS 15.

6.1.2 Sammanfattning

I Tabell 5. Sammanställning av system och rapporteringssystem efter IFRS 15 för samtliga respondenter ges en överblick för samtliga respondenternas svar.

Tabell 5: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på system och rapporteringssystem för samtliga respondenter

Respondent	Införande av nya system och rapporteringssystem efter IFRS 15
A	Egenbyggda system har införts. Rapporteringssystemet har inte ändrats.
B	Inga system eller rapporteringssystem har införts. Nya enheter har införts.
C	Inga nya rapporteringssystem. Samma IT-system som före konverteringen.
D	Inga system eller rapporteringssystem har införts.
E	Inga system eller rapporteringssystem har införts. Mindre justeringar i IT-system efter IFRS 15.
F	Inga system eller rapporteringssystem har införts.
G	Inga nya system eller rapporteringssystem har införts. Ökade krav på rapporteringssystem.
H	Inga nya system eller rapporteringssystem har införts. Tilläggsrapportering enligt IFRS 15 har införts.

6.2 Interna kontroller

En annan viktig punkt i intervjuerna, och i detta arbetet, är interna kontroller. Samtliga respondenter frågades om IFRS 15 roll i interna kontroller och om regelverket haft en påverkan på dessa kontroller. I detta avsnitt presenteras resultaten från kodningen av

samtliga intervjuer, med koppling till litteratur och teori. En kort sammanställning för det övergripande resultatet angående interna kontroller redovisas därefter.

6.2.1 Resultat från kodning av intervjuer

De flesta företag inför nya interna kontrollsystem för att säkerställa att IFRS standard tillämpas (Lehr, 2017). Både respondent A samt B särskilde sig från de resterande respondenterna då de höll med om att en förändring i interna kontroller skett efter övergången till den nya intäktsstandarden. Respondent A berättade att "Vi har lagt upp tre nya interna kontroller på grund av detta". Respondent B förklarade att "Det finns en intern kontroll som är kopplad till IFRS 15 och den genomförs varje år för att se att man fångar upp justeringar". Alltså har en ny intern kontroll efter IFRS 15 införts. Enligt en undersökning av Nalukenge m.fl. (2018) finns det ett positivt och signifikant samband mellan interna kontroller och överensstämmelse med IFRS. Således krävs nya interna kontroller för att en organisation ska överensstämma med IFRS 15. Vidare beskrev även respondent B att den interna kontrollen ska "Kontrollera om ändringar i tilläggsarbeten finns skriftligt dokumenterade eller inte för att då kunna bedöma om de är troliga eller inte enligt IFRS 15:s regelverk för när man får ta upp en intäkt". Carrington (2010, s.109) bekräftar respondent B:s uttalande i den mån att interna kontroller utgör ett företags verktyg för att säkerställa att transaktioner registreras och dokumenteras på tillförlitligt sätt. Vidare har respondent B:s företag 80 % spärren på sannolikheten enligt IFRS 15. Således måste företaget kontrollera och utföra bedömningarna om det är 80 % sannolikt att det är dokumenterat. Enligt tidigare studie av Shannak, Obeidat och Masadeh (2012) gör interna kontroller det möjligt för chefer att utvärdera hur effektivt en organisation fungerar och hur dess resurser fungerar. I detta fall är 80 % spärren ett sätt att mäta effektivitet. Dessutom bekräftar en annan studie av Mahadeen m.fl. (2016) att den organisatoriska effektiviteten påverkas i högsta grad av interna kontroller. Enligt Scott (1995) är mimetisk isomorfism en av de krafter som driver organisationer att införa förändring. Organisationer önskar således att anta förändringar som anses vara "normala". I detta fall är förändring i interna kontroller en normal förändring för att kunna följa angivna riktlinjer enligt IFRS 15. Både respondent A och B som väljer att uppdatera och ändra sina interna kontroller skapar således legitimitet inom sitt yrkesområde. Dock kan enligt Collin m.fl. (2009) en nationell profession känna sig pressad att ta beslut som allt mer harmoniserar med globala

utvecklingen. I detta fall är nya interna kontroller ett beslut som görs av en organisation där förändringen främjar den globala utvecklingen av IFRS 15.

De resterande respondenterna, respondent C, D, E, F, G och H berättade att inga ändringar i interna kontroller uppkom efter övergången till IFRS 15. Respondenternas uttalanden står i kontrast till Deloitte (2017) som menar att interna kontroller är viktiga i samband med IFRS 15. Enligt Doyle m.fl. (2007) leder svaga interna kontroller till sämre redovisningskvalité. Respondenterna D, G och H utvecklade inte vidare vilka interna kontroller som redan existerar på företaget. Däremot berättade respondent C att “[...] vi har haft ett sätt att säkerställa den finansiella rapporteringen redan tidigare och det har inte ändrats i grunden”. Vidare förklarade respondent C att ett exempel på en intern kontroll på företaget är “[...] man gör en bedömning eller projekt över förväntade totala intäkter och kostnader. Sen läser man av det här varje kvartal och lägger ny prognos [...]”. Vidare berättade respondent F att “Det är ju egentligen inte skillnad mot tidigare då. Varken före eller efter”. Däremot menar Deloitte (2017) att potentiella utmaningar kan uppkomma för företag ifall interna kontroller inte omprövats. Ledningen måste genomföra nya kontroller eller ändra befintliga och överväga huruvida kontrollerna stämmer överens med organisationen (Deloitte, 2017). Likt majoriteten av respondenterna berättade respondent E att ”Verksamheten har många interna kontroller men inga ändringar i dem”. Företaget utför månadsuppföljningar, såsom redovisningsmöten med både bolagsekonomi och kontroller som koncernekonomi samt genomgångar av viktiga och nya redovisningsprinciper. Dessutom har respondent E löpande dialog med kontroller att de hanterar saker rätt. Ett effektivt system för intern kontroll möjliggör för chefer att vara säkra på att det uppfyller fastställda mål (Al-Syaidh m.fl., 2015). I detta fall anser både respondent C och E att deras interna kontroller inte ändrats eller förnyats på grund av att verksamheterna är säkra på att systemen uppfyller de riktlinjer som krävs av IFRS 15.

6.2.2 Sammanfattning

I Tabell 6. Sammanställning av IFRS 15 påverkan på interna kontroller för samtliga respondenter ges en överblick för respektive respondents svar angående interna kontroller.

Tabell 6: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på interna kontroller för samtliga respondenter

Respondent	IFRS 15 påverkan på interna kontroller
A	Tre nya interna kontroller efter IFRS 15.
B	En ny intern kontroll kopplad till IFRS 15.
C	IFRS 15 har inte haft någon påverkan på interna kontroller.
D	IFRS 15 har inte haft någon påverkan på interna kontroller.
E	IFRS 15 har inte haft någon påverkan på interna kontroller.
F	IFRS 15 har inte haft någon påverkan på interna kontroller.
G	IFRS 15 har inte haft någon påverkan på interna kontroller.
H	IFRS 15 har inte haft någon påverkan på interna kontroller.

6.3 Upplysningskrav

Huruvida IFRS 15 kräver fler upplysningar var en annan viktig punkt under intervjuprocessen, och är också en viktig del av detta arbete. Resultatet från kodningen av intervjuerna presenteras nedan, med koppling till litteratur och teori. Därefter finns en kort sammanställning av samtliga respondenternas svar angående upplysningskrav.

6.3.1 Resultat från kodning av intervjuer

Respondent A och F:s inställning till införandet av nya upplysningskrav var att inte innebära merarbete av nya upplysningskrav för verksamheten. De resterande fem respondenterna, B, C, D, E, G och H:s inställning till införandet av nya upplysningskrav var att verksamheten krävde mer upplysningar i rapporteringen samt merarbete. Att förbereda nya upplysningar kan vara tidskrävande och det kan krävas ansträngningar eller systemändringar när företag tar in den nödvändiga informationen (Sabino & Cordeiro, 2018). Respondent G svarade ja till merarbete eftersom IFRS 15 innebär utökade upplysningskrav. Dessutom förklarade respondent G att implementeringsprocessen innebär ökade kostnader i form av “[...] konsultarvode, utbildning, merarbete för att göra analysen och tillgodose nya upplysningskrav”. Vidare betonade respondent H att

“Upplyningskraven framgår av standarden och vi som bolag i helhet följer standarden fullt ut vad gäller upplyningskrav”.

Vid frågan om ökade kostnader avslöjade respondent H att “Revisorn granskade vårt IFRS 15-arbete och våra ställningstaganden och detta innebar merarbete vilket våra revisorer fakturerat oss för”. Enligt tidigare studie av Oncioui och Tanase (2016) kommer IFRS 15 att innebära olika kostnader under implementeringen. Detta förknippas med respondenternas ökade kostnader under implementeringsarbetet av IFRS 15. Respondent A bekräftade att upplyningskraven “Kräver mer i vår rapportering och det kräver annorlunda analyser”. Dessutom menade respondent A att själva implementeringsfasen innebar ökade kostnader för att tolka upplyningskraven. Vidare menade respondent B att “[...] för att uppfylla själva kraven blir det merarbete men inte mer än någon annan redovisningsändring”. Respondent B kommenterade även att “Vi måste följa upplyningskraven för annars kommer de externa revisorerna ha en kommentar på det. Men även från börserna. Och börserna har ställt frågor om upplyningskrav och hur företaget har implementerat IFRS 15 i samband med övergången”. Detta kan kopplas till tvingande isomorfism som uppkommer från press utövat mot organisationer av exempelvis staten eller börsmarknaden (DiMaggio & Powell, 1983). Således är det inte företaget självt som valt att förändras utan förändringen orsakas av formell press i form av obligatorisk implementering av IFRS 15.

Respondent C berättade att “Det var framförallt två upplyningskrav som gav merarbete; successiv vinstavräkning samt förklara intäkter som är hänförliga till tidigare perioder”. Respondent C menade att “Där fick vi jobba ett samarbete med våra IT system. Så att ja, lite merarbete absolut”. Även engångskostnader på marginalen på hur man ska tillämpa den nya intäcksstandardens existerade. Enligt Schipper m.fl. (2009) är ett företags intäkter den största posten i resultaträkningen vilket kräver fler upplyningskrav. Dessa upplyningskrav skapar merarbete men hjälper samtidigt intressenter att tolka intäcksredovisningen bättre. Vidare tog respondent C även in “Extern projektledare som hjälpte oss att följa projekten och gå igenom alla skrivelser i samband med att man tar fram standarden”. [...] man hade hoppats på att dessa upplysningar skulle varit lite bättre utformade”. Enligt DiMaggio och Powell (1983) kan ett företag vara osäkert på om andra företag i omgivningen använder sig av tekniker som organisationen inte begriper. I detta

fall är teknikerna nya upplysningskrav i samband med införandet av den nya intäktsstandarden. Då organisationen inte är säker på vad den ska göra, brukar den vända sig till framgångsrika referensgrupper enligt mimetisk isomorfism. Likaså kommenterade respondent B att “Det är svårt för projekten som ska göra bedömningen att förstå IFRS då de arbetar sin redovisning enligt bokföringsregler. Så de behöver mycket stöd och ibland kanske vi inte riktigt lyckats med att fånga upp dem i rätt skede”.

Respondent E bekräftade även att det krävdes mycket genomgångar och projekt med KPMG redovisningsexperten och sedan i alla företagets affärsområden under implementeringen av IFRS 15. Vidare berättade respondent E att “Vi har fått ändra våra delårsrapporter och vi har fått ändra och följa upp och lämna mer upplysningar på intäkter än vad vi gjort tidigare. [...] från och med 2018 så har vi en tabell där vi fördelar intäkterna på geografi och verksamhetstyp, massa olika parametrar kundtyper osv. Och denna uppdelningen gjorde man ju oftast i årsredovisningen tidigare, nu gör vi den varje kvartal istället. På så sätt måste vi ta in mer information löpande än vad vi gjort tidigare”. Dock avslöjade respondent C att “Det som kom på slutet av IFRS 15 var ju disclosures som många inte riktigt förstått, alltså vad de nya disclosures innebar”. I sent stadium var företaget tvunget att jobba med upplysningarna i 2018 årsredovisning. Respondent C betonade även att “Jag tror att många också har den erfarenheten av att det inte var många som var förberedda på hur man skulle tolka de skrivningarna”. Således vände sig respondent C till en extern projektledare samt pratade med IASB vid två tillfällen i London för att förbättra sina kunskaper inom implementeringen av IFRS 15. Dock förenklade kommunikation förändringsprocessen för dem anställda (Frahm & Brown, 2007).

Respondent D var skeptisk till huruvida de nya upplysningskraven innebar merarbete för företaget. Detta på grund av att “Det enda vi kompletterat upplysningarna med avser vidaredebitering, service- och övriga intäkter. Vi har inga variabla hyresintäkter som är av materiell karaktär. Enligt Deloitte (2017) kan potentiella problem uppkomma för företag som inte uppdaterat upplysningarna som krävs enligt den nya intäktsstandarden. Dessutom är högkvalitativ information viktig för att säkerställa att investerare är övertygade och välinformerade (ASIC, 2013). På så vis kan ett företag som inte haft merarbete riskera att inte få med högkvalitativ upplysningsinformation enligt IFRS 15. Respondent D berättade även ”[...] detta innebär inte merarbete för oss utan det är uppgifter vi ändå löpande följer

upp”. Anledningen till detta är att “Täta diskussioner med våra revisorer och insikt att det inte skulle bli så omfattande för oss”. Enligt tidigare studier (Lewin, 1951; Angelöw, 2007) krävs ständig dialog mellan inblandade parter under förändringsarbetet för att genomföra och följa upp förändringen. Dessutom menar studien av Doolin (2003) att en organisationsförändring kan byggas på kommunikation bland människor. Studierna går alltså hand i hand med praktiken där företag håller täta och kontinuerliga dialoger med kompetenta, externa parter som möjliggör en bra tolkning av upplysningskraven. Dock förklarar Weaver och Woods (2015) att bristen av utbildning och kunskap är ett huvudsakligt problem gällande implementering av IFRS. Exempelvis berättade respondent B att “De externa revisorerna behövde ju granskning och vi behövde ha interna kurser som tog tid från befintlig personal för att lära verksamheten identifiera IFRS 15”.

Även respondent H tog hjälp av konsultfirma initialt. En tidigare studie av Hassan (2005) bekräftar att kommunikation är viktigt vid konvertering till IFRS. En annan respondent som saknade kunskap och var kritisk mot IFRS 15 var respondent A som avslöjade att “Reglerna verkar enkla att genomföra men verkligheten är mer komplicerad än så”. Således hade respondent A workshops samt delade upp arbetet mellan duktiga redovisningspersoner som tolkade de olika delarna av IFRS 15. Enligt Kisil (1998) är medarbetare inom en organisation kritiska, söker personlig tillväxt och rädda för förlust. Detta förklarar varför respondent A tog kontakt med redovisningsperioder på workshops. Dessutom avslöjade respondent A att implementeringsarbetet påbörjades redan 2016. Dock enades respondent C, E och H om att 2015 var startåret på implementeringsprocessen. Enligt Menckel och Österblom (2000) kan förändringsprocesser vara planerade eller ske i mindre skala. Alltså planerades implementeringsprocessen före effektivitetsdatumet (se tabell 3) för att erhålla kunskap tidsbesparing. Däremot upplevde majoriteten av respondenterna att största arbetsvikten av IFRS 15 arbetet lades år 2017-2018. Enligt Lehr (2017) var det första effektivitetsdatumet 1 januari 2017 som sedan sköts upp med ett år, vilket bekräftas av tabell 3 där samtliga företag implementerade IFRS 15 från och med 1 januari 2018. Dock tilläts tidigare implementering av standarden vilket förklarar varför respondenterna påbörjade största arbetet 2017-2018. Detta kan enligt Artsberg (2005) kopplas till normativ isomorfism där majoriteten av börsnoterade företag agerade på ett identiskt sätt genom att implementera IFRS 15 under samma tidsperiod.

6.3.2 Sammanfattning

I Tabell 7. Sammanställning av IFRS 15 påverkan på upplysningar till poster för samtliga respondenter ges en överblick av samtliga respondenternas svar angående upplysningar till poster.

Tabell 7: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på upplysningar till poster för samtliga respondenter

Respondent	IFRS 15 krav på fler upplysningar till poster.
A	Kräver annorlunda analyser i rapporteringen, dock inte fler upplysningar.
B	Fler upplysningar, vilket medför merarbete.
C	Fler upplysningar, vilket medför merarbete.
D	Fler upplysningar, vilket medför merarbete.
E	Fler upplysningar, vilket medför merarbete.
F	IFRS 15 medför inte fler upplysningar till poster.
G	Fler upplysningar, vilket medför merarbete.
H	Fler upplysningskrav, vilket medför merarbete.

6.4 Kontraktsutformning

I samtliga intervjuer ställdes frågan kring respondenternas inställning till förändring i kontraktsutformning efter konverteringen till IFRS 15. Först redogör vi för resultatet från kodning av intervjuerna, med koppling till litteratur och teori. Sedan presenteras en kort sammanställning av samtliga respondenternas svar angående kontraktsutformning.

6.4.1 Resultat från kodning av intervjuer

Alla kontrakt med kunder måste ses över och ändras i samband med införandet av IFRS 15 (Dalkilic, 2014). Majoriteten av respondenterna avslöjade dock att det inte fanns en ändring i kontraktsutformningen efter övergången till IFRS 15. Om ett företags kontrakt inte uppfyller alla fem kriterierna i femstegsmodellen, stämmer kontraktet inte överens med IFRS 15 regler (IFRSbox, 2018). Dock var det endast respondent D som förklarade att "Vi

har policier för utformning av våra avtal vilka juridik tagit fram, vi har även system som vi följer upp i". Alltså har det skett en förändring inom kontraktsutformningar för respondent D. Respondent G avslöjade att hen "Arbetar på koncernen och har därmed inte direkt med kontraktsskrivning där ansvaret ligger hos våra dotterbolag". Således kunde respondent G inte besvara frågan kring kontraktsutformningar. Dessutom berättade respondent H att företaget arbetat aktivt med kontraktsutformning där det har tagit fram policier för upprättandet av kontrakt. Detta förknippade vi med en kontraktsförändring efter IFRS 15. Däremot enades respondent A och B om att ingen förändring i kontraktsutformningen hade skett då de ansett sina nuvarande kontraktsutformningar stämma överens med standarden. Respondent A berättade "Jag tycker vi lyckades bra. Jag tycker inte att regelverket gav speciellt mycket. Det är mycket arbete för lite förändring". Dock menar studier av Buenas-Bontas (2014) att på grund av de nya upplysningskraven bör företag ompröva sin policy för intäktsigenkänning och överväga om det behövs ändringar i kontraktsutformningar.

"Om vi jämför IFRS 15 och IAS 18 så ser vi ju att det inte gett så stora resultateffekter" enligt respondent A. Detta går i kontrast till studier som menar att andra antagandet av nya standarder är en förbättring jämfört med tidigare regelverk, då de ger information av högre kvalitet samt förbättrar jämförbarheten (Horton, Serafeim & Serafeim, 2013). Däremot förklarade respondent C att "Vi har ett verksamhetssystem för att se hur vi ska bedriva och genomföra hela affären i minsta beståndsdel. [...] vi vet redan hur våra avtal ska se ut, vilka steg man ska vidta, vilka genomgångar, vilka uppföljningar och avstämningar man ska utföra i varje steg och allt är relaterat till IFRS 15". Således har ingen förändring skett då företaget redan haft konstruerade avtal som är relaterat till IFRS 15. Likaså har respondent E berättat att inga större förändringar skett då företaget jobbat på det sättet tidigare vilket redan stämt överens med IFRS 15. Företaget har redan haft riktlinjer för hur kontrakten ska se ut och hur man ska agera gentemot kund. Däremot förklarade respondent F att "[...] kontraktshantering är en jätteviktig sak som jag berättade för dig innan med tanke på de små marginalen som vi hanterar och vi har styrmedel och policier för hur det ska arbetas med detta. [...] och IFRS 15, oavsett vad som har stått, har inte påverkat oss sådär jättemycket för vi uppfyller redan tidigare sånt". Dock enades respondent F med respondent E att företaget uppfyllt redan krav från IFRS 15 sedan tidigare vilket inte krävt någon ändring. Enligt tidigare studie av Nickel och Coser (2007) kan avsaknad av exempel eller riktlinjer skapa motstånd mot förändring och anpassning till de nya standarderna.

Respondenterna menar att kontraktsumformningen äredan anpassad till IFRS 15. Dock kan avsaknad av riktlinjer utgöra en bakomliggande faktor till varför kontraktsumformningarna inte ändrats.

6.4.2 Sammanfattning

I Tabell 8. Sammanställning av IFRS 15 påverkan på kontraktsumformningen för samtliga respondenter presenteras kortfattat varje respondents svar angående kontraktsumformning.

Tabell 8: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på kontraktsumformningen för samtliga respondenter

Respondent	Hur IFRS 15 har påverkat kontraktsumformningen. Nya regler/policies?
A	IFRS 15 har ingen påverkan på kontraktsumformning.
B	IFRS 15 har ingen påverkan på kontraktsumformning.
C	IFRS 15 har ingen påverkan på kontraktsumformning. Verksamhetssystem har redan existerat sedan tidigare på hur avtal ska se ut.
D	IFRS 15 har påverkan på kontraktsumformning. Policies för utformning av avtal. Finns system som följer upp dessa.
E	IFRS 15 har ingen påverkan på kontraktsumformning.
F	IFRS 15 har ingen påverkan på kontraktsumformning.
G	Inget svar om kontraktsumformning
H	IFRS 15 har påverkan på kontraktsumformning. Riktlinjer och policies har tagits fram för utformning av avtal.

6.5 Arbetsuppgifter

I samtliga intervjuer ställdes frågan kring förändring i arbetsuppgifter efter konvertering till IFRS 15. Redogörelse för resultatet från kodningen av intervjuerna finns nedan, med koppling till teori och litteratur. Därefter finns en kort sammanställning av det övergripande resultatet för IFRS 15 påverkan på arbetsuppgifter.

6.5.1 Resultat från kodning av intervjuer

Enligt Scott (1983) kan arbetsuppgifter förändras efter konvertering till IFRS. Dock höll majoriteten av respondenterna med om att arbetsuppgifterna var oförändrade efter övergången till IFRS 15. Respondent A berättade att “Jag är chef över ett litet team som heter final central excellence och det är ett team med olika specialister inom skatt och treasury och redovisning, försäkringar och intern kontroll och robotics. Det hade jag även både före IFRS 15 och efter IFRS 15 och mitt team var då ansvariga för att tolka IFRS 15 reglerna [...]”. IFRS 16 är nästa redovisningsregel som ska implementeras och på så vis har IFRS 15 inte spelat en stor roll för arbetsuppgifterna. Likaså berättade respondent C att organisationen haft ett väldigt organiserat samarbete sedan decennier bakåt och har således på tidigt stadium varit involverade i både att jobba och utveckla IFRS 15. På så sätt har förändringar i arbetsuppgifter skett på marginalen. Däremot förklarade respondent G att “Jag började på företaget efter att IFRS 15 hade trätt i kraft” och kunde därför inte svara på ifall en förändring i arbetsuppgifter skett.

Det var endast respondent B och respondent H som särskilde sig från resterande respondenter med tanke på att de berättade att det innebar en förändring i arbetsuppgifterna efter konverteringen till intäktsstandard. Implementeringsprocessen påverkar redovisningsavdelningen samt har en operationell påverkan som omfattar olika anställda med olika ansvarsområden (EY, 2015). Före övergången gjorde respondent B analyser på intäkter, följde upp intäkterna inom olika avdelningar av projekten. Samt vilka underlag som fanns för tilläggsarbeten. Dessutom var respondent H redovisningsspecialist före övergången. Enligt Weaver och Woods (2015) uppfattas implementeringsarbetet ofta som en extra arbetsbelastning utöver de anställdas ordinarie arbetsuppgifter. Detta förknippas med respondent B vars företag efter övergången lade upp separata enheter med divisioner som ordnats inom affärsområden, där företaget fick rapportera in dem projekt som det hade IFRS 15 justeringar i. Sedan skedde en avstämning med koncernredovisningsavdelningen kring ifall en IFRS 15 justering skulle ske eller inte. På så vis kunde analysen uppdateras och följas upp av hur mycket resultatet hade påverkats av att man backade intäkter kopplade till IFRS 15. Samtidigt avslöjade respondent H att efter övergången arbetar hen med “Redovisningsfrågor, nedskrivningsfrågor, utdelningsplanering [...]”. Respondent H erkände även att IFRS är ett tydligare regelverk än det gamla. Således utökade båda företagen anställdas arbetsuppgifter ytterligare efter implementeringen.

Däremot uttryckte respondent D att “IFRS 15 har inte inneburit någon förändring i mina arbetsuppgifter då det alltid är att hänga med i de förändringar i regelverken som görs”. Respondent H ansåg alltså inte att följa förändringar innebära en förändring. Dessutom bekräftade respondent E att arbetsuppgifterna inte påverkats något av IFRS 15 eftersom väldigt stor del av verksamheten drivs av projekt och projektstyrning. Detta i sin tur innebär att företaget redovisar intäkter och kostnader över tid i takt med att projekt färdigställs. Respondent E betonade att “Eftersom vi följer IFRS reglerna så kan man säga att det var väldigt mycket tal om att IFRS 15 skulle förändra jättemycket och det skulle bli en helt annan typ av redovisning”. Likaså avslöjade respondent A att trots att tanken med IFRS 15 var att det ska ge en bättre bild på vad man tjänar pengar på de olika komponenterna så är det inte säkert om IFRS 15 gett den effekten. Dessa uttalanden går i kontrast till tidigare studier från Chen, Tang, Jiang och Lin (2010) som menar att nya regelverk har påverkan på en organisation. Respondent E berättar att efter en genomgång av IFRS 15 samt diskussioner med andra företag inom samma bransch, upptäckte alla företag att det inte skett stora förändringar utan endast marginellt i koncernen. Dock har det ökade intresset för att följa IFRS 15 ökat företagets legitimitet och en fortsatt utveckling i framtiden (Daske m.fl., 2008). Respondent E påpekade även att hen kan tänka sig att det kan finnas andra bolag som kanske haft helt annan effekt. Likaså förklarade respondent F att “IFRS 15 har inte påverkat min roll överhuvudtaget på något sätt egentligen”. Arbetsuppgifterna före konverteringen är oförändrade eftersom företaget anser att redovisningen uppfyller både externa och interna krav.

6.5.2 Sammanfattning

I Tabell 9. Sammanställning av IFRS 15 påverkan på arbetsuppgifter för samtliga respondenter ges en överblick av varje respondents svar angående arbetsuppgifter kopplade till IFRS 15.

Tabell 9: Sammanställning av IFRS 15 påverkan på arbetsuppgifter för samtliga respondenter

Respondent	Hur IFRS 15 har påverkat arbetsuppgifter
A	Arbetsuppgifterna har inte ändrats för respondenten efter införandet.
B	Arbetsuppgifterna har förändrats för respondenten efter införandet.

- C Arbetsuppgifterna har inte ändrats för respondenten efter införandet.
 - D Arbetsuppgifterna har inte ändrats för respondenten efter införandet.
 - E Arbetsuppgifterna har inte ändrats för respondenten efter införandet.
 - F Arbetsuppgifterna har inte ändrats för respondenten efter införandet.
 - G Inget svar om ändrade arbetsuppgifter
 - H Arbetsuppgifterna har förändrats för respondenten efter införandet.
-

6.6 Nya aspekter

I detta avsnitt presenteras oväntad information som framkom under intervjuerna med samtliga respondenter. Dessutom introduceras nya aspekter.

En oväntad information vi fick ta del av under intervjuerna var att sju av åtta respondenter varken ändrade eller förnyade sina system eller rapporteringssystem. Dessutom har sex av åtta respondenter inte upplevt någon förändring i interna kontroller. Detta stämde inte överens med teorier som menar att företag bör ändra sina nuvarande rapporteringssystem samt interna kontroller i samband med implementeringen av IFRS 15 (Dalkilic, 2014; Lehr, 2017). Dessutom är många respondenter nöjda med sina nuvarande system och interna kontroller då de anser att de inte skiljer sig IFRS 15 väldigt mycket. Vi förväntade oss att majoriteten av respondenterna skulle bekräfta den teoretiska referensramen. Däremot bekräftade endast en minoritet, varpå det trots allt existerade en förändring både inom system samt interna kontroller.

Majoriteten av respondenter upplevde ingen förändring i kontraktutformningar eller arbetsuppgifter efter konvertering till IFRS 15. Endast två av åtta respondenter upplevde förändring i båda fallen. Detta ansåg vi vara en oväntad aspekt på grund av att IFRS 15 berör kontrakt med kunder. Dessutom borde en ny intäktsstandard innebära förändringar inom arbetsuppgifter. Respondent E avslöjade att vissa delar av IFRS 15 riktlinjer var lite väl teoretiska och att det hade behövts lite mer koppling till verkligheten. På så vis anser respondent E att det inte skett stora förändringar vid implementeringen av IFRS 15. ”Det är verkligen mycket mindre än vad vi trodde det skulle bli när det började med de här

diskussionerna kring IFRS 15” berättade respondenterna. Respondent A avslöjade även att ”väldigt mycket arbete och osäkerhet för visade sig väldigt liten effekt. Enligt Rafferty & Griffin (2006) skapar förändringar osäkerhet, utmaningar och stress. Således kan medarbetare uppfatta förändringen som något negativt, vilket respondent A gjorde. Vidare berättade respondent A “det var rätt upphaussa bland revisorer och i media och allting. Jag tror de flesta har varit förvånade över hur liten effekt det blev”. Detta förknippas med negativ effekt till förändringen.

Samtliga respondenter berättade att företagets intressenter inte fått ökat intresse för företaget efter konverteringen till IFRS 15. Respondent H berättade att företaget anser att bland annat investerare inte har visat större intresse på grund av att IFRS 15 inte haft så stora effekter. I motsats till detta och denna studies empiri visar tidigare studier av Cascini, Delfavero och Bezner (2014) att IFRS 15 har en påverkan på intressenter på grund av att intäktsredovisning har i sin tur påverkan på övrig finansiell information. Således är intäktsredovisning en viktig kärnpunkt i ett företags redovisning. Däremot finns det en förståelse kring respondenternas svar då det inte kan vara säkra kring intressenternas tycke om företaget såvida respondenterna inte utfört exempelvis undersökningar.

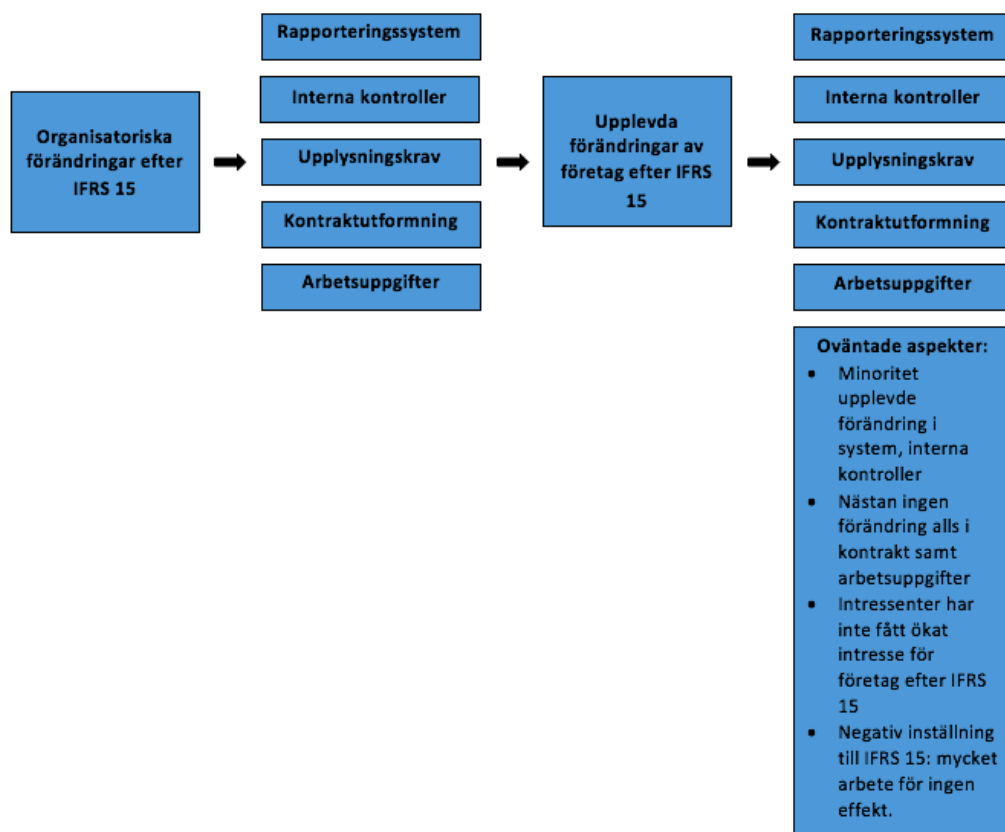
En ytterligare aspekt vi utvecklat under intervjuerna var den negativa inställningen till IFRS 15. Samtliga respondenter upplevde nästan ingen förändring alls efter IFRS 15. Respondent C uttryckte att det finns brister med att IFRS 15 behandlar bara standard med intäkter eftersom i företagets typ av verksamhet hänger intäkter och kostnader intimt ihop. på så vis täcker inte IFRS 15 företagets affärer på det sättet som respondenten C hade hoppats på. Likaså berättade respondent A att IFRS 15 innebär mycket arbete för liten effekt. Vidare förklarade respondent F att det blir mindre handlingsutrymme då det tidigare fanns mer spelutrymme för hur mycket intäkter man fick ta upp.

Således har en ny aspekt kring att IFRS 15 inte gett de effekter på företag som var utlovade. Alltså har vi utifrån intervjuerna kunnat konstatera att majoriteten höll med om marginella förändringar inom respektive område i studien på grund av att effekterna av IFRS 15 inte varit som utlovat.

6.7 Sammanfattning

I figur 3 visas en sammanfattande modell av studiens analys av empiriskt resultat. Den första boxen i modellen utgörs av organisatoriska förändringar som sedan delats in i fem olika boxar. Dessa organisationsförändringar påverkar ett företag efter övergång till IFRS 15 enligt tidigare studier och teoretiska referensramen. Eftersom studiens syfte är att undersöka vilka förändringar som upplevs av börsnoterade företag, har studiens resultat lagts fram i en box som utgörs av organisatoriska förändringar som upplevts av företag efter konverteringen till IFRS 15. I både undersökningsmodellen (se figur 1) och analysmodellen (se figur 2) finns de fem utvalda organisatoriska förändringar. Samtliga fem förändringarna återfinns även i sammanfattningsmodellen (figur 3). Skillnaden mellan modellerna är att undersökningsmodellen (figur 1) visar arbetets undersökningsområden medan analysmodellen (figur 2) ligger till grund för analysens struktur av empiriska resultatet. Empiri och analys bygger på undersökningsmodellen och analysmodellen. Således är sammanfattningsmodellen (figur 3) en sammanfattning av både undersökningsmodellen och analysmodellen, då sammanfattningen sker av empiri och analys.

Anledningen till att ingen förändring eliminerats i sammanfattningsmodellen är på grund av att det har funnits minst en respondent som upplevt förändring på respektive organisationsförändring. Dock har det inte förekommit lika stor procentuell marginal på respektive organisationsförändring. Således ska boxarna inte betraktas som lika stora förändringar. Detta för att exempelvis förändringen i arbetsuppgifter inte varit lika stor som för exempelvis upplysningskrav. Vidare lades ytterligare en box med titeln “oväntade förändringar” för att visa studiens resultat ur ett helhetsperspektiv.



Figur 3: Sammanfattningsmodell

7. Slutsatser och diskussion

Det sista kapitlet är en sammanfattning av samtliga tidigare kapitel i studien. Studiens forskningsfråga besvaras, och med det uppnås syftet för denna studie. Slutsatserna presenteras samt diskuteras utifrån författarnas tolkningar med stöd från den teoretiska referensramen. Avslutningsvis presenteras förslag till framtida forskning inom studiens ämne.

7.1 Slutsatser och diskussion

De slutsatser som dras från analysen är att de centrala förändringarna respondenterna upplevde efter övergången till IFRS 15 föreligger i upplysningskrav.

Utifrån empiri och analys har vi konstaterat att endast respondent A bekräftade att det förelåg förändringar i nya system efter övergången till IFRS 15. Respondent A menade att egenbyggda system hade införts. Dock hade inte rapporteringssystem ändrats. Däremot avslöjade respondent B att nya enheter införts i samband med införande av IFRS 15. Det tolkar vi som en förändring inom system. Vidare har resterande respondenter, C, D, E, F, G och H nekat till att det förelåg förändringar inom system och rapporteringssystem efter konverteringen till IFRS 15. Dock berättade respondent E att mindre justeringar i IT-system gjorts efter IFRS 15. Även respondent H menade att tilläggsrapportering kring upplysningskraven enligt IFRS 15 införts men att själva systemen inte ändrats. Både respondent E och H:s svar kan tolkas ur ett annat perspektiv, där deras införanden och justeringar möjligtvis kan ses som en liten förändring inom system och rapporteringssystem. Dock har vi valt att respektera respondenternas svar kring att det inte skett en förändring. Enligt Eriksson-Zetterquist m.fl. (2005) ökar företag sin legitimitet om deras normer och värderingar överensstämmer med samhällets. I detta fall anser vi att IFRS regler representeras av samhällets normer och värderingar. Således konstaterar vi att företag skapat legitimitet genom att ändra eller uppdatera system i enlighet med IFRS riktlinjer.

Studien visar att två av åtta respondenter, respondent A och B, höll med om att IFRS 15 påverkat interna kontroller på respektive företag. Respondent A förklarade att tre nya interna kontroller har införts efter IFRS 15. Dessutom avslöjade respondent B en ny intern kontroll kopplad till IFRS 15. Enligt en tidigare studie av Collin m.fl. (2009) kan en

organisation känna sig pressad att ta beslut som allt mer harmoniserar med globala utvecklingen. Vi förknippar automatiskt interna kontroller med en förändring vars innebörd påverkar den globala utvecklingen i samband med införandet av IFRS 15. Resterande respondenter, C, D, E, F, G och H menade att IFRS 15 inte haft någon påverkan på interna kontroller. Detta går emot tidigare studier av Doyle m.fl. (2007) samt KPMG (2018) som menar att interna kontroller måste ses över då svaga interna kontroller leder till sämre redovisningskvalité. Således konstaterade vi att de företag som inte ändrat sina interna kontroller, på grund av obekanta skäl, riskerar att ha försämrat sin redovisningskvalité. Anledningen är att företagets redovisning möjligtvis inte överensstämmer med IFRS 15. Generellt sett kan, företag som inte besitter kunskap, resurser eller tid som krävs för att förstå IFRS 15, per automatik riskera att redovisningen inte är i enlighet med IFRS 15:s riktlinjer.

I studien var majoriteten positivt inställda till påståendet gällande merarbete vid nya upplysningar efter konverteringen till IFRS 15. Majoriteten av respondenterna, B, C, D, E, G och H överensstämmer med Sabino & Cordeiro (2018) som menar att nya upplysningar kan vara tidskrävande då ny nödvändig information måste tas in. Vid frågan om merarbete svarade respondent G "Ja, eftersom det innebär utökade upplysningskrav". Enligt respondent G borde alltså nya upplysningskrav per automatik innebära merarbete. Dock erkände inte respondent H att upplysningskrav innebar merarbete, utan bekräftade endast att bolaget följer alla upplysningskrav som gäller enligt IFRS 15. Detta har vi automatiskt förknippat med merarbete då IFRS 15 inneburit nya upplysningskrav jämfört med tidigare. Vidare avvek både respondent A och F från resterande respondenter då respondent A menade att upplysningarna krävde annorlunda analyser i rapporteringen jämfört med tidigare. Dock upplevde vi respondenten A:s svar som merarbete av den anledning att det skett en förändring i form av "annorlunda analyser" gällande upplysningar. Dessutom avslöjade respondent B att företaget upplever press från externa revisorer samt börserna kring att upplysningskraven måste följas. Vi förknippade denna pressen med tvingande isomorfism som uppkommer från formell press utövat mot organisationer av exempelvis staten eller börsmarknaden (DiMaggio & Powell, 1983). Upplysningskrav är således inget som orsakats av företagets skäl utan av obligatorisk implementering. Dessutom saknade företag kunskap och utbildning gällande IFRS 15. Även respondent A erkände att företaget saknade kunskap och hade således workshops med externa parter för att förbättra

tolkningen av IFRS 15. Detta implementeringsproblem är vanligt (Weaver & Woods, 2015). Eftersom företaget erbjöds hjälp av externa parter, kunde vi förstå varför respondent A inte upplevde merarbete av upplysningskraven. Enligt mimetisk isomorfism kan företag vända sig till referensgrupper när det är osäkert på vad det ska göra (DiMaggio & Powell, 1983). Således kopplade vi denna teori med att respondenter söker hjälp i samband med införandet av den nya intäktsstandard. Respondent C bekräftade även att många företag inte var förberedda på hur de skulle tolka upplysningarna. Av den anledning var det logiskt att samtliga respondenter vände sig till experter inom IFRS 15. Dessutom var majoriteten av respondenternas implementeringsarbete av störst vikt år 2017-2018 då den obligatoriska tillämpningen av IFRS 15 var från och med 1 januari 2018. Vi förknippade detta med normativ isomorfism där börsnoterade bolag prioriterade IFRS 15 under samma tidsperiod för att agera normativt och inte uppfattas som annorlunda. Således har vi konstaterat att endast upplysningskrav av samtliga organisationsförändringar kunde kopplas till isomorfismen i studien.

I studien har vi även konstaterat att ingen påverkan på kontraktutformningen skett enligt majoriteten av respondenterna. Detta har vi ansett vara en intressant och oväntad aspekt på grund av att IFRS 15 hanterar kontrakt med kunder. Dessutom har tidigare studie av Dalkilic (2014) förklarat att alla kontrakt med kunder måste ses över och ändras i samband med införandet av IFRS 15. Således utgörs kontraktutformningar som en logisk förändring i samband med den nya intäktsstandard. Dock har respondent D och respondent H särskilt sig från de andra respondenterna gällande påverkan på kontraktutformning. Både respondent D och H berättade att det fanns policier för utformning av kontrakt samt system för att följa upp enligt IFRS 15. Vidare kunde respondent G inte besvara frågan kring kontraktutformningar och har därför inte gett en röst kring förändringen. Däremot har samtliga respondenter, A, B, C, E och F ansett att ingen förändring krävdes då system och policier överensstämde med IFRS 15:s riktlinjer. Som tidigare nämnt, kan företags okunskap och brist på utbildning vara grundläggande problem vid avgörandet huruvida en organisation överensstämmer med IFRS. Alltså löper det en risk för företag att dess kontraktutformningar inte motsvarar IFRS 15:s krav på bland annat kontraktutformningar. Dock enades även respondent F med resterande respondenterna att företaget uppfyllt redan krav från IFRS 15 sedan tidigare vilket inte krävt någon förändring.

I studien svarade endast respondent B och respondent H av resterande sex respondenter att arbetsuppgifterna ändrats i samband med IFRS 15. Enligt Scott (1983) förändras arbetsuppgifter i samband med ny standard. Respondent B lade upp nya separata enheter där företaget fick rapportera inom projekt som hade IFRS 15 justeringar i. Samtidigt relaterades redovisningsfrågor och nedskrivningsfrågor till IFRS 15 efter övergången enligt respondent H. Detta är en förändring till skillnad från dem tidigare arbetsuppgifterna som hanterade analyser samt följde upp intäkterna inom olika avdelningar av projekten. Däremot höll majoriteten av respondenterna, A, C, D, E och F med om att arbetsuppgifterna blev oförändrade efter konvertering till den nya intäktsstandarden. Respondent C förklarade att ett organiserat samarbete vid tidigt stadium kring utvecklingen av IFRS 15 var en grundläggande faktor till varför det inte uppkom en förändring av arbetsuppgifter. Dock ökade företaget legitimitet då implementeringsarbetet skedde före den obligatoriska implementeringen (Daske m.fl., 2008). Likaså avslöjade respondent E att det var mycket diskussioner kring IFRS 15:s effekter som inte visat sig i praktiken. Även respondent var inte säker på ifall IFRS 15 verkligen gett en väsentlig effekt. Således var respondenternas uttalanden i kontrast till tidigare studie av Chen, Tang, Jiang och Lin (2010) som menar att nya regelverk har påverkan på en organisation.

7.2 Framtida forskning

I tidigare kapitel, kapitel 4, diskuteras validitet och reliabilitet som påverkar en studies trovärdighet. Enligt studiens resultat har inte IFRS 15 en väsentlig påverkan på börsnoterade företag. Dock anser vi att en framtida forskning bör använda sig av ett större urval samt en mer bred forskningsmetod. Detta för att förbättra och möjliggöra tillförlitligt resultat av samma typ av forskningsområde. Dessutom har studien endast använt sig av sammanlagt åtta telefonintervjuer samt mejlintervjuer. Kvalitativ forskning domineras av fysiska intervjuer. Således föreslår vi personliga intervjuer för att förstärka studiens validitet och reliabilitet ytterligare.

Enligt studiens teoretiska referensram påverkas kontraktsutformningar i samband med IFRS 15. Dock visar studiens empiriska resultat att kontraktsutformningar förblivit oförändrade. Dessutom påvisade studien att fem av sex respondenter upplevt arbetsuppgifterna oförändrade efter konvertering till IFRS 15. Således bör framtida

forskning fördjupa sig mer i hur kontraktsutformningar och arbetsuppgifter förändras efter övergång till IFRS 15.

Studien har använt sig av kvalitativ forskning. De utvalda respondenterna valde att förbli anonyma vilket medförde att vi inte kunde inkludera företagens årsredovisningar i empiriska dataunderlaget förutom tiden för implementering av intäcksstandarden. Dock vore det intressant att se i vilken utsträckning intäcksredovisning påverkas av IFRS 15, vilket hade kunnat förklaras med hjälp av en kvantitativ studie. Således är vårt förslag att analysera data från företags årsredovisningar.

Referenser

- Ahmed, A. S., Neel, M., & Wang, D. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1344-1372.
- Ahrne, G., & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder* (2 uppl.) Stockholm: Liber AB.
- Al-Syaidh, N. H. J., & Al-Zu'bi, Z. (2015). Transformational Leadership and its Impact on the Effectiveness of Employees' Behavior in the Public and Private Jordanian Hospitals. *Jordan Journal of Business Administration*, 11(1), 33-47.
- Alvehus, J. (2013). *Skriva uppsats med kvalitativ metod: en handbok*. Stockholm: Liber AB.
- Alvesson, M., & Sveningsson, S. (2008). *Förändringsarbete i organisationer- om att utveckla företagskultur*. Malmö: Liber AB.
- Angelöw, B. (2007). *Det goda förändringsarbetet: om individ och organisation i förändring*. Lund: Studentlitteratur.
- Anjou, U. (den 22 oktober 2014). IFRS - Revenue from contracts with customers. *Balans*.
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R. & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *The Accounting Review*, 83(1), 217-250. doi: 10.2308/accr.2008.83.1.217
- Australian Securities and Investments Commission (ASIC). 2013. *Effective Disclosure in an Operating and Financial Review: Regulatory Guide 247*. Hämtad 2019-04-13 från <https://asic.gov.au/media/1247147/rg247.pdf>
- Bareil, C. (2013). Two paradigms about resistance to change. *Organization Development Journal*, 31(3), 59-71.
- Bell, J. (2000). *Introduktion till forskningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur AB.
- BDinternational. (2016). *IFRS IN PRACTICE. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: Transition*. Hämtad 2019-05-10 från https://www.bdo.global/getmedia/1a426d64-a8c7-4e84-87ec-7e26661f4f51/IFRS15-revenue-from-contracts-Transition_.pdf.aspx
- Bloom, R., & Kamm, J. (2014). Revenue recognition. *Financial Executive*, 30(3), 48-52.
- BNN Bloomberg. (2019). *What investors need to know about new IFRS rules*. Hämtad 2019-05-08 från <https://www.bnnbloomberg.ca/what-investors-need-to-know-about-new-ifrs-rules-1.1215293>

Bohusova, H., & Nerudova, D. (2009). US GAAP AND IFRS CONVERGENCE IN THE AREA OF REVENUE RECOGNITION. *Economics & Management*, (14), 12-19.

Bosco, C., & Rezende, G. (2016). Implementation Process of IFRS: a theoretical essay on the justifications related to resistance to organizational change under Lewin's theory. *Journal of Education and Research in Accounting (REPeC)*, 10(4), 438-454.

Bosco, C. P. (2013). *Organizational changes observed during the implementation process of the CPC pronouncements based on IFRS* (Doctoral thesis, University of São Paulo). São Paulo: Brazil. Tillgänglig:

Bragg, S. (2018, februari). *What is IFRS? Accounting Tools*. Tillgänglig:
<https://www.accountingtools.com/articles/what-is-ifrs.html>

Broadbent, J., Laughlin, R., & Read, S. (1991). Recent financial and administrative changes in the NHS: a critical theory analysis. *Critical Perspectives on Accounting*, 2(1), 1-29.

Brunsson, N., & Jacobsson, B (red.) (2000a). *A World of Standards*. Oxford: Oxford University Press.

Bryman, A. (2002). *Samhällsvetenskapliga metoder*. Malmö: Liber AB.

Bryman, A. (2011) *Samhällsvetenskapliga metoder*. 2 uppl. Stockholm. Översättning Björn Nilsson.

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

Buenas-Bontas, C. A. (2014). New Approaches on Revenue Recognition and Measurement. *Management Strategies Journal*, 26(4), 375-382.

Carrington, T. (2010), *Revision*. Malmö: Liber AB.

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

Cascini, K.T., DelFavero, A., & Bezner, R. (2014). Corporate Revenue Miscalculations & The Impact On Stakeholders, *Journal of Business & Economics Research*, 12(2), 77-92.

Chandler, D., & Munday, R. J. C. (2016) *A dictionary of media and communication*, Oxford Quick Reference. Oxford: Oxford University Press.

Chen, H., Tang, Q., Jiang, Y. & Lin, Z. (2010). The role of international financial reporting standards in accounting quality: evidence from the European Union. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21(3), 220-278.

Christensen, L., Engdahl, N., Gräas, C., & Haglund, L. (2010). *Marknadsundersökning: en handbok*. Lund: Studentlitteratur AB.

- Christensen, T., Lægreid, P., Roness, G., & Røvik, K. A. (2007). *Organization Theory and the Public Sector: Instrument, Culture and Myth*. London: Routledge.
- Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015) Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption?. *European Accounting Review*, 24(1), 31-61.
- Ciesielski, J. T., & Weirich, T. R. (2015). Revenue Recognition: How It Will Impact Three Key Sectors. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(3), 31-39.
- Collin Y., SO., Tagesson, T., m.fl (2009). Explaining the choice of accounting standards in municipal corporations: Positive accounting theory an institutional theory as competitive or concurrent theories. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2), s. 141-174.
- Collins, R. (1979). *The credential society: An historical sociology of education and Stratification*. New York: Academic Press.
- Cummings, T., & Worley, G. (2001). *Organization Development and Change*. Cincinnati, Ohio: South-Western College.
- Czarniawska, B. (2015). *En Teori om Organisering*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Dalkilic, A. F. (2014). THE REAL STEP IN CONVERGENCE PROJECT: A PARADIGM SHIFT FROM REVENUE RECOGNITION TO REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS. *International Journal of Contemporary Economics and Administrative Sciences*, 4(3-4), 67-84.
- Darmer, P., & Freytag, P. V. (1995). *Företagsekonomisk undersökningsmetodik*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. S. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1085-1142.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial Accounting Theory*. Second European Edition. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Deloitte. (2014). *Accounting & Auditing News. IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers: Part 2B - Differences vs. IAS 18 - Revenue*. Hämtad 2019-05-21 från <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ph/Documents/audit/ph-audit-aan-issue-4-s2014-noexp.pdf>
- Deloitte. (2016) *IFRS 15 i fokus – Den nya intäktstandarden*. Hämtad 2019-03-26 från <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/se/Documents/audit/IFRS%2015%20i%20Fokus%20Final.pdf>
- Deloitte. (2019). *International Accounting Standards Board (IASB)*. Hämtad 2019-03-21 från <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb>

- Deloitte. (2017). *Internal Control Considerations Related to Adoption of the New Revenue Recognition Standard*. Hämtad 2019-03-26 från <https://www.iasplus.com/en/publications/us/heads-up/2017/issue-13/file>
- Deloitte. (2016). *New IFRS 15 & IFRS 16 standards - The impact on M&A transactions*. Hämtad 2019-03-24 från <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/nl/Documents/mergers-acquisitions/deloitte-nl-ma-ifrs15-and-16-impact-on-m-and-a-transactions.pdf>
- Denscombe, M. (2016). *Forskningshandboken. För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 3 upplagan. Lund: Studentlitteratur AB.
- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken. För småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. 2 upplagan. Lund: Studentlitteratur AB.
- Dillard, J. F., Rigsby, J. T., & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organization context: Duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(4), 506-542.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited" institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Doolin, B., 2003. Narratives of change: discourse, technology and organization. *Organization*, 10(4), 751-770.
- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1-2), 193-223.
- Epstein, B. J., & Jermakowicz, E. K. (2008). *IFRS Policies and Procedures*. John Wiley & Sons Inc.
- Eriksson-Zetterquist, U. (2009). *Institutionell teori -idéer, moden, förändring*. Malmö: Liber AB.
- Eriksson-Zetterquist, U., Kallinge, T., & Styhre, A. (2005). *Organisation och organisering*. Malmö: Liber AB.
- Expandtalk. (2015). KPI - Digitala KPI:er för marknadschefen & business managers. Hämtad 2019-03-22 från <https://expandtalk.se/digitala-kpier/>
- EY. (2015). *The new revenue recognition standard*. Hämtad 2019-05-10 från [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-new-revenue-recognitionstandard-nov-2015/\\$FILE/ey-the-new-revenue-recognition-standard-nov-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-new-revenue-recognitionstandard-nov-2015/$FILE/ey-the-new-revenue-recognition-standard-nov-2015.pdf)
- Falkman, P., Lundqvist, P. (2016). IFRS 15 Revenue from Contracts with customers - ny grund för intäktsredovisning. *Balans*.
- Fangen, K. (2005). *Delta-gande observation*. Övers. Harald Nordli. Malmö: Liber ekonomi.

- Faronline (2019). IAS. Hämtad 2019-03-21 från https://www.faronline.se/dokument/rattserien/redovisa-ratt/i/rr_ias/
- FAR 2016. Samlingsvolymen 2016 – redovisning. FAR Akademi.
- Frahm, J., & Brown, K. (2007). First steps: linking change communication to change receptivity. *Journal of Organizational Change Management*, 20(3), 370-387.
- Goh, B. W. (2009). Audit committees, boards of directors, and remediation of material weaknesses in internal control. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 549-579.
- Greenwood, R., Hinings, C. R., (1988). Organization design types, tracks and the dynamics of strategic change. *Organization Studies*, 9(3), 293-316.
- Grigori, L. (2017) Revenue from contracts with customers: Key aspects in the light of IFRS 15. *Finance, accounting and financial analysis*. 657.44(478)
- Gubrium, J. F. & Holstein, J. A. (2002). *Handbook of interview research: Context & method*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Hansson, B. (2011). Skapa vetande: Vetenskapsteori från grunden. Lund: Studentlitteratur AB.
- Hassan, M. K. (2005). Management accounting and organisational change: An institutional perspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1(2), 125-140.
- Hassan, O., & Marston, C. (2010). Disclosure Measurement in the Empirical Accounting Literature: A Review Article. *Accountancy Discussion Papers*
- Hoitash, U., Hoitash, R., & Bedard, J. C. (2009). Corporate governance and internal control over financial reporting: a comparison of regulatory regimes. *The Accounting Review*, 84(3), 839-867.
- Horton, J., Serafeim, G., & Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 388-423.
- IASB. (2014). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. London: IASB.
- IFRS. (u.å.a.). IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers. Hämtad 2019-05-20 från <https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-by-ifrs-standard/ifrs-15/>
- IFRS. (u.å.b.). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Hämtad 2019-03-26 från <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
- IFRS (u.å.c). *IAS 18 Revenue*. Hämtad 2019-05-21 från <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-18-revenue/>

- IFRS. (u.å.d.). *Revenue from Contracts with Customers*. Hämtad 2019-05-20 från <https://www.ifrs.org/projects/2015/revenue-from-contracts-with-customers/>
- IFRSbox. (2018). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Summary*. Hämtad 2019-05-10 från <https://www.ifrsbox.com/ifrs-15-revenue-contracts-customers/>
- Jacobsen, D. I., & Thorsvik, J. (2014). *Hur moderna organisationer fungerar*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Jeanjean, T., & Slowly, H. (2008). Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 480–494.
- Jermakowicz, E. K., & Burton, G. K. (2015). *International Financial Reporting Standards: A framework-Based Perspective*. New York: Routledge.
- Johannessen, A., Tufte, P. A., & Johansson, G. (2003). *Introduktion till samhällsvetenskaplig metod* (1. uppl. ed.). Malmö: Liber.
- Jones, G. R. (2012). *Organizational Theory, Design, and Change: Global Edition*. Upper Saddle River: Pearson Education.
- Khamis, A. M. (2016). Perception of Preparers and Auditors on New Revenue Recognition Standard (IFRS 15): Evidence From Egypt. *Journal of Accounting and Business Dynamics*, 3(2), 1-18.
- Kisil, M. (1998). *Gestão de mudança organizacional* (Vol. 4). São Paulo: Faculdade de saúde pública da Universidade de São Paulo.
- KPMG. (2018). *Disclosures under IFRS 15*. Hämtad 2019-03-27 från <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/02/disclosures-under-ifrs-15.pdf>
- Kvale, S. & Brinkmann, S. (2009). *Den kvalitativa forskningsintervjun*. (2. uppl.) Lund: Studentlitteratur.
- Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism*. Berkeley. University of California Press.
- Lehr, L. (2017). *IFRS 15: Revenue from contracts with customers, with SAP Revenue Accounting and Reporting*. München: Dr.Leo Lehr.
- Leuz, C. (2010). Different approaches to corporate reporting regulation: how jurisdictions differ and why. *Accounting & Business Research*, 40(3), 229-256.
- Leuz, C. & Wysocki, P. D. (2008). Economic Consequences of Financial Reporting and Disclosure Regulation: A Review and Suggestions for Future Research, Working Paper, University of Pennsylvania, Massachusetts Institute of Technology.
- Lewin, K. (1951). *Field theory in social science*. New York, Harper and Row.

- Lind, R. (2014). *Vidga vetandet: en introduktion till samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Lindblom, C. (1994). The implications of organizational legitimacy for corporate social performance and disclosure, paper presented at the Critical Perspectives on Accounting Conference. *Critical Perspectives on Accounting Conferens*.
- Mahadeen, B., Al-Dmour, R. H., Obeidat, B. Y., & Tarhini, A. (2016) Examining the Effect of the Organization's Internal Control System on Organizational Effectiveness: A Jordanian Empirical Study. *International Journal of Business Administration*, 7(6), 22-41.
- Martin, R. (den 1 november, 2018). One year on, what impact has IFRS 15 had on companies?. ACCA. Tillgänglig: <https://www.accaglobal.com/in/en/member/member/accounting-business/2018/11/insights/ifrs15-companies.html>
- Marton, J. (den 4 November 2016). Varför skaver IFRS i Sverige? *Balans*.
- Marton, J. (den 17 September 2014). Är Sverige Annorlunda? *Balans*.
- Marton, J., Lundqvist, P., & Pettersson, A. K. (2016). *IFRS - i teori och praktik*. (4:e uppl.). Stockholm: Sanoma Utbildning AB
- Marton, J., Sandell, N. & Stockenstrand, A. (2016). *Redovisning: från bokföring till analys*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Márquez-Ramos, L. (2011). European Accounting Harmonization: Consequences of IFRS Adoption on Trade in Goods and Foreign Direct Investments. *Emerging Markets Finance and Trade*, 47(4), 42-57.
- Maruszewska, E. M. (2018). PERFORMANCE-BONUS CONTRACT IN LIGHT OF IFRS 15 AND THE POLISH ACCOUNTING ACT. *Humanities and Social Sciences*, 25(4), 195-204.
- Mattei, G., & Paoloni, N. (2018). Understanding the Potential Impact of IFRS 15 on the Telecommunication Listed Companies, by the Disclosures' Study. *International Journal of Business and Management*, 14(1), 169.
- Meek, G. K., Roberts, C. B., & Gray, A. J. (1995), Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by US, UK and Continental European Multinational Corporations, *Journal of International Business Studies*, 26(3), 555– 72.
- Menckel, E., & Österblom, L. (2000). *Hälsofrämjande processer på arbetsplatsen: Om ledarskap, resurser och egen kraft*. Stockholm: Arbetslivsinstitutet.
- Miller, D., & Friesen, P. (1984). *Organizations: A Quantum View*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall

- Mitra, S., Hossain, M., & Marks, B.R. (2012). Corporate ownership characteristics and timeliness of remediation of internal control weaknesses. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 846-877.
- Moehrle, S., Stober, T., Jamal, K., Bloomfield, R., Christensen, T. E., Colson, R. H., ... Watts, R. L. (2010). Response to the Financial Accounting Standards Board's and the International Accounting Standard Board's Joint Discussion Paper Entitled Preliminary Views on Financial Statement Presentation. *Accounting Horizons*, 24(1), 149-158.
- Nalukenge, I., Nkundabanyanga, S. K., & Ntayi, J. M. (2018). Corporate governance, ethics, internal controls and compliance with IFRS, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 764-786.
- Nickel, D., & Coser, C. (2007). Mudança organizacional, aprendizagem e estresse: um estudo de caso numa IES. *REGE - Revista de Gestão*, 14(3), 91-106.
- Nobes, C. (2012). On the Definitions of Income and Revenue in IFRS. *Accounting in Europe*, 9(1), 85-94.
- Nobes, C. (2015). IFRS Ten Years on: Has the IASB Imposed Extensive Use of Fair Value? Has the EU Learnt to Love IFRS? And Does the Use of Fair Value make IFRS Illegal in the EU?, *Accounting in Europe*, 12(2), 153-170.
- Oncioiu, I., & Tănase, A. (2016). Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice, *Euro Economica*, 35(2), 1-10.
- Palmer, B. (2015). Measure your organization's readiness for change. *e Journal for Quality and Participation*, 37(4), 8-10.
- Patel, R., & Davidson, B. (2010). *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 3:9 uppl. Lund: Studentlitteratur AB.
- Platikanova, P., & Perramon, J. (2012). Economic consequences of the first-time IFRS introduction in Europe. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 41(156), 497-519.
- Power, M. (1997). *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press.
- PwC. (2015). *Konvertering till IFRS? Vi hjälper er att vända utmaningar till möjligheter*. Hämtad 2019-03-23 från: <https://www.pwc.se/sv/komplexa-redovisningsfragor/assets/konvertering-till-ifrs.pdf>
- PwC. (2016). *Framtidens intäktsredovisning är här - IFRS 15 Revenue from contract with customers*. Hämtad 2019-03-22 från : <https://www.pwc.se/sv/redovisning/framtidens-intaktsredovisning-ar-har-ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.html>
- PwC. (2016). *IFRS 15 - Revenue from contracts with customers, konsekvenser utöver redovisning och finansiell rapportering*. Hämtad 2019-03-22 från:

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

PwC. (2018). *Nytt upplysningskrav från IFRS 15 - det här bör du tänka på redan nu!*. Hämtad 2019-03-22 från: <https://www.pwc.se/sv/finansiell-rapportering/ifrs-15-nytt-upplysningskrav.html>

Rae, K. & Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures: antecedents and moderating effect of organizational justice and employee fraud. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 104-124.

Rafferty, A. E., & Griffin, M. A. (2006). Perceptions of organizational change: a stress and coping perspective. *Journal of Applied Psychology*, 91(5), 1154-1162.

Ramanna, K. & Sletten, E. (2009). Why do Countries Adopt International Financial Reporting Standards?. Harvard Business School Accounting & Management Unit Working Paper No. 09-102.

Rutledge, R. W., Karim, K. E. & Kim, T. (2016). The FASB's and IASB's New Revenue Recognition Standard: What Will Be the Effects on Earnings Quality, Deferred Taxes, Management Compensation, and on Industry-Specific Reporting? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 27(6), 43–48. doi: 10.1002/jcaf.22188

Sabino, B., & Cordeiro, L. F. (2018). IFRS 15 and IFRS 16: Accounting standards impact companies. Hämtad 2019-03-24 från <https://dpc.com.br/ifrs-15-ifrs-16-accounting-standards-impact-companies/?lang=en>

Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2009). *Research Methods for Business Students*. (5 uppl). London: Pearson Education.

Schipper, K. A., Schrand, C. M., Shevlin, T., & Wilks, T. J. (2009). *Accounting Horizons*, 23(1), 55-68.

Scott, W. R. (1983). Introduction: from technology to environment. *Organizational Environments, Ritual and Rationality*. Sage Publications, 13-17.

Scott, W. R. (1995) *Institutions and Organizations*. SAGE Publications, Thousand Oaks.

Securities and Exchange Commission (SEC). (2007). *Staff Observations in the Review of IFRS Financial Statements*. Tillgänglig på: https://www.sec.gov/divisions/corpfin/ifrs_staffobservations.

Shannak, R. O., Obeidat, B. Y., & Masadeh, R. M. (2012). Culture and the Implementation Process of Strategic Decisions in Jordan. *Journal of Management Research*, 4(4), 257-281.

Smith, D. (2006). *Redovisningens språk*. Malmö: Studentlitteratur AB.

Steele, C. A. (2012). The Convergence of U.S. GAAP and IFRS: Revenue Recognition" (2012). *Honors Theses and Capstones*, 87

- Stubben, S. R. (2010). Discretionary Revenues as a Measure of Earnings Management. *The Accounting Review*, 85(2), 695-717.
- Sveningsson, M., Lövheim, M., & Bergquist, M. (2003). *Att fånga nätet - Kvalitativa metoder för Internetforskning*. Lund: Studentlitteratur.
- The footnote analyst. (2018). *IFRS 15 revenue recognition may impact forecast growth*. Hämtad 2019-05-08 från <https://www.footnotesanalyst.com/impact-of-ifrs-15-on-forecast-growth/>
- Thomasson, J. (2007) *Extern redovisning och finansiell analys: efter övergången till IFRS, före K3*. Malmö: Liber AB.
- Tong, T. L. (2014). A Review of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.
- Turki, H., Wali, S., Boujelbene, Y. (2016). The effect of IFRS mandatory adoption on the information asymmetry. *Cogent Business & Management*, 3(1).
- Usurelu, V. L., & Dutescu, A. (2018). IFRS 15 – the seventh wave of Norwalk Agreement’s convergence Roadmap. *Directory of Open Access Journals*, 12(1), 992-1001.
- Visma. (2018). Årsredovisningslagen - Vad är årsredovisningslagen? Hämtad 2019-03-21 från <https://vismaspcs.se/ekonomiska-termer/vad-ar-arsredovisningslagen>
- Waddell, D., & Sohal, A. (1998). Resistance: a constructive tool for change management. *Management Decision*, 36(8), 543-548.
- Wagenhofer, A. (2014). The role of revenue recognition in performance reporting, *Accounting and Business Research*, 44(4), 349-379.
- Weaver, L., & Woods, M. (2015). The Challenges Faced by Reporting Entities on Their Transition to International Financial Reporting Standards: A Qualitative Study. *Accounting in Europe*, 12(2), 197-221.
- Westermarck, C. (2005). *EU:s redovisningsstandard – En introduktion till IAS/IFRS*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.
- Yin, R. K. (2003). *CASE STUDY RESEARCH Design and Methods*. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.

Bilaga 1. Intervjuguide

1. Berätta om:
 - a) Din utbildning
 - b) Din yrkeslivserfarenhet
 - c) Din nuvarande befattning – hur länge har du arbetat på företaget?
2. Beskriv dina arbetsuppgifter före övergången till IFRS 15?
3. Beskriv dina arbetsuppgifter efter övergången till IFRS 15?
 - a) Hur har din inställning varit till förändringen?
4. Har konverteringen till IFRS 15 påverkat företaget?
 - a) Har nya system införts?
 - b) Har rapporteringssystemen ändrats?
 - c) Har IFRS 15 inneburit ökade kostnader för företaget? Exempelvis: revisionsarvode, löner, utbildning, merarbete
 - d) Vilka upplysningskrav kräver IFRS 15? Innebär det merarbete för er?
5. Vilket/vilka steg i IFRS 15:s femstegsmodell är mest problemfylld?
 - a) Varför tror du att just dessa varit problemfyllda?
 - b) Hur tror du att företaget kan lösa detta?
6. Beskrivning av implementeringsprocessen tidsmässigt?
 - a) När skaffade man kunskap om IFRS?
 - b) När påbörjades implementeringen och hur gick det till?
7. Hur har införandet organiserats i företaget?
 - a) Vem har varit ansvarig i själva implementeringsprocessen?
 - b) Hur har arbetsfördelningen sett ut?
8. Kontrakthantering är en affärsprocess som kommer att påverkas av IFRS 15. Hur har detta tagit sig i uttryck hos er? Finns det styrmedel och policier som talar om hur kontrakt ska utformas i framtiden hos er?
9. Har personalbehovet påverkats i samband med konverteringen till IFRS?
 - a) Fler rekryteringar för företaget?
 - b) Nyrekryteringar?
 - c) Extern hjälp vid förberedelsearbetet?
 - d) Kräver revisorer mer information än tidigare då IFRS kräver mer informationssamling? Om ja, innebär det merarbete för er?
10. Konvertering till IFRS 15 innebär väsentliga skillnader jämfört med tidigare sätt att redovisa. Om ja, varför skiljer sig koncernredovisningen från balans och resultaträkningen?
11. Hur många arbetar med koncernredovisningen i ekonomiavdelningen?

12. Vilken påverkan har IFRS 15 haft på interna kontroller? Och ge exempel på vilka interna kontroller ni har på företaget.
 - a) Före konverteringen
 - b) Under konverteringen
 - c) Efter konverteringen

13. Har informationsflödet från ägare/ledning förändrats efter konverteringen?
 - a) Till det bättre eller sämre?

14. Har intressenter fått ökat intresse för företaget efter implementeringen av IFRS?
 - a) Exempelvis investerare, leverantörer och kunder

15. Hur anser du att du har lyckats med implementeringen av IFRS i redovisningen och vad är din uppfattning om regelverket?
 - a) Kan du beskriva vilka erfarenheter som ert svar baseras på?
 - b) Om du på vissa områden har misslyckats, vilka är dessa och varför lyckades ni inte med implementeringen på just dessa områden?
 - c) Fördelar?
 - d) Nackdelar?
 - e) Framtiden?