

INTÄKTSREDOVISNING

– EN JÄMFÖRANDE STUDIE MELLAN
REGELVERKEN RFR 2 OCH K3

Examensarbete – Civilekonom
Företagsekonomi

Daniella Dennerlund
Michaela Guldén

2018: VT2018CE10



HÖGSKOLAN I BORÅS

Förord

Vi vill i detta förord rikta ett stort tack till vår eminente handledare Kjell Johansson, jur. dr. och universitetslektor i företagsekonomi för den vägledning och ovärderliga kunskap som han har bidragit med under uppsatsprocessen. Ett stort tack vill vi även rikta till nära och kära för det stöd och den uppmuntran som vi fått genom hela uppsatsens gång.

BORÅS 2018-06-03

Daniella Dennerlund

Michaela Gulldén

Svensk titel: Intäktsredovisning - En jämförande studie mellan regelverken RFR 2 och K3

Engelsk titel: Revenue recognition - A comparative study between the frameworks RFR 2 and K3

Utgivningsår: 2018

Författare: Daniella Dennerlund och Michaela Gulldén

Handledare: Kjell Johansson

Abstract

Revenue recognition is of great importance to companies and is, in most cases, considered to be one of the largest accounting posts. Different accounting methods can give rise to different outcomes, which may affect the stakeholders that the company interacts with. Since January 1, 2018, a new accounting standard for revenue recognition is effective - IFRS 15. The new standard has been developed by the IASB as a step to achieve convergence through a single set of accounting standards internationally. For listed companies within the EU, it is mandatory to prepare consolidated accounts in accordance with IFRS. Thus, from a Swedish perspective, listed groups will be affected by the new revenue standard. For parent companies in listed groups, the outcome will be the same as these companies must apply the RFR 2 regulatory framework. RFR 2 complies with IFRS, but with adaptation for ÅRL and its disclosure requirements. However, for subsidiaries in listed groups there is the option to choose between the RFR 2 and K3 regulations when preparing the financial reporting. K3 is developed by BFN and only complies with the disclosure requirements that follow from ÅRL.

The purpose of the study is to explain how the income statement and outcomes differ when applying K3 and RFR 2. Furthermore, the study aims at investigating how the various applications affect key performance indicators, taxation and dividend opportunities from an interest-rate perspective. To achieve this objective, three types of cases have been designed concerning contractual contracts, service assignments and sales of goods. The cases have been analyzed by applying the respective rules regarding recognition of revenues, key performance indicators, income tax and dividend opportunities using a modified stakeholder model. The method used for the study is a qualitative content analysis of abductive nature.

The outcome of the cases gives rise to the conclusion that recognition of revenue is possible at an earlier stage when applying RFR 2 and the new revenue standard IFRS 15 regarding the sale of goods. However, in the case of a contractual contract, a retrenchment of recognition is given in comparison with K3 and in the case of service assignments, no distinction is made between the rules. Our conclusion is further that these differences also affect both key performance indicators, income tax to pay and dividend opportunities.

This paper is written in Swedish.

Keywords: RFR 2, IFRS 15, revenue recognition, framework, recognition, control, positive accounting theory, stakeholder theory, modified stakeholder model, key performance indicators, solidity, debt to equity ratio, return on total capital, return on equity, dividends, corporate taxation

Sammanfattning

Intäktsredovisning är av stor vikt för företag och bedöms i de flesta fall vara en av de största bokföringsposterna. Olika redovisningsmetoder kan ge upphov till olika utfall vilket kan påverka de intressenter som företaget interagerar med. Sedan den 1 januari 2018 har en ny redovisningsstandard för intäktsredovisning trätt i kraft - IFRS 15. Den nya standarden har utvecklats av IASB i ett led för att uppnå konvergens genom en enda uppsättning av redovisningsstandarder internationellt. För noterade företag inom EU är det obligatoriskt att upprätta koncernredovisning i enlighet med IFRS. Ur ett svenskt perspektiv kommer således noterade koncerner att påverkas av den nya intäktsstandarden. För moderbolagen i noterade koncerner blir utfallet samma eftersom dessa företag måste tillämpa regelverket RFR 2 för redovisning. RFR 2 följer IFRS, men med anpassning för ÅRL och dess upplysningskrav. För dotterbolagen i noterade koncerner finns dock möjlighet att välja mellan regelverken RFR 2 och K3 vid upprättande av den finansiella rapporteringen. K3 är utvecklat av BFN och följer enbart de upplysningskrav som följer av ÅRL.

Syftet med studien är att redogöra för hur intäktsredovisningen och utfallen skiljer sig åt vid tillämpning av K3 och RFR 2. Vidare syftar studien till att undersöka hur de olika tillämpningarna påverkar nyckeltal, beskattning och utdelningsmöjligheter ur ett intressentperspektiv. För att uppnå syftet har tre typfall konstruerats som berör entreprenadavtal, tjänsteuppdrag och försäljning av varor. Typfallen har analyserats genom att tillämpa respektive regelverk avseende recognition av intäkter, nyckeltal, inkomstskatt och utdelningsmöjligheter med hjälp av en modifierad intressentmodell. Den metod som tillämpats för studien är en kvalitativ innehållsanalys av abduktiv karaktär.

Typfallens utfall ger slutsatsen att recognition av intäkter möjliggörs vid ett tidigare stadie vid tillämpning av RFR 2 och den nya intäktsstandard IFRS 15 avseende försäljning av varor. Vid entreprenadavtal ges dock en senareläggning av recognition i jämförelse med K3 och vid tjänsteuppdrag görs ingen åtskillnad mellan regelverken. Vår slutsats är vidare att dessa skillnader även ger effekt på både nyckeltal, inkomstskatt att betala och utdelningsmöjligheter.

Nyckelord: RFR 2, K3, IFRS 15, intäktsredovisning, regelverk, recognition, kontroll, positiv redovisningsteori, intressentteori, modifierad intressentmodell, nyckeltal, soliditet, skuldsättningsgrad, räntabilitet på totalt kapital, räntabilitet på eget kapital, utdelning, bolagsskatt

Förkortningslista

ABL	Aktiebolagslag (2005:551)
BFL	Bokföringslag (1999:1078)
BFN	Bokföringsnämnden
EU	Europeiska Unionen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIB	Förordning (2017:153) om instruktion för Bokföringsnämnden
K3	Koncernredovisning och årsredovisning
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
PRÅ	Prestationsåtagande
RFR 2	Redovisning för juridiska personer
Rådet	Rådet för finansiell rapportering
ÅRL	Årsredovisningslag (1995:1554)

Innehållsförteckning

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund	1
1.2	Problemdiskussion	3
1.3	Forskningsfrågor	4
1.4	Syfte	4
1.5	Avgränsningar	5
1.6	Terminologiska frågor	5
1.7	Studiens disposition	6
2	Metod	7
2.1	Inledning	7
2.2	Forskningsansats	7
2.3	Undersökningsansats	8
2.4	Datamaterial	9
2.5	Datainsamling	9
2.6	Urval	10
2.7	Studiens genomförande	10
2.8	Studiens trovärdighet	11
2.9	Etisk reflektion	12
2.10	Källkritik	12
3	Teoretisk referensram	13
3.1	Inledning	13
3.3	Rådet för finansiell rapportering	13
3.4	RFR 2 Redovisning för juridiska personer	13
3.5	Intäktsredovisning enligt RFR 2	14
3.5.1	Steg 1 Identifiera avtalet	15
3.5.2	Steg 2 Identifiering av prestationsåtaganden	15
3.5.3	Steg 3 Fastställande av transaktionspriset	16
3.5.4	Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden	17
3.5.5	Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden	18
3.6	Bokföringsnämnden	18
3.7	Årsredovisning och koncernredovisning enligt K3	19
3.8	Intäktsredovisning enligt K3	19
3.8.1	Försäljning av varor	20
3.8.2	Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal	20
3.9	Principbaserade regelverk	21
3.10	Balans- och resultaträkningsansats	21
3.11	Recognition	22
3.12	God redovisningssed och beskattning	23

3.12.2 God redovisningssed	23
3.12.1 Beskattning	23
3.12.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning	24
3.13 Utdelning	24
3.14 Nyckeltal	25
3.15 Positiv redovisningsteori	26
3.16 Intressentteorin	28
3.17 Modifierad intressentmodell	29
4 Empiri och analys	30
4.1 Inledning	30
4.2 Typfall 1	30
4.2.1 Intäktsredovisning enligt IFRS 15	31
4.2.2 Intäktsredovisning enligt K3	34
4.2.3 Analys av typfall 1	36
4.2.4 Nyckeltalsanalys	37
4.2.5 Analys utifrån den modifierade intressentmodellen	38
4.3 Typfall 2	39
4.3.1 Intäktsredovisning enligt IFRS 15	40
4.3.2 Intäktsredovisning enligt K3	43
4.3.3 Analys av typfall 2	45
4.3.4 Nyckeltalsanalys	46
4.3.5 Analys utifrån den modifierade intressentmodellen	46
4.4 Typfall 3	47
4.4.1 Intäktsredovisning enligt IFRS 15	48
4.4.2 Intäktsredovisning enligt K3	50
4.4.3 Analys av typfall 3	52
4.4.4 Nyckeltalsanalys	53
4.4.5 Analys utifrån den modifierade intressentmodellen	54
4.5 Sammanfattande analys utifrån modifierade intressentmodell	55
4.5.1 Inledning	55
4.5.2 Staten	55
4.5.3 Företagsledningen	55
4.5.4 Aktieägare	56
4.5.5 Långivare	56
5 Slutsats och diskussion	57
5.1 Inledning	57
5.2 Slutsats och avslutande diskussion	57
5.3 Studiens praktiska bidrag	58
5.4 Förslag till vidare forskning	58

Litteraturförteckning	59
Bilagor	64
Bilaga 1 Beräkningar typfall	64
Bilaga 2 Beräkningar nyckeltal	69

Tabellförteckning

Tabell 1: Ingående balansräkning Byggnad AB	31
Tabell 2: Fördelning av prestationsåtaganden vid IFRS 15	33
Tabell 3: Resultaträkning Byggnad AB vid IFRS 15	33
Tabell 4: Balansräkning Byggnad AB år 1 vid IFRS 15	33
Tabell 5: Balansräkning Byggnad AB år 2 vid IFRS 15	34
Tabell 6: Resultaträkning Byggnad AB vid K3	35
Tabell 7: Balansräkning Byggnad AB år 1 vid K3	35
Tabell 8: Balansräkning Byggnad AB år 2 vid K3	35
Tabell 9: Nyckeltal år 1 vid RFR 2 och K3	36
Tabell 10: Nyckeltal år 2 vid RFR 2 och K3	37
Tabell 11: Ingående balansräkning Säker AB	39
Tabell 12: Fördelning av prestationsåtaganden vid IFRS 15	40
Tabell 13: Resultaträkning Säker AB vid IFRS 15	41
Tabell 14: Balansräkning Säker AB år 1 vid IFRS 15	41
Tabell 15: Balansräkning Säker AB år 2 vid IFRS 15	41
Tabell 16: Resultaträkning Säker AB vid K3	42
Tabell 17: Balansräkning Säker AB år 1 vid K3	43
Tabell 18: Balansräkning Säker AB år 2 vid K3	43
Tabell 19: Nyckeltal år 1 vid RFR 2 och K3	44
Tabell 20: Nyckeltal år 2 vid RFR 2 och K3	44
Tabell 21: Ingående balansräkning Accessoar AB	46
Tabell 22: Fördelning av prestationsåtaganden vid IFRS 15	47
Tabell 23: Resultaträkning Accessoar AB vid IFRS 15	47
Tabell 24: Balansräkning Accessoar AB år 1 vid IFRS 15	48
Tabell 25: Balansräkning Accessoar AB år 2 vid IFRS 15	48
Tabell 26: Resultaträkning Accessoar AB vid K3	49
Tabell 27: Balansräkning Accessoar AB år 1 vid K3	49
Tabell 28: Balansräkning Accessoar AB år 2 vid K3	49
Tabell 29: Nyckeltal år 1 vid RFR 2 och K3	50
Tabell 30: Nyckeltal år 2 vid RFR 2 och K3	51

Figurförteckning

Figur 1: Modifierad intressentmodell	29
--------------------------------------	----

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Syftet med ett företags externa redovisning är att förmedla information om företagets resultat och finansiella ställning till dess intressenter. Ur ett internationellt perspektiv anses aktieägare vara de viktigaste intressenterna då de kan bidra med kapital till företaget. För aktieägare fungerar de finansiella rapporterna som ett viktigt verktyg i beslutsprocessen gällande eventuella kapitalplaceringar. Detta innebär att det är av största vikt för företagen att leverera korrekta rapporter som ger en ekonomisk rättvisande bild av företaget och dess utveckling (Skatteverket u.å.; IFRS u.å.). I och med ökad globalisering får aktieägare tillträde till en större internationell marknad med fler investeringsmöjligheter varpå även jämförbarhet mellan företags finansiella rapporter anses vara en särskilt viktig aspekt. Det uppstår dock brister i jämförbarheten när företag i olika länder upprättar sina rapporter enligt nationella redovisningsstandarder (IFRS u.å.).

För att minska skillnaderna mellan olika länders redovisningspraxis och skapa en enhetlig praxis oavsett nationalitet eller verksamhet har den internationella organisationen International Accounting Standards Board (IASB) utvecklat internationella redovisningsstandarder. Dessa standarder kallas International Financial Reporting Standards (IFRS) och International Accounting Standards (IAS)¹. Arbetet att uppnå konvergens genom en enda uppsättning av högkvalitativa redovisningsstandarder har välkomnats av flertalet globala organisationer, regeringar och aktieägare (IFRS u.å.; IFRS 2018). År 2002 antogs Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder av Europeiska Unionen (EU). Sedan år 2005 är det obligatoriskt för noterade företag inom EU att upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IFRS.

För svenska moderbolag som tillämpar IFRS i sin koncernredovisning är det tvingande att använda rekommendationen RFR 2 Redovisning för juridiska personer (RFR 2) i dess finansiella rapportering (RFR 2018, s. 6). RFR 2 är utgiven av Rådet för finansiell rapportering (Rådet) och utgår från, vad redovisningsbyrån PwC beskriver som, ”full IFRS”. Det som skiljer RFR 2 från IFRS är bland annat viss anpassning till Årsredovisningslagen (SFS 1995:1554) (ÅRL) samt undantag från IFRS i de fall där tillämpningen innebär att företagets beskattningssituation inte kan likställas med andra svenska företag som tillämpar annan normgivning (Åberg & Stralström 2016, RFR 2018, s. 5). De företag som tillämpar RFR 2 ska följa upplysningskraven i enlighet med IFRS med tillägg för de krav som följer av ÅRL (Ericsson 2014).

Svenska dotterbolag vars moderbolag tillämpar IFRS i dess koncernredovisning har sedan år 2014 haft möjlighet att upprätta sin årsredovisning enligt RFR 2 eller Årsredovisning och koncernredovisning (K3) (BFNAR 2012:1 p. 1.3; Åberg & Stralström 2016). K3 har utvecklats av svenska statens expertorgan inom redovisningsområdet, Bokföringsnämnden (BFN) (Förordning om instruktion för Bokföringsnämnden SFS 2017:153 1 §), och betraktas som huvudalternativet. K3 ska fungera som ett enkelt och behovsanpassat alternativ för

¹ International Accounting Standards Board (IASB) har även utvecklat IFRIC och SIC.

användaren (BFNAR 2012:1, s. 10) och bygger på den IFRS som gäller för små och medelstora företag, nämligen International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs). Dessa standarder ses, enligt PwC, som en förenkling av IFRS (Åberg & Stralström 2016). K3 följer enbart de upplysningskrav som ÅRL kräver. Följaktligen innebär detta att upplysningskraven är större vid tillämpning av RFR 2 än vid K3 (Ericsson 2014).

Kopplingen till IFRS gör att regelverken RFR 2 och K3 är relativt lika i många avseenden. Det finns dock en rad skillnader vilka bland annat berör just graden av upplysningar i de finansiella rapporterna samt redovisning av vissa specifika poster (Ericsson 2014). Skillnaderna som finns idag kan dock komma att ändras i framtiden, detta eftersom Rådet löpande har möjlighet att besluta om RFR 2 ska tillämpa eller undantas nya IFRS (Rådet u.å. ss. 1–2).

Från och med 1 januari 2018 tillämpar RFR 2 den nya intäktsstandarden, *IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder* (IFRS 15), vilket kan komma att skilja sig från K3s regelverk gällande intäktsredovisning. IFRS 15 kommer att ersätta de tidigare standarderna *IAS 11 Entreprenadavtal* och *IAS 18 Intäkter*² (IFRS 15 C10, s. 427). Grundprincipen är att erbjuda en heltäckande standard för all intäktsredovisning oavsett transaktion eller bransch och bygger på en femstegsmodell (Anjou 2014, s. 1). De fem stegen syftar till att identifiera avtalet med kund, identifiera prestationsåtaganden, bestämma transaktionspriset, fördela transaktionspriset och uppfylla prestationsåtagandena (Berchowitz & Whitehead 2014, ss. 27–29).

En utmärkande skillnad jämfört med tidigare standarder är att IFRS 15 utgår från balansräkningen i form av tillgångar och skulder vid intäktsredovisning. I tidigare standarder har intäktsredovisningen utgått från resultaträkningen. En annan betydande förändring är att den nya intäktsstandarden kräver mer omfattande upplysningar i den finansiella rapporteringen än tidigare vilket ger ett mervärde för läsaren (Falkman & Lundqvist 2016, s. 2).

Intäktsredovisning spelar en väsentlig roll för att bestämma ett finansiellt resultat och ger möjlighet att bedöma ett företags prestation under en viss period. Storleken på intäkterna är ett typiskt mått för att avgöra storleken på ett företag liksom intäktsförändringar över tid kan användas som tillväxtmått (Wagenhofer 2014, s. 351). Företagsledningen kan även använda intäkterna som prestationsmått i syfte att formulera resultatmål samt för att bestämma den ersättning som ska ges ut till ledningen (Wagenhofer 2014, s. 353).

Ur ett intressentperspektiv kan diverse intressenter påverkas av företagets val av intäktsredovisning, särskilt vid felkalkyleringar som kan bli kostsamt för framförallt kreditgivare och aktieägare, men likväl för företaget som helhet (Cascini, Delfavero & Bezner 2014, s. 87). En möjlig förklaring till varför företag väljer en viss redovisningsmetod kan förklaras utifrån intressentteorin och den positiva redovisningssteorin (Freeman, Harrison, Wicks, Parmar & de Colle 2010, s. 9; Watts & Zimmerman 1978, ss. 112–134).

² IFRS 15 ersätter IAS 11 Construction Contracts och IAS 18 Revenue, IFRIC 13 Customer Loyalty Program, IFRIC 15 Agreements for the Constructions of Real Estate, IFRIC 18 Transfers of Assets from Customers, SIC 31 Barter Transactions Involving Advertising services (Anjou 2014, s.1).

De valmöjligheter som regelverken innebär kommer att ge upphov till olika utfall i de finansiella rapporterna i fråga om bland annat företagsbeskattning, utdelningsmöjligheter och nyckeltal. Ur både företags och intressenternas perspektiv är dessa tre områden mycket viktiga varpå vi finner en jämförelse av de olika regelverkens utfall mycket intressant.

1.2 Problemdiskussion

De dotterbolag vars moderbolag tillämpar IFRS i sin koncernredovisning har möjlighet att välja mellan K3 och RFR 2 vid val av regelverk. I valet finns en rad väsentliga skillnader att beakta vilka kan påverka den finansiella rapporteringens utfall. PwC tar bland annat upp redovisning av goodwill, finansiella instrument och egenupparbetade immateriella tillgångar som några av de poster där redovisningen skiljer sig åt. I fråga om intäktsredovisning har val av regelverk tidigare inte inneburit några avsevärda skillnader. Från och med 1 januari 2018 tillämpar dock RFR 2 den nya intäktsstandarden, IFRS 15 (RFR 2 u.å.), vilket enligt PwC kommer att medföra skillnader (Ericsson 2014).

En teori som ämnar förklara motiven bakom valet av regelverk är den positiva redovisningsteorin. Teorin bygger på tre hypoteser som redogör för hur tre olika intressenter, aktieägare, samhälle och kreditgivare, är kopplade till företagsledningens val av redovisningsmetod (Kabir 2010, ss. 139, 141). De flesta studier inom den positiva redovisningsteorin utgår från att valet grundar sig i företagsledningens strävan mot att nå egennyttan vilket nämnda intressenter har möjlighet att påverka (Watts & Zimmerman 1990, s. 138). Andra studier visar dock att företag redovisar med hänsyn till dess intressenters krav och i synnerhet för aktieägare som vill åt informationen (Harrison & van der Laan Smith, 2015, s. 946). Aktieägare kan även använda den finansiella rapporteringen för att tvinga företagsledningen att agera i aktieägarnas intressen (Watts & Zimmerman 1978, s. 113). Därmed finns det risk att information från redovisningen i många fall kan anses godtycklig och ofullständig då den kan bestå av en summering av olika intressen, värderingar samt komplexa antaganden (Andon, Baxter & Chua 2015, s. 991).

För intressenter, huvudsakligen aktieägare, anses företagets intäkter vara ett av de viktigaste prestationsmåten. Intäkterna används bland annat som analysverktyg av resultat och framtida förväntningar vilket ger en överskådlig bild av bolagets prestation (Wagenhofer 2014, s. 351; Jones & Pagach 2013, s. 30). Jones och Pagach (2013, s. 30) menar att intäktsredovisningen tillhör en av de främsta utmaningarna för ett företag på grund av dess komplexitet. Uppstår fel i redovisningen av intäkter, på grund av att företag inte följer uppsatta redovisningsregler, kan det bli kostsamt för de aktieägare som bygger sina analyser och beslut på detta. Förutom aktieägare kan det även bli kostsamt för andra parter, studier visar på att exempelvis både långivare och företaget som helhet blir berörda av sådana felaktigheter (Cascini, Delfavero & Bezners 2014, ss. 87–88).

Fastställande av när recognition av intäkter ska ske, det vill säga när intäkten tas upp i den finansiella rapporteringen, anses vara en av de mest grundläggande frågorna för att bestämma ett företags finansiella resultat (Wagenhofer 2014, s. 349). Det finns emellertid skillnad vid identifiering av intäkter mellan RFR 2 och K3. Vid tillämpning av RFR 2 ska vägledningen i IFRS 15 som avser redovisning vid alla avtal med kunder följas (IFRS 15 p. 6). En intäkt i enlighet med IFRS 15 tas upp först när företaget fullgjort sina prestationsåtaganden. Ett avtal kan innehålla ett flertal prestationsåtaganden där recognition av intäkter sker kontinuerligt allt eftersom företaget uppfyllt dem (IFRS 15 p. 22). Det sker genom att kunden mottar och får

kontroll över tillgången (IFRS 15 p. 31). Vid tillämpning av K3 däremot, identifieras intäkten när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla företaget samt att inkomsten kan beräknas på ett pålitligt sätt. Det blir en bedömningsfråga när dessa kriterier är uppfyllda vilket kräver omfattande granskning av omständigheterna kring transaktionen (BFNAR 2012:1 p. 23.8).

IFRS 15 har ingen skiljaktighet mellan försäljning av varor och utförande av entreprenad- eller tjänsteuppdrag till skillnad från tidigare (Falkman & Lundqvist 2016, s. 3) utan gäller därmed för alla typer av avtal. I K3 åtskiljs intäkter från olika typer av händelser till följande kategorier; försäljning av varor, entreprenadavtal samt ränta, royalty eller utdelning (BFNAR 2012:1 p. 23.1). Uppdelningen i K3 innebär olika tillvägagångssätt och kriterier för att identifiera en intäkt vilket därmed skiljer sig från IFRS 15 och dess femstegsmodell (BFNAR 2012:1 p. 23.8, 23.28; 4 kap. 10 § ÅRL; IFRS 15 p. 9).

Den nya intäktsstandarden kommer att innebära skillnader i beskattningen mellan RFR 2 och K3 ur ett svenskt perspektiv. Anledningen är att god redovisningssed i största mån styr beskattningen för intäktsredovisning. Företag som följer RFR 2 kommer att beskattas i enlighet med IFRS 15 medan företag som tillämpar K3 beskattas i enlighet med BFNs normer (Falkman & Lundqvist 2016, s. 3).

Med ovanstående problemdiskussion som bakgrund ser vi ett intresse att undersöka de skillnader som finns mellan regelverken RFR 2 och K3. Då intäktsredovisning anses vara en viktig utgångspunkt för att bedöma ett företags finansiella ställning bedömer vi att det finns behov att fördjupa sig i skillnaderna mellan den nya intäktsstandarden IFRS 15 och recognition av intäkter enligt K3. Ur ett intressentperspektiv ser vi också behov att ytterligare studera de skillnader som finns i intäktsredovisningen eftersom studier visar att intressenter påverkas av företagets val av redovisningsmetoder. Problemdiskussionen utmynnar därmed i nedanstående forskningsfrågor.

1.3 Forskningsfrågor

- Vilka skillnader kan uppstå i rapporteringen avseende intäkter mellan RFR 2 och K3?
- Hur påverkar skillnaderna mellan RFR 2 och K3 nyckeltal, inkomstskatt att betala och möjligheterna till utdelning?

1.4 Syfte

Studien syftar till att redogöra för hur intäktsredovisningen och de finansiella rapporternas utfall skiljer sig åt vid tillämpning av olika regelverk. Vidare syftar studien till att öka förståelsen för vilken effekt valet av regelverk ger utifrån ett intressentperspektiv.

1.5 Avgränsningar

Studiens syfte avgränsas till RFR 2 och K3. Dessa regelverk är valbara att tillämpa för svenska dotterbolag vars moderbolag i sin koncernredovisning tillämpar IFRS. Vi har valt att fokusera på vad som skiljer intäktsredovisningen åt mellan regelverken och tillämpar därmed den nya intäktsstandarden IFRS 15 vid jämförelsen. Nyckeltalen begränsas till vilka vi har ansett relevanta för att besvara studiens syfte. Dessa är soliditet, skuldsättningsgrad, räntabilitet på totalt och eget kapital. De intressenter som studien avgränsas till är staten, företagsledningen, långgivare och aktieägare.

Framställningen avser rättsläget den 15 maj 2018.

1.6 Terminologiska frågor

I detta avsnitt redogörs för de uttryck och begrepp som är återkommande i studien för att tydliggöra för läsaren.

Rådet för finansiell rapportering; När Rådet för finansiell rapportering benämns i uppsatsen används förkortningen Rådet istället för den vanligt förekommande förkortningen RFR. Detta för att minimera risken för förväxling med regelverket RFR 2 Redovisning för juridiska personer som förkortas RFR 2 i uppsatsen.

RFR 2; När RFR 2 benämns i uppsatsen syftas en tillämpning av standarden IFRS 15 för intäktsredovisning.

K3; Genomgående i uppsatsen när K3 benämns syftas enbart regelverkets 23:e kapitel avseende intäktsredovisning.

Recognition; Uttrycket recognition används enligt den anglosaxiska definitionen. Recognition syftar till att en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad tas upp i balans- eller resultaträkningen över ett företags finansiella ställning eller totalresultat (Johansson 2010, s. 49). Eftersom ingen lämplig svensk översättning finns används därför det engelska uttrycket genomgående i uppsatsen.

Kursivering; Kursivering kommer att användas i uppsatsen i form av betoning. Kursivering sker när begrepp benämns för första gången samt när vi vid senare tillfälle önskar att betona begreppen igen.

Förkortningar; I uppsatsen används förkortningar för namn och begrepp som benämns mer än en gång. Övriga namn och begrepp som endast förekommer en gång förkortas inte och är inte en del av förkortningslistan.

1.7 Studiens disposition

Vi kommer fortsättningsvis att disponera studien på följande sätt; I kapitel 2 behandlas studiens forsknings- och undersökningsansats. Därefter beskrivs datamaterialet och tillvägagångssättet för datainsamlingen samt studiens genomförande och trovärdighet. Kapitlet avslutas med en etisk reflektion och källkritik. Kapitel 3 innehåller studiens referensram vars syfte är att öka läsarens förståelse för kommande kapitel och utgöra ett analysverktyg. I kapitel 4 redovisas studiens empiri och analys i form av egenkonstruerade typfall som berör intäktsredovisning. I kapitel 5 presenteras studiens slutsatser vilka baseras på empirin och analysen. Avslutningsvis redogörs studiens praktiska bidrag samt förslag till vidare forskning.

2 Metod

2.1 Inledning

I detta kapitel beskrivs studiens tillvägagångssätt. Inledningsvis redogörs för val av forskningsansats och undersökningsansats. Därefter följer en beskrivning av datamaterial, datainsamling, urval och studiens genomförande. Avslutningsvis följer en diskussion av studiens trovärdighet, etiska ställningstaganden samt källkritik.

2.2 Forskningsansats

I fråga om förklaringsmodeller inom forskningen skiljs *induktiva* och *deduktiva* ansatser åt (Alvesson & Sköldberg 2017, s. 12). Den induktiva forskningsansatsen strävar efter att sammanslå detaljerade empiriska data med uppsättningar av begrepp eller teorier (Yin 2013, s. 97). Ansatsen utgår från flera separata fall och hävdar därefter att samband som observerats i fallen också kan generaliseras. Den induktiva ansatsen kan således ses som mer riskfylld, enligt Alvesson och Sköldberg (2017, s. 12). Yin (2013, s. 97) hävdar att den kvalitativa forskningen i huvudsak antar ett induktivt förhållningssätt, eftersom tillvägagångssätten i den induktiva ansatsen är att data tillåts omvandlas till begrepp.

Den deduktiva ansatsen utgår istället från teori (Alvesson och Sköldberg 2017, s. 14) och låter begreppen leda till avgränsning av relevant data som behöver samlas in (Yin 2013, s. 97). Ansatsen har en allmän princip eller teori som utgångspunkt för att förklara ett särskilt fall och ses därigenom som mindre riskfylld (Alvesson och Sköldberg 2017, s. 12; Patel & Davidson 2011, s. 23). Den deduktiva ansatsens svaga punkt anses vara att den inte är förklarande, eftersom den istället fokuserar på att konstatera det som observeras utifrån den allmänna regeln (Alvesson & Sköldberg 2017, ss. 12–13).

Trots att de induktiva och deduktiva ansatserna i många fall anses vara de enda alternativen, finns det en annan möjlighet, den *abduktiva* ansatsen. Det innebär att ett visst fall tolkas utifrån en hypotes som förklarar fallet utifrån ett mönster. Metoden innehåller vissa drag av de induktiva och deduktiva ansatserna, men omfattar också förståelse för det som studeras. Under forskningens gång sker en skiftning mellan empirin och teorin som bidrar till att båda gradvis omtolkas av varandra (Alvesson & Sköldberg 2017, ss. 13–14; Patel & Davidson 2011, ss. 24–25).

I studien har typfall utformats för att belysa de skillnader som uppkommer vid tillämpning av två olika regelverk. De observationer som gjorts utifrån typfallen är de som ligger till grund för slutsatsen. Vid analys av observationerna har en modifierad intressentmodell applicerats som är inspirerad av intressentteorin och den positiva redovisningsteorin. Med anledning av detta anser vi att studien faller under en abduktiv ansats. Fördelen med detta arbetssätt, menar Patel och Davidsson (2011, s. 24) är att den inte låser forskaren åt ett håll vilket kan bli fallet vid tillämpning av en deduktiv eller induktiv ansats.

2.3 Undersökningsansats

Forskningsarbetets utgångspunkt i form av problem eller frågor är avgörande vid val av metod. Olika metoder ger olika undersökningsmöjligheter och svarar på olika frågor vilket därmed påverkar studiens forskningsdesign (Olsson & Sörensen 2011, s. 18–19). De metoder som finns att tillgå är huvudsakligen av *kvantitativ* eller *kvalitativ* art.

Den kvantitativa forskningen karaktäriseras av forskarens distans och objektiva förhållande till undersökningsobjektet (Olsson & Sörensen 2011, s. 19). Datamaterialet som samlas in är av empiriska och kvantifierbara data och metoden syftar att svara på frågor som *hur många* och *hur mycket* (Bjereld, Demker & Hinnfors 2009, s. 118; Nationalencyklopedi u.å.). För att en kvantitativ undersökning ska kunna replikeras är det av stor vikt att insamlingen sker systematiskt och att eventuell subjektivitet hålls under kontroll (Olsson & Sörensen 2011, s. 19). Resultatet som utvinns uttrycks vanligtvis i siffror och urvalet är ofta representativt vilket möjliggör generaliserbarhet (Bjereld, Demker & Hinnfors 2009, s. 118; Olsson & Sörensen 2011, s. 19). De egenskaper som kvantitativ forskning karaktäriseras av bedömdes således inneha brister för att svara på denna studiens syfte.

Den kvalitativa forskningen har i motsats till den kvantitativa en närmare relation till undersökningsobjektet vilket ofta sker i form av observationer eller intervjuer. Kvalitativ forskning ämnar förklara, tolka och analysera den inhämtade informationens innebörd (Bjereld, Demker & Hinnfors 2009, s. 118; Widerberg 2002, s. 16; Olsson & Sörensen 2011, s. 19). Eftersom studien syftar till att redogöra för vilka skillnader som tillämpning av RFR 2 respektive K3 innebär för företaget och dess intressenter ansåg vi att en kvalitativ metod var att föredra. Bjereld, Demker och Hinnfors (2009, s. 118) beskriver att kvalitativa metoder är ”ett samlingsnamn för ett antal angreppssätt vars enda gemensamma egenskap är att de inte är kvantitativa”. Kvalitativa metoder kan således innebära flertalet angreppssätt förutsatt att de inte är kvantitativa. För denna studie innebar det en kreativ möjlighet att välja metod eller metoder vilka kunde anpassas för att besvara syfte och frågeställningar. Vi valde därför att basera studien dels på en kvalitativ innehållsanalys av regelverk och dels på en komparativ analys av egenkonstruerade typfall. Studiens tillvägagångssätt beskrivs vidare i avsnitt 2.7.

Bjereld, Demker och Hinnfors (2009, s. 108) beskriver att vald metod nödvändigtvis inte måste etiketteras. Det är viktigare att forskaren beskriver tillvägagångssättet, eventuella för- och nackdelar samt hur metodvalet påverkar studiens resultat. Gällande nackdelar med den kvalitativa forskningen benämns ofta svårigheten att replikera undersökningen, problem med generalisering och bristande transparens (Bryman & Bell 2017, ss. 393–394). Bryman och Bell (2017, s. 393) menar att svårighet att replikera studien kan uppstå eftersom forskaren själv ofta är det viktigaste verktyget vid insamling av kvalitativa data. Insamlingen kan således påverkas av forskarens intresse vilket en replikerande studie med en annan forskare skulle sakna. För att bemöta denna kritik har vi i bästa möjliga mån försökt att beskriva datamaterialet och datainsamlingen i avsnitten 2.4 och 2.5.

Synen på generalisering av resultat är olika hos olika forskare, men flertalet forskare förespråkar försiktighet, menar Allwood (2004, s. 15). För studien är det centralt att skapa en djupare förståelse för hur företag väljer regelverk, snarare än att generalisera den data som analyserats. Den kritik som finns mot att en kvalitativ studie inte presenterar ett generaliserbart resultat blir därmed irrelevant att beakta då detta inte eftersträvas för denna studie. Gällande bristande transparens har vi genom hela metodkapitlet ämnat förklara vårt tillvägagångssätt så tydligt som möjligt för att läsaren ska få insyn i forskningsprocessen.

2.4 Datamaterial

Den kvalitativa forskningen består av att samla in, sammanställa och presentera data från en mängd källor, menar forskaren Yin (2013, s. 22). Data som samlas in kan klassificeras in i två kategorier, en *primär* och en *sekundär* (Patel & Davidson 2011, s. 69). De primära källorna avser data som registrerats av forskaren själv. De sekundära källorna däremot, är den data som har filtrerats genom någon annan (Yin 2013, s. 154). Yin hävdar (2013, s. 155) att det i kvalitativa studier är näst intill omöjligt att enbart använda sig av primära källor eftersom ett bredare spektrum än det man kan observera i de flesta fall är nödvändigt. Bryman och Bell (2017, s. 307) förklarar vidare att sekundära analyser är av allt större betydelse inom bland annat företagsekonomi. Författarna (Bryman & Bell 2017, s. 308) förklarar vidare att tidspress kan ses som ett motiv till att använda sig av sekundära källor eftersom det är tidsbesparande att samla in denna typ av data. Eftersom vår studie innefattar en kortare tidsram har det varit fördelaktigt att ta del av sekundärdata av denna anledning, i kombination med att vi sökt ett bredare spektrum för vår analys.

Studiens referensram består i stor utsträckning av data som klassificeras som sekundära källor. Det innefattar vetenskapliga artiklar, publikationer från revisionsbyråer, allmänna råd och relevant kurslitteratur. Eftersom författarna till dessa datakällor inte själva har samlat ihop informationen och även har haft möjlighet till egen tolkning i studierna bedömer vi dessa som sekundära. Det har gjorts en noggrann bedömning vid tillämpning av dessa källor för att upprätthålla tillförlitligheten i studien. Varför sekundära data har använts är för att kunna ge kompletterande insikter om ämnet. Detta har inte ansetts vara möjligt vid användning av enbart primära data. Vidare utgörs referensramen av redovisningsstandarder och svensk lagstiftning. Det kan argumenteras för att dessa källor ska betraktas som primära eftersom inget utrymme för egen tolkning finns före vår insamling av data. Vårt ställningstagande är dock att källorna ska betraktas som sekundära eftersom vi själva inte har samlat in informationen. Studiens empiriska del innehåller egenkonstruerade typfall där våra egna tolkningar av regelverken K3 och RFR 2 har gjorts. Med anledning av att vår data inte har registrerats av någon annan före vår insamling finns det, enligt Yin (2013, s. 154), belägg för att det empiriska avsnittet är av primär karaktär.

2.5 Datainsamling

Den kvalitativa forskningen erbjuder ett flertal olika datainsamlingsmetoder. De mest framträdande anses vara intervju, observationer och insamling av textmaterial (Olsson & Sörensen 2011, s. 131; Yin 2013, s. 134). För vår studie gjordes bedömningen att insamling av textmaterial bäst skulle kunna bidra till att förklara studiens syfte eftersom det grundar sig på en jämförelse mellan två regelverk. Intervjuer och observationer skulle kunna vara applicerbart i framtiden för en likvärdig studie, men valdes bort eftersom den ena standarden, IFRS 15, började tillämpas 1 januari 2018 vilket vi ansåg skulle ge begränsad insyn och kännedom hos deltagarna gällande standardens utfall.

Insamling av textmaterial kan vara mycket tidskrävande på grund av den mängd dokument som finns att tillgå i både digital och analog form. För att effektivisera arbetsgången finns ett flertal strategier och vi valde att inspireras av det tillvägagångssätt som Yin (2013, ss. 150–151) beskriver. Forskaren uppmanas först att skapa sig en övergripande bild över tillgängliga objekt vilket vi gjorde genom att söka information på internet efter relevant litteratur och applicerbara regelverk inom området. Nästa steg var att fastställa vilken mängd av data som

kommer att krävas för att studiens syfte ska kunna besvaras. Det material som samlas in ska jämföras med andra data för att sedan sättas i en prioriteringslista där de dokument som bedöms vara mest användbara för studien prioriteras (Yin 2013, ss. 150–151). För vår studie gjordes bedömningen att RFR 2 och K3 tillhörde det textmaterial som var mest centralt för genomförandet av vår studie varpå dessa prioriterades högst. Till det högst prioriterade materialet inkluderade vi även annan lagstiftning, regelverk och förordningar. Detta eftersom de är nära relaterade till RFR 2 och K3. Även vetenskapliga artiklar, litteratur och branschinformation från revisionsbyråer och normgivande organ gällande intäktsredovisning och intressentperspektivet värderades högt.

Den lagstiftning, regelverk och förordningar som studiens genomförande krävde fanns att tillgå på respektive utgivande organs hemsida samt på Riksdagens hemsida. Sökning av vetenskapliga artiklar skedde via databasen *Primo* vilken vi har tillgång till via Högskolan i Borås. För att hitta relevant och tillförlitlig information ställdes sökfiltret in efter diverse krav för respektive sökområde. Informationen som eftersöktes gällande intäktsredovisning önskade vi vara så uppdaterad som möjligt. Vid sökning av de företagsekonomiska teorier som studien berör tilläts artiklarna vara äldre eftersom vi ville att informationen skulle kunna härledas från de primärkällor som utvecklats begreppen och teorierna.

2.6 Urval

Inom kvalitativ forskning är det vanligt att forskaren gör ett avsiktsurval, det vill säga ett medvetet urval, vilket vi har gjort. Det är viktigt att eftersöka den data som är mest relevant för studien, men även att göra ett urval som kan ge upphov till motstridiga data (Yin 2013, s. 93). Den här studien har avgränsats till att jämföra utfall av intäktsredovisning vid tillämpning av RFR 2 och K3. Inom dessa regelverk gjorde vi ett medvetet urval där vi valde ut punkter som vi bedömde mest relevanta för studien och dess syfte. Med dessa som utgångspunkt konstruerade vi tre typfall vars syfte var tänkt att exemplifiera vilka utfall som intäktsredovisning för respektive regelverk skulle ge. De typfall och resultat som presenteras representerar således inte alla varianter av intäktsredovisning med K3 och RFR 2 utan enbart de specifika händelser som typfallen beskriver.

2.7 Studiens genomförande

Efter insamling av datamaterial skedde studiens genomförande i tre steg. Först bearbetades och analyserades regelverken RFR 2 och K3 med hjälp av en kvalitativ innehållsanalys. En innehållsanalys inom ramen för kvalitativ forskning innefattar sökning efter bakomliggande teman i det material som analyseras (Bryman & Bell 2017, s. 529). Det kan röra sig om vetenskaplig analys av både skrivna dokument likväl som sådana som återger tal (Olsson & Sörensen 2011, ss. 209–210). Exakt hur den kvalitativa innehållsanalysen är uppbyggd och fungerar är dock en tvistad fråga. Schreier (2014) redogör för elva varianter av kvalitativ innehållsanalys från fem olika forskarlag. Drisko och Maschi (2015, s. 82) presenterar hur flertalet forskare använder den kvalitativa innehållsanalysen som en kombinerad analysteknik tillsammans med andra former av kvalitativa forskningsmetoder. Vidare beskriver Drisko och Maschi (2015, s. 118) analysmetoden som en relativt ny metod under utveckling där litteraturen ibland kan vara motsägelsefull både vad gäller generella forskningsmetoder och specifika tekniker. Den mångfald av tillvägagångssätt som analysen erbjuder innebar således ett ställningstagande för hur studiens datamaterial skulle analyseras och bearbetas. För att

kunna svara på syfte och frågeställningar gjordes bedömningen att fokusera på de delar av den kvalitativa innehållsanalysen som syftar till att skapa förståelse för texten. Detta moment innebar upprepad läsning av regelverken och relaterade artiklar.

Nästa steg berörde en av de mest centrala delarna vid kvalitativ innehållsanalys – att koda datamaterialet (Schreier 2012 se Drisko & Maschi 2015, s. 102). Bryman och Bell (2017, s. 668) beskriver kodning vid kvalitativ forskning som ett sätt att bryta ner och kategorisera data. Då studien ämnar belysa de skillnader som uppstår vid tillämpning av respektive regelverk avseende intäktsredovisning fokuserade vi på att hitta olika punkter och paragrafer där regelverken tenderar att skilja sig åt. De olikheter som identifierades sammanställdes och resulterade i tre egenkonstruerade typfall. Varje typfall representerar ett avtal mellan leverantör och kund och påvisar således enbart transaktionerna som följer av avtalet. Vidare har vi valt att förenkla vår framställning av respektive typfall genom att anta en procentsats om 20 procent vid utdelning. Anledningen är att de så kallade fåmansföretagsreglerna; 3:12-reglerna, är komplexa i både innehåll och tillämpning. För att vidare förenkla framställningen har vi även valt att anta en procentsats om 25 procent i typfallen avseende skatt.

Det tredje steget i studiens genomförande innebar att tillämpa RFR 2 och K3 på respektive egenkonstruerat typfall. Tillämpningen gav upphov till olika utfall vilka analyserades med hjälp av delar i referensramen. Vid detta moment applicerades ett komparativt synsätt. Det som karaktäriserar en komparativ design är tillämpning av identiska metoder för att studera två olika och kontrasterande fall (Bryman & Bell 2017, s. 90). För att analysera de utfall som respektive regelverk gav upphov till användes samma analysverktyg vilket stämmer väl överens med nämnd metod. En svårighet med komparation är att det måste ske en sortförvandling, det vill säga att man exempelvis omvandlar två länders valutor till samma valuta vid jämförelse av deras ekonomi. Sortförvandlingen ska säkerställa att de enheter man jämför kan likställas (Ejvegård 2009, s.44). Eftersom båda de regelverk som jämfördes är valbara för svenska dotterbolag vars koncern tillämpar IFRS anser vi att regelverken kan likställas och att de därmed är jämförbara.

2.8 Studiens trovärdighet

Det finns flera sätt att göra en kvalitativ forskning trovärdig för läsaren. Ofta talas det om *transparens*, *triangulering* och *återkoppling till fältet* (Ahrne & Svensson 2015, ss. 24–26). Transparens innebär att det finns utrymme för kritik och diskussion hos forskningen. Ett sätt som Ahrne och Svensson (2015, ss. 24–25) exemplifierar för att uppnå denna typ av egenskap är att tydligt redogöra för forskningsprocessen för läsaren. Därigenom har läsaren möjlighet att ta del av resonemanget kring författarens metodval. För att öka transparensen i studien har en noggrann redogörelse för samtliga steg i forskningsprocessen gjorts i detta kapitel. Samtliga källor som har använts presenteras i avslutande litteraturförteckning för att läsaren på ett enkelt sätt ska kunna söka fram informationen. Vid analys av empirin har vi använt oss av de nämnda teorierna och på ett så konsekvent och tydligt sätt som möjligt visat hur vi kommit fram till våra slutsatser.

Triangulering innefattar en vanlig grundtanke att man genom kombination av olika metoder, datatyper, teoretiska perspektiv eller forskare studerar ett fenomen (Ahrne & Svensson 2015, ss. 25–26). Vanligen avser principen att forskaren söker efter minst tre sätt att styrka eller verifiera en särskild händelse, beskrivning eller faktum som en studie visat på (Yin 2013, s. 86). Genom att kombinera på detta sätt lyckas forskaren uppnå en mer sann beskrivning än

vid enbart *en* vald metod. På så sätt uppnås en högre grad av trovärdighet för forskningens resultat (Ahrne & Svensson 2015, ss. 25–26). En viss försiktighet bör dock beaktas vid triangulering eftersom denna tanke grundar sig på att det bara finns *en* sanning som kan fångas in genom olika forskare, data eller metoder (Ahrne & Svensson 2015, s. 26). En viss typ av triangulering har genomförts i studien. Vi har valt att samla in olika former av litteratur, både av primär och sekundär klassificering. I studiens empiriska del har vi redogjort för de skillnader som uppstått i varje typfall och gjort tre olika former av analys. Dessa är: allmän analys, nyckeltalsanalys och analys utifrån den modifierade intressentmodellen.

Återkoppling till fältet är ytterligare ett sätt att öka forskningsresultatets trovärdighet. Det innebär att forskaren tillåter de respondenter som har ingått i forskningsprocessen att ge sina synpunkter på studiens resultat (Jacobsson 2008, s. 177). Huvudsyftet med detta är inte att respondenterna nödvändigtvis behöver hålla med om resultatet. Istället är det ett sätt att få en indikation på hur deltagarna relaterar till resultatet (Ahrne & Svensson 2015, s. 26). Återkoppling till fältet har inte varit möjligt i denna studie eftersom vi genomfört en kvalitativ innehållsanalys utan deltagare. För att öka trovärdigheten i studien har istället transparens och triangulering varit i primärt fokus.

2.9 Etisk reflektion

Det finns ett antal etiska principer och aspekter som forskaren bör reflektera kring och ta ställning till för att kunna fatta välgrundade beslut i forskningsprocessen (Bryman & Bell 2017, s. 141; Olsson & Sörensen 2011, ss. 84–85). Då studiens metod och datainsamling utgår från text har vi valt att fokusera på etiska aspekter vid datahantering och upphovsrätt. Gränsen mellan ett etiskt och oetiskt tillvägagångssätt kan vara svårt att avgöra, men för att forskaren inte ska bli föremål för skarp kritik och dåligt rykte är det viktigt att vara medveten om och överväga de etiska aspekterna (Bryman & Bell 2017, ss. 145, 159). Olsson och Sörensen (2011, s. 92) hävdar dock att ingen forskning är etiskt neutral, vilket Bryman och Bell (2017, s. 143) instämmer med då de menar att alla undersökningar innehåller delar som är etiskt tvivelaktiga. För att vår datahantering ska vara så etiskt försvarbar som möjligt har vi i metodkapitlet utförligt beskrivit hur studiens data har valts ut och var vi har hittat den. Vi har även refererat till samtliga källor enligt Harvardmetoden för att upphovsrätten ska skyddas.

2.10 Källkritik

Källkritik har som syfte att säkerställa de uppgifter som används (Hultén, Hultman & Eriksson 2007, s. 84). All källkritik involverar därmed frågan om förvrängning av information, menar Alvesson och Sköldberg (2017, s. 157). Då denna studie omfattar både primär- och sekundärkällor har en noga övervägning gjorts för att upprätthålla kvaliteten på datamaterialet. Vid insamlingen av vetenskapliga artiklar via Primo har dessa filtrerats som *peer reviewed*. En artikel som är *peer reviewed* har genomgått en sakkunnig granskning för att uppnå högsta kvalitet. Det innebär att forskare som är kunniga inom det specifika området har granskat andra forskare (Vetenskapsrådet 2018). De källor som tagits fram på internet, men som inte via Primo har i de flesta fall varit från myndigheter och regelverk. I största utsträckning rör detta sig om sekundärkällor. Viss information söktes fram via revisionsbyråer vilka har bedömts som trovärdiga genom författarnas expertis inom området. I de fall sekundärkällor har använts, har det utslutande varit från litteratur och övriga källor som bedömts vara av hög trovärdighet.

3 Referensram

3.1 Inledning

Detta kapitel har två syften. Det första syftet är att öka förståelsen för läsaren gällande ämne, empiri, analys och slutsats. Kapitlets andra syfte är att utgöra ett analysverktyg vid analys av empiri.

3.3 Rådet för finansiell rapportering

Rådet bildades år 2007 och ersatte Redovisningsrådet vars uppgift var att utfärda rekommendationer i redovisningen samt sprida information i redovisningsfrågor (BFN 2017a). Det nuvarande Rådet har idag som uppgift att anpassa och utveckla god redovisningssed samt regelbunden finansiell rapportering för företag som är noterade på en reglerad marknad i Sverige. Rådet ska även tillvarata svenska intressen internationellt beträffande redovisningsfrågor samt rapportering i de berörda företagen. Vidare ska Rådet hålla företag och intressegrupper informerade samt ge dem möjlighet att påverka frågeställningar avseende tolkningar och ändringar i den finansiella rapporteringen (Rådet u.å.).

Redovisningen för svenska juridiska personer ska upprättas i enlighet med tillämplig årsredovisningslag. För svenska juridiska personer vars värdepapper är noterade på reglerad marknad i EES-området är det Rådet som utfärdar rekommendationer och uttalanden. Uttalanden ges ut i de fall där oklara tolkningar av redovisningsnormgivningen råder, eller kan förväntas råda, till följd av särsvenska förhållanden. Uttalandena är principbaserade och grundas på gällande IFRS, svensk lagstiftning samt övrigt som bedöms vara av relevans. Normgivningen uppdateras löpande i takt med att det sker förändringar i det regelverk som normgivningen baseras på, men ÅRL och IFRS är utgångspunkter för Rådets normgivning. Rådets rekommendationer består av två delar, RFR 1 Kompletterande redovisningsregler för koncerner och RFR 2 (Rådet 2018).

3.4 RFR 2 Redovisning för juridiska personer

RFR 2 är en rekommendation utgiven av Rådet som utgår från både IFRS och ÅRL. En förenklad beskrivning av RFR 2 är att den innehåller tillägg och undantag från IFRS som berör upplysningskrav och bolagsbeskattning. Dessa undantag och tillägg grundar sig i att svenska företag som antar RFR 2 inte ska upprätta finansiella rapporter som strider mot ÅRL, vilket IFRS i viss mån kan göra. Beskattningssituationen för företag som tillämpar RFR 2 ska exempelvis inte påverkas av internationell reglering eller om ett regelverk av annan svensk normgivare hade tillämpats. Viktigt att poängtera är att RFR 2 inte behandlar förvaltningsberättelsens innehåll, delårsrapportering, årsredovisningens form eller offentlighöjande. För dessa områden gäller tillämpning av ÅRL (RFR 2 2018, s. 5).

Enligt RFR 2 (2018, s. 6) ska "...svenska juridiska personer vars överlåtbara värdepapper på balansdagen är upptagna till handel på en reglerad marknad i EES-området" tillämpa RFR 2. Svenska moderbolag som tillhör en noterad IFRS-koncern ska med andra ord tillämpa regelverket, vilket enligt Rådet ska resultera i att moderbolagets finansiella rapportering håller

samma kvalitet som koncernens. Moderbolag vars koncern frivilligt tillämpar IFRS ska också tillämpa RFR 2. Dotterbolag till dessa moderbolag har dock valmöjligheten att välja mellan RFR 2 eller K3 (RFR 2 2018, ss. 5–6).

Ändringar och uppdateringar av RFR 2 baseras på förändringar i de regelverk som RFR 2 grundas på. Om EU antar nya IFRS har Rådet möjlighet att besluta om tillämpning eller undantag av standarden. Ett förslag formas vilket sedan utreds och resulterar i ett beslut. Beslutet publiceras tillsammans med uttalanden och rekommendationer på Rådets hemsida (Rådet 2018).

3.5 Intäktsredovisning enligt RFR 2

Den intäktsredovisning som RFR 2 lyder under är, sedan 1 januari 2018, IFRS 15 Intäkter från avtal med kunder (IFRS 15). RFR 2 anger följande undantag och tillägg från IFRS 15:

Reglerna i IFRS 15 beträffande intäktsredovisning av prestationsåtaganden som uppfylls över tiden (p. 35–37, 39–45 samt tillämpliga punkter i vägledningen) vid utförande av uppdrag till fast pris i branscher som avses i 17 kap 23 § inkomstskattelagen behöver inte tillämpas i juridisk person. Uppdragen får alternativt redovisas som intäkt senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Intill dess redovisas pågående arbeten för annans räkning enligt 4 kap. 9 § ÅRL.

(RFR 2, s. 13)

IFRS 15 innehåller principer för intäktsredovisning när intäkterna härrör från avtal med kund och syftar till att vara så pass heltäckande att den beaktar intäktsredovisning för alla transaktioner, i alla branscher (Anjou 2014, s. 1). Standarden är utvecklad av normgivaren IASB tillsammans med dess amerikanska motsvarighet Financial Accounting Standards Board (FASB) och tillämpas för räkenskapsår med start 1 januari 2018. Samarbetet grundar sig i en efterfrågan på en mer konsekvent intäktsredovisningsstandard som ska ge en förbättrad kvalitet i, och jämförbarhet mellan, de finansiella rapporterna världen över (IFRS Foundation 2014, IN 4–5). Sett ur IASBs perspektiv finns ytterligare skäl till utveckling av en ny intäktsstandard. Oncioiu och Tănase (2016, s. 33) redogör exempelvis för tidigare standarders begränsningar gällande vägledning vid redovisning av komplexa transaktioner och viktiga intäkter. Vidare ämnar IFRS 15 att erbjuda förbättrade upplysningskrav vilket ska resultera i att den information som utvinns genom redovisningen och presenteras i de finansiella rapporterna ska vara användbar för användaren (IFRS Foundation 2014, IN5). Enligt IFRS 15 p. 1 ska informationen som presenteras beröra intäkternas karaktär, storlek och tidpunkt samt osäkerhet och kassaflöden.

Standarden bygger på en grundprincip, vilken ska uppnås genom att följa en femstegsmodell. Grundprincipen innebär att det belopp som företaget förväntas erhålla för utförd prestation i form av tjänst eller överlåtelse av vara ska skildra företagens intäktsredovisning (IFRS 15 p. 2). Grundprincipen tillämpar ett avtalsperspektiv vid erkännande av intäkter varpå företaget kan utgå från att ett avtal kommer att inbringa ersättning från kund samtidigt som en skyldighet att leverera varor eller tjänst kommer att uppstå för företaget (Jones & Pagach 2013, s. 2). IFRS 15 följer balansräkningsansatsen varpå inga intäkter redovisas initialt. Avtalet påverkar istället företagens balansräkning där en skuld och en tillgång genereras (Anjou 2014, ss. 1–2). Recognition av intäkter sker inte förrän respektive åtagande är uppfyllt vilket normgivarna tror kommer att leda till en mer konsekvent intäktsredovisning (Jones & Pagach 2013, s. 1).

3.5.1 Steg 1 Identifiera avtalet

Det första steget i femstegsmodellen är avgörande för att bestämma om företagets avtal med kund innebär en tillämpning av IFRS 15. För att intäkter som erhålls till följd av avtal med kund ska redovisas enligt IFRS 15 p. 9 a-e ska följande kriterier vara uppfyllda:

- a) parterna i avtalet har godkänt avtalet (skriftligen, muntligen eller i enlighet med normal affärspraxis) och har åtagits sig att fullgöra sina respektive skyldigheter,
- b) företaget kan fastställa varje parts rättigheter när det gäller de varor eller tjänster som ska överföras,
- c) företaget kan fastställa betalningsvillkoren för de varor eller tjänster som ska överföras,
- d) avtalet har kommersiell innebörd (dvs. risk, tidpunkt eller belopp för företagets framtida kassaflöden som förväntas förändras till följd av avtalet, och
- e) det är sannolikt att företaget kommer att erhålla den ersättning som det är berättigat till i utbyte mot de varor eller tjänster som kommer att överföras till kunden. Vid bedömningen av huruvida möjligheten att erhålla ett ersättningsbelopp är sannolik ska ett företag endast ta ställning till kundens förmåga och avsikt att betala detta belopp på förfallodagen. Det ersättningsbelopp som företaget har rätt till kan vara lägre än det pris som anges i avtalet om ersättningen är rörlig, eftersom företaget kan erbjuda kunden en rabatt (se punkt 52).

(IFRS 15 p. 9 a-e)

Definitionen av ett avtal specificeras i IFRS 15 p. 10 och uppstår när två eller flera parter sluter en överenskommelse med verkställbara rättigheter och skyldigheter. Om flera avtal ingås med samma kund i nära tidsmässig anslutning kan de kombineras till ett avtal förutsatt att kriterierna i IFRS 15 p. 17 a-c är uppfyllda. Standarden tillåter avtal utan tidsbegränsning och avtal som förnyas eller sägs upp enligt IFRS 15 p. 11. Ett avtal där båda parter har rätt att säga upp ett ej uppfyllt avtal utan kompensationspåföljder anses dock inte kunna tillämpas under IFRS 15.

Det första steget i femstegsmodellen berör även hur företaget ska gå tillväga om avtalet inte uppfyller kriterierna i IFRS 15 p. 9. Ett sådant avtal ska omprövas fortlöpande över tid, och företaget får enbart intäktsredovisa eventuell ersättning enligt IFRS 15 om någon av följande punkter är uppfyllda:

- a) företaget har inga återstående skyldigheter att överföra varor eller tjänster till kunden och all, eller praktiskt taget all, utlovad ersättning från kunden har tagits emot av företaget och är inte återbetalbar, eller
- b) avtalet har sagts upp och den ersättning som erhålls från kunden är inte återbetalbar

(IFRS 15 p. 15 a-b)

3.5.2 Steg 2 Identifiering av prestationsåtaganden

I steg två ska företaget identifiera avtalets prestationsåtaganden. Detta steg innefattar avgörande bedömningsarbete som påverkar nästkommande steg och således utfallet av intäktsredovisningen. Förutom de paragrafer som standarden bygger på finns en kompletterande vägledning att tillgå för bedömningsarbetet i form av *IFRS 15 Basis for conclusions* (Anjou 2014, ss. 1, 3).

Ett prestationsåtagande är företagets löfte till kund specificerat i ett avtal där företaget åtar sig att överföra distinkta, eller en serie av distinkta, varor eller tjänster (IFRS 15 p. 22). Begreppet distinkt avses i IFRS 15 p. 27 a) att en kund ska kunna nyttja varan eller tjänsten separat eller tillsammans med lättillgängliga resurser, det vill säga resurser som redan innehas av kund eller säljs på, för kund, tillgänglig marknad (IFRS 15 p. 28). Det krävs även att en utlovad vara eller tjänst ska kunna särskiljas från andra delar i avtalet för att ses som distinkt (IFRS 15 p. 27 b). Bedömningen huruvida en vara eller tjänst kan särskiljas eller inte beror på dess integrering med övriga åtaganden i avtalet. Om en vara eller tjänst inte är sammankopplad eller beroende av något åtagande i avtalet anses den kunna särskiljas (IFRS 15 p. 29 a-c).

Klassificering av prestationsåtagandet som ett separat åtagande eller en serie spelar en viktig roll vad gäller tidpunkten för intäktsredovisningen, detta eftersom recognition av en intäkt sker först när, eller allt eftersom, ett prestationsåtagande uppfylls (Jones & Pagach 2013, s. 32; IFRS 15 p. 31). Anjou (2014, s. 3) illustrerar skillnaden genom ett exempel där en byggfirma skulle kunna koppla varje enskild placering av en tegelsten i en utbyggnad till separata prestationsåtaganden kontra om sammanfogningen av samtliga tegelstenar istället identifieras som ett gemensamt prestationsåtagande.

3.5.3 Steg 3 Fastställande av transaktionspriset

När företaget har identifierat avtalets prestationsåtaganden enligt steg två ska transaktionspriset fastställas. Transaktionspriset motsvarar den betalning som ett företag förväntar sig efter utförd prestation. Ersättningen innefattar inte skatter eller effekter av en kunds kreditrisk utan den mängd ersättning som företaget är berättigad genom avtalet (Jones & Pagach 2013, s. 32). Utgångspunkten vid bestämmande av transaktionspriset är att kontraktet inte blir uppsagt, förnyas eller förändras (IFRS 15 p. 49). Betalningen kan vara både en fast summa och en rörlig, eller en kombination av båda (IFRS 15 p. 47). De olika former av ersättning som företaget kan motta i enlighet med IFRS 15 p. 48 a-e presenteras nedan:

- a) Rörlig ersättning (se punkterna 50–55 och 59).
- b) Begränsande uppskattningar av rörlig ersättning (se punkterna 56–58).
- c) Förekomsten av en betydande finansieringskomponent i avtalet (se punkterna 60–65).
- d) Ersättning med icke-kontanta medel (se punkterna 66–69).
- e) Ersättning som ska betalas till en kund (se punkterna 70–72).

(IFRS 15 p. 48 a-e)

Om betalningen omfattas av ett rörligt belopp ska en uppskattning göras över vilken ersättning företaget har rätt till i utbyte mot de tjänster eller varor som företaget överfört till kunden. Exempel på ett rörligt ersättningsbelopp är enligt IFRS 15 p. 51 "...om antingen en produkt såldes med returrätt eller ett fast belopp utlovas som en prestationsbonus vid uppnåendet av en specificerad milstolpe". Ett ersättningsbelopp kan även vara rörligt till följd av rabatter, krediter eller möjliga framtida händelser så som returer (Jones & Pagach 2013, s. 32; Smith, Brännström & Jansson 2015, s. 145; IFRS 15 p. 51). Utöver de villkor som följer av avtalet med kund kan en ersättning vara rörlig om kunden har en välgrundad förväntan till följd av företagets affärspraxis, riktlinjer eller uttalanden att det kommer acceptera ett lägre belopp än vad som angivits i avtalet. Det kan även betraktas som rörligt om företagets avsikt tyder på, grundat på övriga fakta och omständigheter, att kunden kommer erbjudas en reduktion av priset (IFRS 15 p. 52).

Smith, Brännström och Jansson (2015, s. 145) menar att fastställande av transaktionspriset vid en fast ersättning är relativt enkelt, men att det finns andra faktorer som kan försvåra processen. Det kan uppstå svårigheter om det finns en rörlig del i summan. Företaget behöver vid en sådan situation göra en uppskattning av den rörliga delen med en metod som konsekvent ska användas över hela avtalet (IFRS 15 p. 54). Det kan antingen vara det förväntade värdet som motsvarar sannolikhetsbedömda belopp i ett intervall av möjliga ersättningsbelopp eller det enskilt mest sannolika utfallet av avtalet (IFRS 15 p. 53).

Om betalning sker med icke-kontanta medel är huvudregeln att betalningen ska värderas till verkligt värde. Är en sådan värdering inte möjlig ska betalningen istället värderas till det transaktionspris som skulle varit vid en vanlig transaktion (IFRS 15 pp. 66–67).

3.5.4 Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

Nästa steg i femstegsmodellen är att allokera transaktionspriset till varje prestationsåtagande som motsvarar den ersättning som företaget kan förvänta sig i utbyte mot överföringen av varorna eller tjänsterna till kunden (IFRS 15 p. 73). Om avtalet enbart innefattar *ett* prestationsåtagande ska hela transaktionspriset appliceras på åtagandet. För avtal som innehåller *flera* prestationsåtaganden ska priset på respektive åtagande baseras på ett fristående försäljningspris vilket IFRS 15 p. 77 beskriver som "...det observerbara priset för en vara eller tjänst när företaget säljer varan eller tjänsten separat under liknande omständigheter och till liknande kunder".

Standarden redogör för tre metoder som kan användas separat eller kombineras för beräkning av det fristående försäljningspriset. *Metoden med anpassad marknadsbedömning* beräknar det fristående försäljningspriset genom att försöka uppskatta det pris som en köpare på aktuell marknad skulle vara beredd att betala för varan eller tjänsten. *Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal* adderar förväntade kostnader för prestationsåtagandet med önskad vinstmarginal. Den tredje metoden, *residualmetoden*, tar det totala transaktionspriset minus summan av det observerbara fristående försäljningspriset för andra varor eller tjänster i avtalet för att få fram det kvarvarande fristående försäljningspriset för aktuellt prestationsåtagande. Residualmetoden får enbart användas om försäljningspriset är mycket varierande till följd av att samma vara eller tjänst säljs till olika pris till olika kunder eller om försäljningspriset är osäkert på grund av att en vara eller tjänst inte sålts separat tidigare (IFRS 15 pp. 79 a-c – 80).

Förutom allokering av transaktionspriset ska även eventuella rabatter och rörlig ersättning fördelas. En rabatt kan fördelas proportionerligt eller till specifika prestationsåtaganden. Om företaget kan bevisa att en vara eller tjänst regelbundet säljs fristående utanför avtalet med samma rabatt som är hänförlig till avtalet kan rabatten fördelas till just det eller de prestationsåtagandena (IFRS 15 pp. 81–82). Om en rabatt enbart allokeras till *ett* eller *flera* prestationsåtaganden ska denna fördelas före användning av residualmetoden (IFRS 15 p. 83).

Rörlig ersättning kan, liksom fördelning av eventuell rabatt, fördelas över hela eller en viss del av avtalet. För att den rörliga ersättningen ska kunna fördelas till viss del ska samtliga villkor i IFRS 15 p. 85 uppfyllas.

3.5.5 Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden

Femstegsmodellens avslutande steg är att uppfylla företagets prestationsåtaganden vilket sker när företaget överför en utlovad vara eller tjänst till kund samtidigt som denne får *kontroll* över tillgången (IFRS 15 p. 31). IFRS 15 p. 33 definierar kontroll som en förmåga att kunna styra sin egen användning av tillgången och dess återstående fördelar samtidigt som man har möjlighet att hindra andras användning av tillgången samt dess tillhörande fördelar. Vad som beskrivs som fördelar är de potentiella kassaflöden som företaget kan erhålla direkt eller indirekt genom att exempelvis:

- a) använda tillgången för att producera varor eller tillhandahålla tjänster (inklusive offentliga tjänster),
- b) använda tillgången i syfte att öka andra tillgångars värde,
- c) använda tillgången för att reglera skulder eller minska utgifter,
- d) sälja eller byta tillgången,
- e) pantsätta tillgången som säkerhet för ett lån, och
- f) inneha tillgången.

(IFRS 15 p. 33 a-f)

Uppfyllelse av ett prestationsåtagande kan ske *över tid* eller *vid viss tidpunkt* vilket är avgörande för intäcksredovisningen. För att ett prestationsåtagande ska klassificeras som uppfyllt över tid gäller att något av följande kriterier är uppfyllda: kund erhåller och förbrukar de fördelar som tillhandahållits, företagets prestation förbättrar eller skapar en tillgång eller företagets prestation skapar inte en tillgång med en alternativ användning (IFRS 15 p. 35 a-c). Alternativ användning föreligger när tillgången kan användas på ett annat sätt av kunden genom exempelvis försäljning av tillgången (Anjou 2014, s. 5).

Recognition av intäkter för prestationsåtaganden som uppfylls över tid ska beräknas genom att mäta förloppet mot ett uppfyllande av prestationsåtagandet (IFRS 15 p. 39). För att mäta förloppet vid prestationsåtagande som uppfylls över tid kan företaget använda sig av produktionsmetoder eller inputmetoder (IFRS 15 p. 41, B14). Vid produktionsmetoder sker recognition av intäkter "...på basis av direkta mätningar av värdet för kunden av de varor eller tjänster som överförts till dato i förhållande till återstående varor eller tjänster som utlovats enligt avtalet". Det finns med andra ord flera produktionsmetoder som kan spegla förloppet varpå företagets uppgift är att bedöma vilken metod som ger mest korrekt återgivna resultat av företagets uppfyllande av prestationsåtagandet (IFRS 15 B15). Inputmetoderna gör recognition av intäkter baserat på de insatser som företaget har använt för att uppfylla ett prestationsåtagande i förhållande till totalt förväntade insatser för att ett prestationsåtagande ska bli uppfyllt (IFRS 15 B18). Om ett prestationsåtagande inte uppfylls över tid enligt IFRS 15 pp. 35–37 uppfyller företaget ett prestationsåtagande vid viss tidpunkt och recognition av intäkter ska ske direkt när prestationsåtagandet är uppfyllt (IFRS 15 p. 38).

3.6 Bokföringsnämnden

Bokföringsnämnden (BFN) är en statlig myndighet som lyder under Förordning (SFS 2017:153) om instruktion för Bokföringsnämnden (FIB). Myndigheten ska bestå av högst elva ledamöter vilka tillsammans utgör en nämnd (6–7 §§ FIB). BFN ska enligt 2 § FIB ansvara för att utveckla och främja god redovisningssed vilket de upprätthåller genom att ge ut *allmänna råd* och *vägledande uttalanden* i redovisningsfrågor. Allmänna råd syftar till att

förklara hur bestämmelser i Bokföringslagen (BFL) och ÅRL ska tillämpas. Uttalandena ska ge användaren en helhetsbild över ett visst sakområde med hjälp av allmänna råd, relevant lagregel, frågeställning och BFN:s bedömning. Vägledningarna innehåller lagregler med tillhörande kommentarer samt BFN:s allmänna råd (BFN 2016). Exempel på vägledningar som BFN har utvecklat är K-regelverken K1, K2, K3 och K4, där K står för *Kategori* och syftar till den kategori av företag som ska följa regelverket. Respektive regelverk redogör för hur företaget ska upprätta finansiella rapporter (BFN 2017b).

Vidare ska BFN enligt 4 § FIB "...verka för att regelverket på redovisningsområdet är enkelt och anpassat för dem som upprättar och använder redovisningen" och enligt 5 § FIB "...följa utvecklingen inom redovisningsområdet och särskilt beakta nya nationella och internationella förhållanden som har eller kan få betydelse för utvecklingen av god redovisningssed".

3.7 Årsredovisning och koncernredovisning enligt K3

Årsredovisning och koncernredovisning (K3) är ett regelverk som har tagits fram inom ramen för ÅRL. Kapitelindelningen följer huvudsakligen IFRS for SMEs som tillämpar *IAS 11 Entreprenadavtal* och *IAS 18 Intäkter* för intäktsredovisning (IFRS Foundation 2015, s. 242). K3 är dock ett eget, principbaserat regelverk som ska tillämpas i sin helhet. Vid upprättande av årsredovisning och koncernredovisning är K3 dessutom huvudregelverket (BFNAR 2012:1, s. 10). K3 ska tillämpas av alla företag som tillämpar ÅRL när en finansiell rapport upprättas med undantag av IFRS-företag och företag som har valt att tillämpa RFR 2 eller Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag (BFNAR 2012:1 p. 1.3). Regelverket är således användbart för samtliga aktiebolag, men är tvingande för större företag och valbart för företag som ingår i en IFRS-koncern. Enligt ÅRL följer definitionen av ett större företag:

- företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller
- företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:
 - a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,
 - b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
 - c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

(ÅRL 1 kap. 3 § p. 4)

3.8 Intäktsredovisning enligt K3

Vid tillämpning av K3 definieras en intäkt som ett inflöde av ekonomiska fördelar som ett företag erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning. Intäkten ska värderas till verkligt värde av det som mottagits eller kommer att mottas (BFNAR 2012:1 pp. 23.2–23.3) och kan ske genom inbetalningar, ökning av tillgångars värde eller genom minskning av skulders värde som ökar eget kapital (BFNAR 2012:1 p. 2.16).

Ett företag ska enligt K3 värdera en intäkt till det verkliga värdet av det som kommer att erhållas eller har erhållits med undantag för byte av varor. Avdrag ska göras för mängdrabatter, handelsrabatter och andra liknande prisavdrag (BFNAR 2012:1 p. 23.3). Varje transaktion ska redovisas separat med undantag för de fall det är nödvändigt att redovisa transaktionen i delar för att på ett korrekt sätt återge den ekonomiska innebörden. Delarna och beloppen måste dock i detta fall kunna identifieras var för sig. Flera transaktioner kan redovisas tillsammans när de hör ihop som en affärshändelse och den ekonomiska innebörden inte annars kan förstås (BFNAR 2012:1 p. 23.7). K3 omfattar intäkter från transaktioner av följande typer: försäljning av varor, utförande av tjänsteuppdrag och entreprenadavtal samt ränta, royalty och utdelning som uppkommit genom annan användning av företagets tillgångar (BFNAR 2012:1 p. 23.1).

3.8.1 Försäljning av varor

En intäkt från en försäljning av varor redovisas när följande kriterier är uppfyllda:

- a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
 - b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
 - c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.
- (BFNAR 2012:5)

(BFNAR 2012:1 p. 23.8)

Utöver ovanstående kriterier får recognition av en intäkt endast ske om de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget och om inkomsten på ett tillförlitligt sätt kan beräknas. Det blir en bedömningsfråga gällande *när* väsentliga risker och fördelar som förknippas med ägandet har överförts. För att göra bedömningen krävs en granskning av transaktionens genomförande och de omständigheter som föreligger. Enligt BFNAR 2012:1 p. 23.8 sammanfaller överföringen i de flesta fall dock med att "...den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen".

3.8.2 Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

Vid tjänsteuppdrag och entreprenadavtal kan parterna förhandla fram ett avtal där uppdraget sker till ett *fast pris* eller på *löpande räkning*. Om avtalet innebär ett uppdrag på löpande räkning ska recognition av intäkt ske löpande allt eftersom arbetet utförs och material förbrukas eller levereras. Det innebär att tidpunkten för intäktsredovisning inte är styrt av faktureringspunkten (BFNAR 2012:1 p. 23.17). Vid uppdrag till fast pris ska inkomsten och utgifterna som hänförs till uppdraget redovisas som en intäkt och kostnad baserat på *färdigställandegraden* på balansdagen (BFNAR 2012:1 p. 23.18). Färdigställandegraden för ett uppdrag ska beräknas baserat på den metod som på det mest tillförlitliga sättet mäter det utförda arbetet. Beroende på vilket uppdrag som görs kan metoderna innefatta olika bedömningar. Det kan röra sig om förhållandet mellan de nedlagda uppdragsutgifterna för utfört arbete vid balansdagen och de totala uppdragsutgifter som beräknats, utfört arbete som grundas på utförda undersökningar eller den fysiska färdigställandegraden för uppdraget (BFNAR 2012:1 p. 23.22).

Färdigställandemetoden ska tillämpas på varje enskilt uppdrag (BFNAR 2012:1 p. 23.33). Om ett avtal innefattar flera uppdrag ska varje uppdrag behandlas som enskilt om det har gjorts separata anbud för varje enskilt uppdrag, om uppdragen innefattat skilda förhandlingar samt om utgifterna och inkomsten kan fastställas för respektive uppdrag (BFNAR 2012:1 p. 23.34). Vid tillämpning av färdigställandegraden ska dock flera avtal ses som ett enda uppdrag om avtalen är ett resultat av en förhandling där avtalen ses som en helhet, om avtalen har ett nära samband med varandra samt om uppdragen utförs samtidigt eller som följd (BFNAR 2012:1 p. 23.35). Förskotts- eller delbetalningar från beställaren motsvarar sällan det arbete som utförts vid varje tidpunkt för betalning och kan normalt inte ligga till grund för att fastställa färdigställandegraden på uppdraget (BFNAR 2012:1 p. 23.22).

Det ekonomiska utfallet av uppdraget måste kunna beräknas på ett *tillförlitligt* sätt. För att det ekonomiska utfallet ska kunna beräknas tillförlitligt krävs att inkomsten från uppdraget kan mätas tillförlitligt. Vidare krävs även att det är sannolikt att företaget kommer att erhålla de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen. Slutligen ska de utgifter som uppkommit ur uppdraget samt de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kunna mätas på ett tillförlitligt sätt (BFNAR 2012:1 p. 23.18).

3.9 Principbaserade regelverk

Ett regelverk som är *principbaserat* innebär att de redovisningsregler som finns grundar sig i vissa principer och därmed inte i detalj beskriver hur en händelse ska redovisas. Händelsen redovisas istället utifrån de principer som reglerna ger uttryck för (Toppe Shortridge & Myring 2004, s. 34). Alexander och Jermakowicz (2006, s. 134) förklarar vidare att ett principbaserat regelverk syftar till att tala om hur man bestämmer vad som behöver göras i den finansiella rapporteringen, snarare än att ge information om hur man precis ska gå tillväga. En tillämpning av ett principbaserat regelverk kan resultera i en mer meningsfull ekonomisk rapportering, menar forskarna Agoglia, Doupnik och Tsakumis (2011, s. 765).

RFR 2 följer IFRS vilket är ett principbaserat regelverk (Mintz 2011, s. 69). Även K3 är i grunden principbaserat. Vissa regler kan dock avvika från principerna genom exempelvis bestämmelser i ÅRL (BFNAR 2012:1, s. 10).

3.10 Balans- och resultaträkningsansats

Inom redovisningen finns två konkurrerande redovisningsparadigm, *balansräkningsansatsen* och *resultaträkningsansatsen*. Grundläggande för förståelse av ansatserna är förståelse för balans- och resultaträkningen. Wüstemann och Kierzek (2005, s. 76) förklarar balansräkningen som den del vilken ska ge information om företagets finansiella ställning och resultaträkningen som den del som visar företagets prestation. Balansräkningsansats som utgångspunkt kontra en resultaträkningsansats skulle därmed i vissa fall kunna leda till att redovisningen sker på olika sätt (Wüstemann & Kierzek 2005, s. 76).

IFRS 15, vilket RFR 2 tillämpar vid intäktsredovisning, bygger på balansräkningsansatsen vars primära mål är att tillgångar och skulder värderas korrekt i den finansiella rapporteringen. Fastställandet av resultaträkningen grundar sig i beräkningar som sker i balansräkningen. Enligt balansräkningsansatsen motsvarar intäkterna förändringen i nettotillgångar över perioden, justerat för bidrag från aktieägare och utdelningar (Dichev

2008, s. 454). Recognition av en intäkt sker således i samband med att en fordran uppstår och redovisas (Wagenhofer 2014, s. 362). Detta kan likställas med IASBs föreställningsram för utformning av finansiella rapporter och dess definition av intäkter som uppkommer samtidigt som en värdeökning eller värdeminskning på en tillgång eller skuld redovisas (IASB 2001 p. 92). Ett exempel på balansräkningsansatsen uppstår vid kontrakt med kund. Om företaget överfört de varor eller tjänster som ingår i kontraktet, men inte fått betalt ännu ska en kontraktstillgång redovisas i balansräkningen. Om betalning å andra sidan mottagits innan företaget överfört varorna eller tjänsterna ska istället en skuld redovisas i balansräkningen (Holtzmann 2011, s. 91).

K3 följer en resultaträkningsansats vid intäktsredovisning. Enligt denna princip sker recognition av intäkter först när dessa har intjänats och realiserats, alternativt är realiserbara. Grundprincipen är att vinstcykeln måste vara definitivt fastställd och säker för att recognition av intäkter ska kunna ske (Riahi-Belkaoui 2004, s. 219; Wagenhofer 2014, s. 362). Vad som menas med att en intäkt är intjänad exemplifierar Wagenhofer (2014, s. 362) som när företaget huvudsakligen har fullgjort de åtaganden som krävs för att vara berättigad ersättning. Vidare förklaras att en intäkt räknas som realiserbar är när varan eller tjänsten blir utbytt mot kontanter. Realiserbara intäkter är relaterade tillgångar som lätt kan omvandlas till en ersättning som är bekant (Wagenhofer 2014, s. 362). Vid bedömningen om intäkten uppfyller dessa kriterier tas hänsyn till produktion och leverans, beroende på om ett avtal med kund existerar (Wagenhofer 2014, s. 362). Matchningsprincipen har en central roll i resultaträkningsansatsen och innebär att recognition av periodens kostnader ska ske samtidigt som de tillhörande intäkterna. Detta sker i en tvåstegsprocess där kostnaderna inledningsvis kapitaliseras som tillgångar. Därefter skrivs varje tillgång av som kostnad för att redovisa tillgångens andel (Riahi-Belkaoui 2004, s. 221).

3.11 Recognition

Intäkter är vanligtvis den mest återkommande bokföringsposten i företags finansiella rapportering. Samtidigt anses recognition av intäkter vara det svåraste området att hantera på grund av dess komplexitet (Schipper, Schrand, Shevlin & Wilks 2009, s. 57).

Recognition av intäkter består huvudsakligen av två sammanhängande beslut. Det första är *när* recognition av intäkter *ska ske* eller när recognition av intäkter *ska börja*. Det andra beslutet rör recognition av *mängden* intäkter. Besluten har sin grund i en kritisk händelse och vid recognition ges informationen att den kritiska händelsen har inträffat. Tidpunkten för redovisningen spelar stor roll. En tidig recognition av intäkter kan indikera en hög grad av osäkerhet eftersom många risker ännu inte övergått. Senare recognition leder till intäkter som är säkra, men är som är mindre aktuella (Wagenhofer 2014, s. 359).

Enligt K3 får recognition av en intäkt endast ske om de ekonomiska fördelar som förknippas med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget och att inkomsten på ett tillförlitligt sätt kan beräknas (BFNAR 2012:1 p. 2.18). Begreppet *sannolikt* riktas på osäkerheten som är direkt kopplad till utflödet och inflödet av framtida ekonomiska fördelar förknippade med posten. Intäkten tas upp i resultaträkningen om de framtida ekonomiska fördelarna genom en ökning av tillgångsvärdet eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt (BFNAR 2012:1 p. 2.19).

Contract based revenue recognition används vid tillämpning av IFRS 15 och är ett nytt sätt att se på när och hur intäkter ska tas upp i den finansiella rapporteringen. Den nya formen av recognition behandlar tillgångar och skulder som utgångspunkter i den finansiella rapporteringen. Därefter definieras intäkterna genom förändringar i tillgångarna och skulderna (Holtzmann 2011, s. 88). Ett företag ska erkänna intäkter som är kopplat till ett prestationsåtagande och dess tillhörande transaktionspris. Ett prestationsåtagande anses fullbordat när *kontrollen* över varan eller tjänsten övergått till köparen. Det finns ett par indikatorer som visar när kontrollen har övergått till köparen. Exempelvis kan det röra sig om att kunden har en förbehållslös betalningsskyldighet, äganderätten har övergått till köparen, köparen har varan eller tjänsten i fysisk besittning eller att varan eller tjänsten är specifikt anpassad till kunden (Holtzmann 2011, s. 90).

3.12 God redovisningssed och beskattning

3.12.2 God redovisningssed

År 1976 infördes begreppet *god redovisningssed* i dåvarande versionen av Bokföringslagen (SFS 1976:125). Dess ursprungliga innebörd representerades av uttrycket ”faktiskt förekommande praxis hos en kvalitativt representativ krets bokföringsskyldiga” (Justitiedepartementet 1975). Idag är det BFN som har ansvar för att utveckla god redovisningssed (8 kap. 1 § BFL) och av både 4 kap. 2 § BFL och 2 kap. 2 § ÅRL framgår det att redovisning ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. BFN beskriver själva innehållet i god redovisningssed som ”allmänna råd respektive rekommendationer från normgivande organ”. Vidare redogör de för att innehållet i god redovisningssed är ”de svar man får om man tolkar de mer konkreta bestämmelserna i redovisningslagarna med normala, juridiska tolkningsmetoder” samt ”en etablerad företagspraxis som är förenlig med lag och normgivning och som håller en god kvalitet” (BFN 2017c). Begreppet kan således enligt BFNs beskrivning innebära olika tolkningar beroende på ett företags storlek eller kategori. Johansson (2010, s. 95) hävdar i sin tur att god redovisningssed utgörs av de rekommendationer vilka Rådet gett ut, allmänna råd och föreskrifter från Finansinspektionen samt de allmänna råd som BFN gett ut gällande frågor som inte finns i IFRS.

3.12.1 Beskattning

Den svenska skattelagstiftningen härrör från år 1928 och var ursprungligen formulerad att den taxerbara inkomsten skulle beräknas på bokföringsmässiga grunder (Artsberg 1996, s. 810). Den lagstiftning som är kopplad till redovisningen har sedan länge varit inriktad på att borgenärsintresset och statens skatteintresse ska tillgodoses (Smith, Brännström & Jansson 2015, s. 129). Recognition av intäkter har skett enligt den ursprungliga skattelagstiftningen i resultaträkningen när de intjänats, enligt god redovisningssed. Med tiden har vissa regler formulerats om, men grundprincipen kvarstår i relationen mellan redovisning och beskattning (Artsberg 1996, s. 810). Vidare har Sverige under de senaste åren i allt större utsträckning påverkats av den anglosaxiska traditionen vilken kännetecknas av att det inte finns samma koppling mellan redovisning och beskattning (Smith, Brännström & Jansson 2015, ss. 125, 131).

Den lag som gäller för beskattning i Sverige är Inkomstskattelagen (IL) (SFS 1999:1229). Vid resultatberäkning ska resultatet beräknas utifrån redovisningsmässiga grunder. Det innebär att inkomster och utgifter tas upp som intäkter och dras av som kostnader det beskattningsår de tillhör, i enlighet med god redovisningssed (14 kap. 2 § IL).

3.12.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Den övergripande principen vad gäller redovisning är att ge en rättvisande bild av företagets resultat och ställning som kan vara till användning för en bred krets av intressenter (Lönqvist 2012, s. 169). Genom att redovisa i enlighet med god redovisningssed kan de finansiella rapporterna tillämpas som underlag för beräkning av bolagsskatt (Hilling 2007, s. 61). Relationen mellan redovisning och skatt påverkar dels redovisningsprinciper och dels regelverken i sin helhet (Blake, Akerfeldt, Fortes & Gothorpe 1997, s. 90). Artsberg (1996, s. 807) menar att lagstiftningen framförallt påverkar redovisningspraxis om lagstiftningen kring redovisning inte ger tillräckligt detaljerade beskrivningar.

Det finns emellertid argument mot länken mellan redovisning och beskattning. I en studie utförd av Blake et al. (1997, ss. 89–90) framkommer det att internationella och börsnoterade företag påverkas negativt. De menar att det blir ett hinder för företag som vill tillämpa IAS eftersom det påverkar internationell harmonisering negativt och försvårar att uppnå önskad kvalitet. Även Artsberg (1996, s. 811) bekräftar att länken genererar problem i harmoniseringen av internationell utveckling. Forskaren påpekar dock att företag av mindre storlek påverkas på ett positivt sätt då relationen mellan redovisning och beskattning underlättar företagets redovisningssystem. Lönqvist (2012 s. 170) förklarar vidare att det vid ett sådant scenario skulle krävas två separata system för redovisningen varav den ena följer årsredovisningen och den andra beskattningen. Det underlättar således för både företag och revisorer att justeringar istället görs på deklarationen för de skattespecifika reglerna.

Regleringen av redovisningen har påverkan i beräkningen av den skattepliktiga inkomsten. Skattelagstiftningen påverkar i sin tur mätningen av redovisningsintäkter. Denna koppling har effekt på juridiska personer i de separata och individuella finansiella rapporterna, men det påverkar inte koncernredovisningen (Marton 2017, s. 208).

3.13 Utdelning

Utdelning tillhör en av de vanligaste ägarrelaterade transaktionerna i ett aktiebolag och innebär att bolaget för över likvida medel eller annan egendom till ägarna. En utdelning visar sig i balansräkningen genom att det egna kapitalet och likvida medel minskar (Smith, Brännström & Jansson 2015, s. 114). Vinstutdelning är en form av värdeöverföring från bolaget i enlighet med 17 kap. 1 § Aktiebolagslagen (SFS 2005:551) (ABL). En värdeöverföring får endast äga rum om det finns full täckning för det egna bundna kapitalet och ska grunda sig på balansräkningen som senast fastställts. Justeringar ska dock göras med hänsyn till ändringar som skett i det bundna kapitalet efter balansdagen. Även om detta krav är uppfyllt får en värdeöverföring endast ske om den anses försvarlig. Hänsyn ska tas till det egna kapitalets storlek, verksamhetens omfattning, art och risk samt företagets likviditet, konsolideringsbehov och ställning som helhet (17 kap. 3 § ABL).

Beslut om vinstutdelning fattas, enligt 18 kap. 1 § ABL, på bolagsstämman. Aktieägare kan ta beslut att dela ut ett belopp motsvarande årets resultat eftersom det i skattelagstiftningen ses som fritt eget kapital. Vid förluster tidigare år ska dock dessa kvittas före utdelning och mellanskillnaden är det belopp som därefter kan delas ut (Lönnqvist 2012, s. 147).

Rafique och Javaid (2017, s. 29) hävdar att utdelning normalt sett utbetalas av väletablerade och fullt utvecklade företag baserat på dess finansiella livscykel. Enligt livscykeln har yngre företag högre grad av investeringsmöjligheter samtidigt som dess finansiella resurser är få. Det innebär att dessa företag normalt sett delar ut mindre vinstmedel än vad de har kapacitet till. De företagen som är i ett äldre skede, å andra sidan, är mest lönsamma samtidigt som dess utvecklingsmöjligheter är knappa vilket leder till att mer utdelning utbetalas (Rafique & Javaid 2017, s. 30). Detta bekräftar i DeAngelo, DeAngelo och Stultz (2006, s. 228) studie som visar att sannolikheten för utdelning ökar i relation med kapitalstrukturen och mängden relativt intjänat kapital. Samtidigt förklaras att de företag som befinner sig i de tidigare stadierna på dess finansiella livscykel behåller alla medel internt när denna form av finansiering är mindre kostsam än extern finansiering (DeAngelo, DeAngelo & Stultz 2006, s. 250).

I Bøhren, Josefsen och Steens (2012, s. 2863) studie framkommer det att företag som styrs av icke-ägarintressenter i högre grad utbetalar mer utdelning än företag som styrs av dess ägare. Anledningen sägs vara att utdelningarna används för att minska konflikter inom företagets intressentstruktur.

3.14 Nyckeltal

Soliditeten visar hur stor procentuell andel av företagets totala kapital som är finansierat med eget kapital vilket således indirekt även visar hur stor andel som är finansierat med skulder (Greve 2009, s. 87). Ur ett långivarperspektiv ses en hög soliditet som en trygghet då det innebär att företaget är mer motståndskraftigt vid stora förluster (Greve 2009, s. 88). Ett företag med hög soliditet bedöms därmed som en mer stabil låntagare än ett företag med låg soliditet vilket kan påverka lånemöjligheterna (BAS Nyckeltal 2016, s. 34). Samtidigt indikerar en hög soliditet att aktieägare avstår från möjlighet en till högre avkastning (Lönnqvist 2012, s. 244).

$$\text{Soliditet} = \frac{\text{Eget kapital}}{\text{Totalt kapital}}$$

Skuldsättningsgrad (S/E) är en alternativ metod av företagets soliditet där kvoten mellan företagets totala skulder och det egna kapitalet beräknas. Skuldsättningsgraden är således beroende av soliditeten och innebär att ju lägre soliditeten är desto högre kommer skuldsättningsgraden att vara (Lönnqvist 2012, s. 245). Ett företag med låg skuldsättningsgrad bedöms vara finansiellt starkt (BAS Nyckeltal 2016, s. 168).

$$S/E = \frac{\text{Totala skulder}}{\text{Eget kapital}}$$

Räntabilitet på totalt kapital (R_T) är ett mått som används för att mäta hur effektivt verksamheten bedrivs. Beräkningen undantar företagets finansiella kostnader vilket innebär att nyckeltalet är oberoende av hur verksamheten är finansierad (Greve 2009, s. 85; BAS Nyckeltal 2016, s. 24). Beroende på vilken bransch som företaget är verksam i är nyckeltalet mer eller mindre intressant. I branscher där man binder större mängder kapital, till exempel om man bedriver tillverkning eller handel, anses måttet vara mer lämpligt än för tjänsteproducerande företag. Detta eftersom nyckeltalet fokuserar på hur tillgångarna förvaltas (BAS Nyckeltal 2016, s. 24).

$$R_T = \frac{\text{Årets resultat efter finansiella intäkter}}{\text{Totalt kapital}}$$

Räntabilitet på eget kapital (R_E) visar vilken avkastning den egna kapitalinsatsen ger upphov till vilket brukar göra måttet intressant ur ett ägarperspektiv (Greve 2009, s. 85). Årets resultat visar avkastningen som ägarna får från årets verksamhet och kommer till uttryck som en procentuell avkastning i förhållande till det egna kapitalet. Det krävs att företaget ger så hög avkastning som möjligt ur ett ägarperspektiv eftersom det ska kompensera för den risk investeringen genererar (Lönqvist 2012, ss. 247, 249).

$$R_E = \frac{\text{Årets resultat efter finansiella poster}}{\text{Eget kapital}}$$

3.15 Positiv redovisningsteori

Den ekonomiska litteraturen har sedan 1970-talet ämnat utveckla en företagsteori som syftar till att förklara och förutsäga den organisatoriska strukturen i företagen (Watts & Zimmerman 1990, s. 133). Den moderna forskningen kring *positiv redovisning* började dock ännu tidigare, under 1960-talet, när empiriska finansieringsmetoder till den finansiella redovisningen introducerades. Watts och Zimmerman (1978, s. 112) har emellertid i sin forskning gjort ett försök till att utveckla en teori som specifikt berör företagets val av redovisningsmetoder. Denna teori har kommit till uttryck som *positiv redovisningsteori*.

Syftet med den positiva redovisningsteorin är att öka förståelsen för vad som driver företag till att välja en viss uppsättning av redovisningsmetoder, fördelning av resurser samt vilka effekter de olika metoderna har på olika individer. Vidare önskar man förklara och förutsäga varför olika grupper av individer vill förbruka resurser för att påverka valet av redovisningsmetoder (Watts & Zimmerman 1978, s. 112). Begreppet *positiv* används för att skilja forskningen från de normativa teorierna vars syfte är att tala om hur en viss företeelse *bör* vara. Istället riktas de positiva teorierna mot förklaring och förutsägelse (Watts & Zimmerman 1990, s. 148). I enlighet med teorin anses en del av den finansiella rapporteringen vara att få företagsledningen till att agera i aktieägarnas intressen (Watts & Zimmerman 1978, s. 113).

Positiv redovisningsteori kan användas för att identifiera de ekonomiska motiv som företagsledare motiveras av för att göra olika val och för att se hur redovisningen kommer till användning. Likväl kan teorin användas av myndigheter och andra normgivande organ för att förutsäga hur företag kommer att reagera vid förändringar och för att förutsäga den ekonomiska effekten av en förändring (Zmijewski & Hagerman 1981, s. 130). Vidare

fungerar den även som ett ramverk för att ge förklaring till hur redovisningen används samt för att förutsäga redovisningsval. Watts och Zimmerman hävdar att valen utgörs på individuell basis och effekterna av förändringen för att uppnå ett specifikt individuellt mål (Watts & Zimmerman 1990, s. 150). Det antas att alla individer strävar efter att maximera sin egen nytta och att valet av redovisningsmetoder styrs av egenintressen (Watts & Zimmerman 1978, s. 113).

Kontraktskostnader är en central del i positiv redovisningsteori. Det avser kostnader vilka Watts och Zimmerman (1990, s. 134) beskriver uppkommer ur tre situationer; marknadsransaktioner, interna transaktioner och transaktioner som sker i den politiska processen. Kontraktskostnaderna består i sin tur av agent-, informations-, omförhandlings- och konkurskostnader (Watts & Zimmerman 1990, s. 135). Agentkostnader uppkommer enligt Watts och Zimmerman (1979, s. 276) eftersom företagsledningen och ägarnas intressen inte alltid sammanfaller. Vidare är en del av agentkostnaderna den ersättning som företagsledaren mottar för sin position i företaget. För att minska agentkostnaderna upprättas kontrakt inom företaget vars syfte är att antingen öka aktieägarnas eller företagsledarens förmögenhet (Watts & Zimmerman 1978, s. 276).

Enligt positiv redovisningsteori upprättas den finansiella redovisningen med vissa objekt som grund vilka representerar ledningens motivation att välja särskilda redovisningsmetoder. De objekt som positiv redovisningsteori berör är bonuskontrakt, skuldkontrakt och politisk uppmärksamhet. Utifrån dessa har tre hypoteser formulerats vilka är *Bonusplanhypotesen*, *Skuldhypotesen* och *Politisk-kostnadshypotesen* (Riahi-Belkaoui 2004, s. 447).

Bonusplanhypotesen berör de bonuskontrakt som företagsledare blir belönade med på ett sätt som är kopplat till företagets vinst, försäljning eller avkastning. Bonuskontraktens syfte är att utgöra ett verktyg för att motivera företagsledarnas intresse för företagets kapital (Deegan & Unerman 2015, ss. 277–278). Watts och Zimmerman (1978, s. 116) hävdar att företagsledningens bonuskontrakt påverkas av förändringar i redovisningsstandarder vilka ökar företagets rapporterade vinst. Forskarna hävdar dock att detta samtidigt kan påverka kassaflödet i negativ bemärkelse och därmed också aktiepriset som är direkt kopplat till kassaflödet (Watts & Zimmerman 1978, s. 116). Vidare förklaras att en justering i företagets redovisningssiffror kommer göras fram till den nivån att kostnaderna är motsvarande fördelarna. Bonusplaner ger inte heller alltid företagsledare motiv att höja resultatet. Istället kan en reducering av resultatet göras i de fall då det redovisade resultatet understiger den miniminivå som krävs för att få utbetald bonus. Detta görs eftersom vinster och bonusar förväntas utbetalas kommande år istället (Watts & Zimmerman 1990, s. 139).

Skuldhypotesen ämnar förutsäga att ju högre ett företags skuldsättningsgrad är desto större är sannolikheten att företagsledare väljer en redovisningsmetod som ökar det redovisade resultatet. Skuldsättningsgraden är nära kopplat till lånekontrakt och motsvarar total skuld i förhållande till totala tillgångar (Watts & Zimmerman 1990, s. 139; Zmijewski & Hagerman 1981, s. 137). Hypotesen bekräftas i Zmijewski och Hagermans (1981, s. 143) studie som visar att företag med en hög skuldsättningsgrad är mer benägna att tillämpa redovisningsmetoder som ökar nettoresultatet.

Den tredje hypotesen, Politisk-kostnadshypotesen, förutsäger att företag av större storlek är mer angelägna att välja redovisningsmetoder som sänker det redovisade resultatet. Watts och Zimmerman (1990, ss. 139–140) hävdar att anledningen sägs vara att man förutsäger att de större företagen i samhället har en stor politisk uppmärksamhet kring sig.

Det finns emellertid kritik riktat mot positiv redovisningsteori. Bland annat hävdas att förändringar i redovisningsmetoder kan vara på grund av ändringar i företagets investeringsmöjligheter eller på grund av yttre omständigheter. Förändringar i redovisningsmetoder kan därav förklaras av både effektiva orsaker och opportunist hos företagsledare (Watts & Zimmerman 1990, s. 146). I Zmijewski och Hagermans (1981, s. 140) studie visar även resultatet att individuella beslut inom företaget angående förändringar av redovisningsmetoder är en del av företagets helhetsstrategi, snarare än ett eget beslut taget av företagsledaren.

3.16 Intressentteorin

Robert Edward Freeman utformade sin intressentteori för mer än 30 år sedan (Freeman et al. 2010). Intressentteorin är i grunden en teori som behandlar hur företag ska fungera på bästa sätt (Freeman et al. 2010, s. 9). Freeman (2010, s. 7) beskriver *företag* som en uppsättning av relationer mellan olika grupper som tillsammans ska samverka och skapa värde. Företagets relationer innefattar bland annat kunder, leverantörer, anställda, finansiärer, samhället och ledning, och genom att förstå hur dessa relationer fungerar skapar man sig också en förståelse för företaget. Den part som har ansvar för att forma och hantera dessa relationer är enligt Freeman (2010, s. 7) ledningen.

Teorin bygger på två frågor vilka utmynnar i teorins fokusområde. Frågorna är tänkta att uppmuntra ledningen till att utveckla relationer med dess intressenter och inspirera till att skapa en miljö där alla gör sitt bästa för att leverera det värde som företaget utlovar. När företag anammar intressentteorin och kopplar an till värde och relationer drivs företaget framåt och ett ekonomiskt värde kan genereras (Freeman, Wicks & Parmar 2004, s. 364).

I intressentteorin är förståelsen för begreppet *intressent* grundläggande. Begreppet refererar till en rad olika individer som på olika sätt och i olika grad påverkar ett företags existens. Vanligtvis räknas aktieägare, anställda, långivare, leverantörer och allmänheten till ett företags intressenter (Freeman & Reed 1983, s. 89). Friedman och Miles (2006, ss. 4–8) listar 55 olika definitioner av begreppet intressent vilket speglar dess komplexa innebörd. Stanford Research Institutes definition har fått äran att räknas som den första och lyder som följande: ”Those groups without whose support the organization would cease to exist”. Freemans definition från år 1984 redogör för att intressenten är någon eller några som ”Can affect or is affected by the achievements of the organization’s objectives” vilket enligt listan är en populär definition som har adopterats av flertal forskare. Friedman och Miles (2006 s. 8) beskriver Freemans definition som en mer balanserad och bredare förklaring av intressenten än Stanford Research Institute och menar att den ger utrymme för att det kan finnas individer eller grupper som, i motsats till företagets syn på dem, ser sig själva som intressenter.

Sedan år 1984, då Freeman publicerade sin intressentteori, har teorin fortsatt att utvecklas. Anledningarna är många och Freeman et al. (2010, ss. 4–5) beskriver bland annat den förändrade synen på företagets relation till sina intressenter som en anledning. Tidigare ansågs företag vara ägarnas egendom vilket innebar begränsade skyldigheter för de effekter som företaget kunde ha på sina andra intressenter. Under 2000-talet har det skett stora förändringar inom företagsvärlden. Det finns bland annat en ökad medvetenhet kring företagets påverkan på samhället och andra intressenter än ägarna tillåts nu ta allt mer plats (Freeman et al. 2010 s. 3).

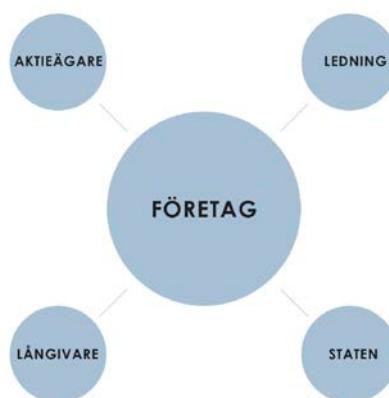
3.17 Modifierad intressentmodell

Eftersom studiens analys kommer att ske ur ett intressentperspektiv är det av stor vikt att klargöra för vad studien syftar på när begreppet *intressent* berörs. Begreppets komplexitet har identifierats i avsnitt 3.13 och förklaras av den mängd olika definitioner som olika forskare redogör för. Vem eller vilka som företaget betraktar som dess intressent eller intressenter kan således bero på vilken definition de anammar och kan därmed skilja sig åt. Vi har därför valt att utforma en egen modifierad intressentmodell presenterar de intressenter som uppsatsens empiri, analys och slutsats berör.

För att utforma vår modifierade intressentmodell har vi valt att utgå från, och inspireras av, Freemans egen definition av begreppet intressent samt de tre hypoteser i den positiva redovisningsteorin som presenteras i avsnitt 3.12. Freemans definition beskriver intressenter som några som kan påverka eller påverkas av resultaten av organisationens mål (Friedman & Miles 2006, s. 5). En av de intressentgrupper som kan påverkas av organisationens mål, och som ofta beskrivs som en av företagets primära intressenter, är *aktieägarna* (Clarkson 1995, s. 106). Vi har därmed valt att inkludera aktieägarna som en av fyra intressenter i vår modifierade intressentmodell.

Ur positiv redovisningsteori har vi identifierat en intressentgrupp för respektive hypotes. I Bonusplanhypotesen identifierar vi *företagsledningen*, vilken enligt avsnitt 3.12 väljer redovisningsstandard med hänsyn till den som har bäst potential att leda till en bonus. Skuldhypotesen är enligt avsnitt 3.12 kopplat till lånekontrakt och skuldsättningsgrad. Hypotesen menar att företagsledaren kommer att välja en redovisningsmetod som leder till minskad skuldsättningsgrad för att visa långivarna en mer solid verksamhet. Ur denna hypotes identifierar vi således *långivare* som intressent. Den tredje hypotesen som presenteras i avsnitt 3.12 är Politisk-kostnadshypotesen och i den har vi identifierat *staten* som intressent. Hypotesen belyser den uppmärksamhet som höga resultat kan ge upphov till vilket således kan ge förväntningar om att företaget agerar på ett visst sätt. Höga resultat innebär även högre skatt och hypotesen menar att företagsledaren därmed väljer en redovisningsstandard vilken förväntas sänka resultatet.

Utifrån ovan nämnda och identifierade intressenter har vi skapat en modifierad intressentmodell vilken kommer att användas som ett verktyg i vår analys. Modellen avser att tydliggöra vilka intressenter som beaktas och hur dessa påverkas av tillämpning av RFR 2 respektive K3.



Figur 1: Modifierad intressentmodell

4 Empiri och analys

4.1 Inledning

I detta kapitel kommer tre olika typfall att presenteras vilka berör entreprenadavtal, tjänsteuppdrag och försäljning av varor. Kapitlet syftar till att åskådliggöra de skillnader som uppstår i intäktsredovisningen mellan tillämpning av regelverken RFR 2 och K3. Varje typfall avslutas med en analys över de skillnader som uppkommit med hänsyn till nyckeltal, inkomstskatt, utdelning och den modifierade intressentmodellen. I typfallen bortses försiktighetsprincipen. Varje typfall baseras på en skattesats om 25 procent och företagen önskar möjlighet till utdelning om 20 procent.

4.2 Typfall 1

Byggnad AB har ingått ett avtal med Kund AB som omfattar ombyggnation av befintlig företagsbyggnad samt uppförande av säkerhetsklassat staket runt fastigheten. Det avtalade priset uppgår till 19 miljoner kronor för både ombyggnationen och staketet vilket inkluderar en rabatt om 5 procent. Efter en kreditupplysning kan Byggnad AB konstatera att Kund AB är kreditvärdig och med största sannolikhet kommer att kunna betala för uppdraget.

Byggnad AB bedömer att kostnaderna för ombyggnationen högst troligt kommer uppgå till totalt 10 miljoner kronor och för arbetet har företaget ett vinstpålägg om 60 procent. Uppförandet av staketet bedöms uppgå till 2 miljoner kronor i kostnader och för arbetet har företaget ett vinstpålägg om 100 procent. Eftersom Byggnad AB har stor erfarenhet av denna typ av entreprenadavtal anser företaget att det kan fastställa utgifterna för respektive år på ett tillförlitligt sätt.

Den totala tiden för att färdigställa uppdraget förväntas bli två år. Ombyggnationen påbörjas år 1 och beräknas att färdigställas år 2. Uppförandet av staketet ska påbörjas och beräknas färdigställas under år 2. Direkt efter godkänd slutbesiktning år 2 lämnar företaget uppdraget. Under entreprenadtiden står Byggnad AB enligt avtalet för risker som uppstår till följd av skador vid olycksfall. En betalningsplan har satts upp enligt avtalet där Kund AB ska betala 4 miljoner kronor under år 1 och resterande 15 miljoner kronor år 2. I enlighet med de uppsatta betalningsvillkoren har Byggnad AB rätt att kräva betalning för nedlagt arbete om betalningsplanen inte följs eller om avtalet sägs upp.

Byggnad AB uppvisar följande balansräkning vid ingåendet av balansräkningen år 1 (se tabell 1):

Tabell 1: Ingående balansräkning Byggnad AB

Balansräkning 1/1 år 1 (kr)			
Tillgångar	11 000 000	Skulder	8 500 000
		Eget kapital	2 500 000
Totalt	11 000 000	Totalt	11 000 000

4.2.1 Intäktsredovisning enligt IFRS 15

Steg 1 Identifiera avtalet

Ett avtal föreligger enligt IFRS 15 p. 9 a-e mellan Byggnad AB och Kund AB eftersom båda parter har godkänt de underliggande avtalsvillkoren. Sannolikheten att Byggnad AB kommer att erhålla ersättning efter utfört arbete anses sannolikt efter utförd kreditupplysning på kund. I enlighet med identifieringen av avtalet ska Byggnad AB redovisa avtalet och första steget i femstegsmodellen är därmed uppfyllt.

Steg 2 Identifiering av prestationsåtaganden

I avtalet mellan Byggnad AB och Kund AB har två tjänster utlovats, ombyggnation samt uppförande av staket. Ombyggnationen kan inte separeras i enstaka prestationsåtaganden utan ska ses som en helhet och *ett* prestationsåtagande. Uppförandet av det säkerhetsklassade staketet runt byggnaden ses som ett *andra* prestationsåtagande. Tjänsterna ska vara distinkta vilket de i nämnda fall anses vara eftersom Kund AB kan dra nytta av staketet separat, tillsammans med andra resurser eller liknande. Även ombyggnationen kan betraktas på samma sätt. Prestationsåtagandena är därmed identifierade i enlighet med IFRS 15 p. 22 a och p. 27 a-b.

Steg 3 Fastställande av transaktionspriset

Transaktionspriset utgör den ersättning som Byggnad AB är berättigad genom avtalet. Det kan bestå av fast eller rörlig ersättning, alternativt en kombination av båda (IFRS 15 p. 47). Någon rörlig ersättning föreligger inte till följd av returerna, prestationsbonusar eller liknande (IFRS 15 pp. 51–52). Vidare har Byggnad AB till följd av kreditupplysningen gjort bedömningen att Kund AB sannolikt kommer att fullfölja avtalet. Det innebär att hela den avtalade summan ska ingå i transaktionspriset (IFRS 15 p. 49). Därmed utgörs ersättningen i avtalet av ett fast transaktionspris om 19 miljoner kronor för både ombyggnationen och uppförandet av det säkerhetsklassade staketet.

Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

Det totala transaktionspriset uppgår till 19 miljoner kronor och ska fördelas över de två identifierade prestationsåtagandena i avtalet. Fördelningen baseras på respektive vara eller tjänsts fristående försäljningspris. Byggnad AB använder sig av *Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal* enligt IFRS 15 p. 79 b för sina beräkningar. För ombyggnationen blir det fristående försäljningspriset 16 miljoner kronor vilket baseras på 10 miljoner kronor i förväntade kostnader plus en vinstmarginal på 60 procent. Staketets fristående försäljningspris blir 4 miljoner kronor och har baserats på 2 miljoner kronor i förväntade kostnader plus en vinstmarginal på 100 procent.

Eftersom Byggnad AB lämnat rabatt på det oberoende försäljningspriset med 5 procent och fastställt transaktionspriset till 19 miljoner kronor ska rabatten fördelas över de två prestationsåtagandena. Byggnad AB väljer att fördela rabatten proportionerligt över åtagandena (IFRS 15 p. 81). Det innebär att 200 000 kronor ska fördelas på staketbyggnationen och 800 000 kronor ska fördelas på ombyggnationen. Det allokerade transaktionspriset för ombyggnationen uppgår efter avdrag för rabatten till totalt 15,2 miljoner kronor. För uppförandet av staketet blir det allokerade transaktionspriset efter avdrag för rabatten 3,8 miljoner kronor.

Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden

Det första prestationsåtagandet förväntas påbörjas år 1 och slutföras under år 2. Det andra prestationsåtagandet förväntas påbörjas och avslutas under år 2. Bedömning ska göras när *kontrollen* överförs till kunden (IFRS 15 p. 31). Det bedöms övergå successivt allt eftersom Byggnad AB fullgör sina åtaganden eftersom Kund AB har förmågan att kontrollera tillgången (IFRS 15 p. 33). Den successiva övergången av kontrollen baseras på färdigställandegraden och recognition av intäkter baserat på detta.

I enlighet med IFRS 15 p. 32 ska en bedömning göras om uppfyllande av prestationsåtagande *över tid* eller vid *viss tidpunkt* föreligger. För att recognition av intäkter ska göras över tid måste minst ett av följande kriterier i IFRS 15 p. 35 vara uppfyllda:

- a) Kund AB erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom Byggnad ABs prestation när de fullgör sina åtaganden.
- b) Byggnad ABs prestation skapar eller förbättrar en tillgång som Kund AB kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras.
- c) Byggnad ABs prestation skapar inte en tillgång med alternativ användning för Kund AB och har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato.

Enligt kriterium a ska Kund AB kunna erhålla och förbruka de fördelar som tillhandahålls genom Byggnad ABs prestationsåtaganden. Varken ombyggnationen eller uppförandet av staketet uppfyller detta kriterium. Däremot förbättras en tillgång och en annan skapas genom Byggnad ABs prestation vilket innebär att kriterium b är uppfyllt. Det tredje kriteriet, c, berör den alternativa användningen av tillgången. I detta fall behöver en bedömning av kontrollen över byggnadsprocessen göras. En prestation som skapar en tillgång av alternativ användning för Kund AB görs inte heller eftersom ombyggnationen och uppförandet av staketet görs i syfte att nyttjas direkt av kunden. Byggnad AB har vidare rätt till betalning för det utförda arbetet. I detta fall kan Kund AB fortfarande nyttja fastigheten samtidigt som Byggnad AB genomför ombyggnationen och uppförandet av staketet. Eftersom Byggnad AB genomför båda uppdragen på Kund ABs mark övergår kontrollen i takt med uppförandet, det vill säga, successivt.

Eftersom ett av ovanstående kriterier är uppfyllt ska recognition av intäkter ske över tid vilket innebär att de ska mäta förloppet mot ett fullständigt uppfyllande av prestationsåtagandena (IFRS 15 p. 39). För att mäta förloppet kan Byggnad AB använda sig av produktionsmetoder eller inputmetoder (IFRS 15 p. 41). Byggnad AB väljer att tillämpa inputmetoden för intäktsredovisning. Recognition av intäkterna sker således baserat på företagets insatser för att uppfylla de två prestationsåtagandena i förhållande till den totala förväntade insatsen.

Tabell 2: Fördelning av prestationsåtaganden vid IFRS 15

Vara/tjänst	PRÅ	Allokerat transaktionspris	Uppfyllt PRÅ
Ombyggnation	1	15 200 000 kr	75 % år 1
			25 % år 2
Staket	2	3 800 000 kr	100 % år 2
Totalt transaktionspris:		19 000 000 kr	

I tabell 2 sammanfattas Byggnad ABs identifierade prestationsåtaganden vid IFRS 15.

Tabell 3: Resultaträkning Byggnad AB vid IFRS 15

Resultaträkning IFRS 15 (kr)	År 1	År 2
Intäkter	11 400 000	7 600 000
Kostnader	- 7 500 000	- 4 500 000
Resultat före skatt	3 900 000	3 100 000
Skatt 25 %	- 975 000	- 775 000
Resultat efter skatt	2 925 000	2 325 000
Utdelning 20 %	585 000	465 000

I tabell 3 presenteras Byggnad ABs resultaträkning för år 1 och år 2 vid IFRS 15.

Tabell 4: Balansräkning Byggnad AB år 1 vid IFRS 15

Balansräkning 31/12 år 1 IFRS 15 (kr)			
Tillgångar	11 000 000	Skulder	16 000 000
Likvida medel	4 000 000	Eget kapital	2 500 000
Kontraktstillgång	7 400 000	Årets resultat	3 900 000
Totalt	22 400 000	Totalt	22 400 000

I tabell 4 presenteras Byggnad ABs balansräkning år 1 vid IFRS 15. Den kontraktstillgång som uppkommer vid bokslutet år 1 avser skillnaden mellan förskottsbetalningen och upparbetade, ej fakturerade intäkter.

Tabell 5: Balansräkning Byggnad AB år 2 vid IFRS 15

Balansräkning 31/12 år 2 IFRS 15 (kr)			
Tillgångar	11 000 000	Skulder	20 500 000
Kontraktstillgång	0	Eget kapital	6 400 000
Likvida medel	19 000 000	Årets resultat	3 100 000
Totalt	30 000 000	Totalt	30 000 000

I tabell 5 presenteras Byggnad ABs balansräkning år 2 vid IFRS 15. Eftersom Kund AB har betalat in hela transaktionspriset uppgår likvida medel för Byggnad AB till 19 miljoner kronor och den tidigare kontraktstillgången har reglerats.

4.2.2 Intäktsredovisning enligt K3

I avtalet mellan Byggnad AB och Kund AB föreligger det två uppdrag, ombyggnation av befintlig byggnad och uppförande av staket. En bedömning ska göras huruvida uppdragen ska betraktas som flera uppdrag eller som en helhet gällande intäktsredovisningen (BFNAR 2012:1 p. 23.34). Eftersom det inte har gjorts separata anbud eller förhandlingar gällande ombyggnationen och uppförandet av staketet betraktas uppdragen som ett enda uppdrag.

I enlighet med K3 ska recognition av intäkter för entreprenaden ske på basis av färdigställandegraden på balansdagen eftersom det är uppdrag till ett förhandsbestämt fast pris (BFNAR 2012:1 p. 23.18). Uppdrag till fast pris gäller under förutsättning att inkomsten från uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt. I detta fall kan Byggnad AB beräkna att den totala inkomsten kommer att uppgå till 19 miljoner kronor vilket har räknats fram genom företagets expertis. En kreditprövning har gjorts på kunden för att bedöma sannolikheten för ersättning vilket har resulterat i god kreditvärdighet. De utgifter som kommer att uppstå ur entreprenaden har bedömts trovärdiga på samma grund som inkomsten.

För att beräkna färdigställandegraden för uppdraget ska en metod som kan mäta det utförda arbetet på ett tillförlitligt sätt tillämpas. Vid beräkning av fastställandegraden väljer Byggnad AB att mäta förhållandet mellan de nedlagda uppdragsutgifterna för utfört arbete och de beräknade totala utgifterna (BFNAR 2012:1 p. 23.22). Det innebär att Byggnad AB får en färdigställandegrad på 62,5 procent år 1 och 37,5 procent år 2. Färdigställandegraden ligger till grund för beräkning av de totala intäkter som ska tas upp respektive år. Det innebär att recognition av intäkter sker på totalt 11,875 miljoner kronor år 1 respektive 7,125 miljoner kronor år 2 (se bilaga 1).

Tabell 6: Resultaträkning Byggnad AB vid K3

Resultaträkning K3 (kr)	År 1	År 2
Intäkter	11 875 000	7 125 000
Kostnader	- 7 500 000	- 4 500 000
Resultat före skatt	4 375 000	2 625 000
Skatt 25 %	- 1 093 750	- 656 250
Resultat efter skatt	3 281 250	1 968 750
Utdelning 20 %	656 250	393 750

I tabell 6 presenteras Byggnad ABs resultaträkning för år 1 och år 2 vid K3.

Tabell 7: Balansräkning Byggnad AB år 1 vid K3

Balansräkning 31/12 år 1 K3 (kr)			
Tillgångar	11 000 000	Skulder	8 500 000
Upparbetad, ej fakturerad intäkt	7 875 000	Pågående arbete	7 500 000
Likvida medel	4 000 000	Eget kapital	2 500 000
		Årets resultat	4 375 000
Totalt	22 875 000	Totalt	22 875 000

I tabell 7 presenteras Byggnad ABs balansräkning år 1 vid K3. På tillgångssidan uppstår tillgång i form av pågående arbete om 7,875 miljoner kronor som, likt IFRS 15, avser upparbetade, ej fakturerade intäkter. Skulderna är i nivå med de utlagda kostnaderna i förhållande till färdigställandegraden år 1.

Tabell 8: Balansräkning Byggnad AB år 2 vid K3

Balansräkning 31/12 år 2 K3 (kr)			
Tillgångar	11 000 000	Skulder	20 500 000
Upparbetad, ej fakturerad intäkt	0	Pågående arbete	0
Likvida medel	19 000 000	Eget kapital	6 875 000
		Årets resultat	2 625 000
Totalt	30 000 000	Totalt	30 000 000

I tabell 8 presenteras Byggnad ABs balansräkning år 2 vid K3. Vid bokslut år 2 regleras posterna ”Upparbetad, ej fakturerad intäkt” och ”Pågående arbete” då uppdraget är färdigställt samtidigt som resterande del av transaktionspriset betalas in.

4.2.3 Analys av typfall 1

Vid intäktsredovisning avseende entreprenadavtal uppkommer skillnader vid tillämpning av RFR 2 och K3. Ett av de områden där regelverken skiljer sig åt är vid identifiering av uppdragen. I enlighet med IFRS 15 kan två separata prestationsåtaganden identifieras och recognition av intäkter görs i samband med att respektive åtagande fullgörs. I K3s fall identifieras uppdragen som ett enda och vid recognition av intäkter baseras beräkningar på entreprenaden som helhet.

För beräkning av intäkter använder båda regelverken *färdigställandegraden* som utgångspunkt. Beräkningarna skiljer sig dock åt beroende på vilket regelverk som tillämpas. I enlighet med IFRS 15 beräknas färdigställandegraden på respektive prestationsåtagande och tillämpas med hjälp av en produktions- eller inputmetod. Under första året anses 75 procent av ombyggnaden vara fullgjord, medan uppförandet av staketet ännu inte påbörjats. Under år 2 fullgörs 25 procent av ombyggnationen och hela uppdraget avseende uppförande av staketet. Utifrån respektive färdigställandegrad baseras intäktsredovisningen för respektive år för varje prestationsåtagande. Det innebär att recognition på totalt 75 procent av de totala intäkterna för ombyggnationen sker under första året och resterande del under det andra året. För uppförandet av staketet sker ingen recognition första året utan recognition av samtliga intäkter tillhörande detta prestationsåtagande sker först under andra året (se tabell 2).

Vid beräkning av färdigställandegraden i enlighet med K3 beräknas den istället på det totala uppdraget. Det innebär att Byggnad AB fastställer att 62,5 procent är färdigställt under år 1 och resterande 37,5 procent under år 2. Färdigställandegraden baseras enligt den mest lämpliga metoden vilket Byggnad AB bedömer vara *utlagda kostnader i förhållande till totala kostnader*. Med anledning av att färdigställandemetoden räknas ut på olika sätt uppkommer dessa skillnader avseende intäktsredovisningen mellan regelverken.

Vidare uppkommer skillnader i resultat- och balansräkningen vid avtal med kund. I enlighet med IFRS 15 tas en kontraktstillgång upp i balansräkningen som följer av balansräkningsansatsen (Anjou 2014, ss.1–2; Dichev 2008, s. 454). K3, å andra sidan, tillämpar resultaträkningsansatsen eftersom intäkterna istället tas upp via resultaträkningen Riahi-Belkaoui 2004 s. 221).

4.2.4 Nyckeltalsanalys

I tabellerna nedan visas de nyckeltal som tillämpning av respektive regelverk resulterade i för typfall 1.

Tabell 9: Nyckeltal år 1 vid RFR 2 och K3

Nyckeltal år 1	RFR 2	K3
Soliditet	28,6%	30%
Skuldsättningsgrad	2,5 ggr	2,3 ggr
Räntabilitet på totalt kapital	17,4%	19,1%
Räntabilitet på eget kapital	60,9%	63,6%

I tabell 9 presenteras de nyckeltal som en tillämpning av regelverken ger år 1.

Tabell 10: Nyckeltal år 2 vid RFR 2 och K3

Nyckeltal år 2	RFR 2	K3
Soliditet	31,7%	31,7%
Skuldsättningsgrad	2,2 ggr	2,2 ggr
Räntabilitet på totalt kapital	10,3%	8,8%
Räntabilitet på eget kapital	33,7%	27,6%

I tabell 10 presenteras de nyckeltal som en tillämpning av regelverken ger år 1.

I tabell 9 och tabell 10 belyses de skillnader som uppkommer avseende nyckeltal under år 1 och år 2 vid tillämpning av respektive regelverk baserat på *entreprenadavtal*. Soliditeten under år 1 är högre vid tillämpning av K3 än vid RFR 2 och uppgår till 30 procent respektive 28,6 procent. Under år 2 visar de båda regelverken samma soliditet, 31,7 procent vilket visar att K3 fluktuerar mindre. Avseende skuldsättningsgraden är den högre under år 1 vid tillämpning av RFR 2, men minskar under år 2 och hamnar på samma nivå som för tillämpning av K3.

Räntabiliteten på totalt kapital syftar till att mäta hur effektiv verksamheten är oberoende verksamhetens finansiering (Greve 2009, s. 85). Vid tillämpning av RFR 2 är räntabiliteten på totalt kapital under första året 17,4 procent och under andra året 10,3 procent jämfört med K3 som har en räntabilitet om 19,1 procent år 1 och 8,8 procent år 2. Vid K3 är räntabiliteten på totalt kapital högre under första året, men minskar emellertid markant under andra året. RFR 2 å andra sidan, har en något lägre räntabilitet första året, men minskar i något mindre grad till nästkommande år. Räntabiliteten på totalt kapital är således mer jämn mellan åren vid tillämpning av RFR 2. För båda regelverken blir det stora skillnader avseende räntabilitet på eget kapital mellan år 1 och år 2.

4.2.5 Analys utifrån den modifierade intressentmodellen

För intressenterna i den modifierade intressentmodellen blir situationen i detta typfall annorlunda baserat på val av regelverk avseende intäktsredovisning. Ur ett skatteperspektiv kan vi se skillnader vid tillämpning av regelverken. Där framgår att RFR 2 redovisar lägre resultat år 1 än K3, men högre år 2. Relationen mellan redovisning och skatt påverkar regelverken i sin helhet enligt Blake et al. (1997, s. 90). Eftersom skatten är starkt kopplat till redovisningen påverkar detta också de intressenter som har intresse i företaget, vilket bekräftar av Lönnqvist (2012, s. 169) som menar att redovisningen kan vara till användning för en bred krets av intressenter. Staten är den intressent vars intresse primärt ligger i företagets beskattning och regleringen i redovisningen avgör den beskattningsbara inkomsten (Marton 2017, s. 208). Ur denna synvinkel bör staten som skatteindrivare vara mer angelägen att Byggnad AB ska tillämpa K3 som regelverk under åtminstone det första året eftersom det höjer den beskattningsbara inkomsten.

Ur företagsledningens perspektiv, vilket möjligen kan vara den part som avgör vilket regelverk som ska tillämpas, bör valet grunda sig på egennyttan i enlighet med Watts och Zimmerman (1978, s. 113). I detta fall ger IFRS 15 en senareläggning i recognition av intäkter vilket innebär att om företagsledningen strävar efter att påskynda recognition är K3 som regelverk mest fördelaktigt. Vidare belastas balansräkningen direkt vid avtalets ingång under RFR 2, något som inte berörs under K3. Om företagsledaren äger andelar i företaget kan även en ökning av resultatet motiveras av att man önskar högre utdelning under ett visst år. Detsamma gäller vid omvänd situation, när företagsledningen vill sänka det redovisade resultatet för att resultatet oavsett kommer att understiga miniminivån för exempelvis prestationsbonusar (Watts & Zimmerman 1990, s. 139).

Aktieägarna önskar så hög avkastning som möjligt eftersom syftet är att kompensera för risken som investeringen genererar (Lönnqvist 2012 s. 249) och därför är räntabiliteten ett nyckeltal av intresse. Under år 1 ges en räntabilitet vid RFR 2 på totalt respektive eget kapital på 17,4 procent och 60,9 procent. Vid K3 uppgår det till 19,1 procent och 63,6 procent. Utdelningen under året uppgår för RFR 2 till 585 000 kronor och för K3 till 656 250 kronor.

Ur ett aktieägarperspektiv är således K3 att föredra under detta år om så hög avkastning som möjligt önskas. År 2 blir det dock en omvänd situation där räntabiliteten och utdelningen är högre under RFR 2.

För långgivare är soliditet ett av nyckeltal av intresse. Vidare används skuldsättningsgrad för att mäta hur finansiellt starkt företaget är (BAS Nyckeltal 2016, ss. 134, 168). Vid RFR 2 ökar Byggnad ABs soliditet mellan åren, från 21,3 procent till 31,7 procent vilket är positivt eftersom det ökar tryggheten hos långgivarna (Greve 2009, s. 88). Skuldsättningsgraden sjunker även från 2,5 till 2,2 gånger. Under K3 uppgår soliditeten till 30 procent år 1 och ökar till 31,7 procent under år 2 vilket är en jämnare nivå än vid RFR 2. Skuldsättningsgraden vid K3 sjunker från 2,3 till 2,2 gånger mellan åren. Det innebär att soliditeten varierar något mindre vid RFR 2 jämfört med K3 vilket är önskvärt för långgivare. Byggnad AB skulle därför, av beaktande för dess långgivare, välja det regelverk som höjer förtroendet för företaget. En stabilitet och även höjning av soliditeten, samt minskning av skuldsättningsgraden kan vara en möjlighet. Således är K3 mest fördelaktigt ur detta perspektiv.

4.3 Typfall 2

Säker AB är ett relativt nystartat bolag vars affärsidé är att erbjuda larmkoncept med kameraövervakning. När larmet går hos kund kan Säker ABs larmcentral direkt se vad som sker genom de uppsatta kamerorna. Företaget kan därefter snabbt och enkelt sätta in den åtgärd som är lämplig för situationen. Säker AB skraddarsyr larmpaket som är anpassat efter kundens behov och erbjuder tjänsten i form av abonnemang. Vid tecknande av nytt abonnemang, vilket sker skriftligen, utförs en kreditupplysning för att fastställa kundens betalningsförmåga.

Säker AB ingår ett nytt avtal med Kund AB den 1 september år 1. Startavgiften som ska betalas vid tecknandet av avtalet inkluderar installation av kameror och uppgår till 60 000 kronor. Installationen beräknas vara klart senast 30 september år 1. Grundkostnaden för abonnemanget uppgår till 75 000 kronor per år och utöver grundpaketet har kunden även önskat brandskydd med en tilläggsavgift om 10 000 kronor per år samt möjlighet att larma av och på från mobilen till en kostnad om 300 kronor per enhet och år. Kund AB har önskat aktivera detta på 20 enheter. Säker ABs räkenskapsår sträcker sig från 1 april till 31 mars. Fakturering av abonnemanget sker månadsvis till kund.

Säker AB uppvisar följande balansräkning vid ingåendet av balansräkningen år 1:

Tabell 11: Ingående balansräkning Säker AB

Balansräkning 1/4 år 1 (kr)			
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 500 000
		Eget kapital	500 000
Totalt	2 000 000	Totalt	2 000 000

4.3.1 Intäktsredovisning enligt IFRS 15

Steg 1 Identifiera avtal

Det inledande steget för Säker AB är att identifiera om avtalet uppfyller de kriterier som krävs för att tillämpning av IFRS 15 vid recognition av intäkter ska ske. Gällande punkt 9 a-e i IFRS 15 är samtliga kriterier uppfyllda. Avtalet har även godkänts av båda parter skriftligen och rättigheterna kan fastställas. Avtalet innefattar en kommersiell innebörd eftersom Säker AB förväntas få ett ökat kassaflöde. Betalningsvillkoren framgår av det skriftliga avtalet där Kund AB ska betala abonnemangsavgiften årsvis. Vidare har Säker AB enligt sina rutiner gjort en kreditupplysning som visat god betalningsförmåga. Därmed är det sannolikt att Säker AB kommer erhålla den berättigade ersättningen. Eftersom samtliga kriterier är uppfyllda kan avtalet identifieras.

Steg 2 Identifiering av prestationsåtaganden

Säker AB bedömer att avtalet innehåller fyra prestationsåtaganden och att samtliga uppfyller kraven om att vara distinkta enligt IFRS 15 p. 22 a och p. 27 a-b. Prestationsåtagande 1 är installation av kameraövervakningen. Prestationsåtagande 2 är abonnemangskostnaden. Prestationsåtagande 3 är brandskyddstillägget och prestationsåtagande 4 är mobiltjänsten med larmkontroll.

Steg 3 Fastställande av transaktionspriset

Vid fastställande av transaktionspriset ska villkoren i avtalet, tillsammans med normal avtalspraxis, beaktas. Vidare ska en bedömning om det föreligger rörlig eller fast ersättning, alternativt en kombination av båda ske (IFRS 15 p. 47). Eftersom det inte föreligger några krediter, rabatter, incitament eller liknande poster ska ersättningen anses vara fast (IFRS 15 pp. 51–52 a-b). Företaget ska även utgå från att tjänsterna som framgår av avtalet inte kommer sägas upp, ändras eller förnyas (IFRS 15 p. 49). Transaktionspriset kommer att uppgå till totalt 151 000 kronor.

Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

Eftersom Säker AB är ett relativt nystartat bolag baseras samtliga fristående försäljningspris på metoden med anpassad marknadsbedömning i kombination med metoden med förväntade kostnader plus vinstmarginal. På så sätt kan företaget vara säker på att täcka sina kostnader samtidigt som de lägger sig på en skälig nivå av vinstmarginal jämfört med sina konkurrenter (IFRS 15 pp. 79 a-b -80). Säker AB har efter en konkurrensanalys kommit fram till en gemensam vinstmarginal för samtliga prestationsåtaganden. Denna vinstmarginal uppgår till totalt 10 procent. Det fristående försäljningspriset blir således 60 000 kronor avseende prestationsåtagande 1, 75 000 kronor avseende prestationsåtagande 2, 10 000 kronor avseende prestationsåtagande 3 och 6 000 kronor avseende prestationsåtagande 4.

Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden

En bedömning ska göras när *kontrollen* överförs till kunden (IFRS 15 p. 31). Kontrollen bedöms övergå successivt allt eftersom Säker AB fullgör sina åtaganden avseende det andra, tredje och fjärde prestationsåtagandet. Detta eftersom Kund AB har förmågan att kontrollera och erhålla i stort sett alla återstående fördelar av tillgången (IFRS 15 p. 33). Den successiva övergången av kontrollen baseras på färdigställandegraden och recognition av intäkter baseras på detta. Avseende prestationsåtagande 1 överförs kontrollen först när installationen är fullgjord den 30 september år 1. Det är först då Kund AB kan kontrollera och bruka de återstående fördelarna av kamerorna.

Prestationsåtaganden kan uppfyllas *över tid* eller vid en *viss tidpunkt* (IFRS 15 p. 32). För att recognition av intäkter ska ske över tid måste minst *ett* av följande kriterier i IFRS 15 p. 35 vara uppfyllda:

- a) Kund AB erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom Säker ABs prestation när de fullgör sina åtaganden.
- b) Säker ABs prestation skapar eller förbättrar en tillgång som Kund AB kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras.
- c) Säker ABs prestation skapar inte en tillgång med alternativ användning för Kund AB och har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato.

Vad gäller prestationsåtagande 1 uppfylls inte något av kriterierna. Därför ska detta prestationsåtagande anses vara uppfyllt vid en viss tidpunkt. För de återstående tre prestationsåtagandena uppfylls första kriteriet eftersom Kund AB erhåller och förbrukar tjänsterna samtidigt som Säker AB fullgör sina åtaganden. Därmed ska dessa prestationsåtagandena anses uppfyllas över tid. Vid uppfyllande av prestationsåtaganden över tid ska antingen en input- eller produktionsmetod användas och den mest lämpliga metoden baseras på erbjuden tjänst (IFRS 15 p. 41). Säker AB väljer att tillämpa en inputmetod för recognition av intäkterna. Eftersom abonnemanget löper under minst tolv månader är det passande att använda sig av en *linjär metod* för recognition av intäkter (IFRS 15 B. 18). Totalt transaktionspris för de tre prestationsåtaganden där recognition av intäkter ska ske över tid är 91 000 kronor vilket innebär en recognition av intäkter på cirka 7 583 kronor per månad. Recognition påbörjas den 1 oktober år 1 när installation är färdigställd och tjänsterna kan nyttjas av kund.

Tabell 12: Fördelning av prestationsåtaganden vid IFRS 15

Vara/tjänst	PRÅ	Allokerat transaktionspris	Uppfyllt PRÅ
Startavgift	1	60 000 kr	100% år 1
Abonnemang	2	75 000 kr / år	Över tid
Brandskydd	3	10 000 kr / år	Över tid
Mobiltjänst	4	6 000 kr / år	Över tid
Totalt transaktionspris		151 000 kr	

I tabell 12 sammanfattas Säker ABs identifierade prestationsåtaganden vid IFRS 15.

Tabell 13: Resultaträkning Säker AB vid IFRS 15

Resultaträkning IFRS 15 (kr)	31/3 år 1	31/3 år 2
Intäkter	105 500	45 500
Kostnader	- 95 909	- 41 363
Resultat före skatt	9 591	4 137
Skatt 25 %	- 2 398	- 1 034
Resultat efter skatt	7 193	3 103
Utdelning 20 %	1 439	621

I tabell 13 presenteras Säker ABs resultaträkning för år 1 och år 2 vid IFRS 15.

Tabell 14: Balansräkning Säker AB år 1 vid IFRS 15

Balansräkning 31/3 år 1 IFRS 15 (kr)			
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 595 909
Likvida medel	105 500	Eget kapital	500 000
		Årets resultat	9 591
Totalt	2 105 500	Totalt	2 105 500

I tabell 14 presenteras Säker ABs balansräkning år 1 vid IFRS 15. De likvida medel som presenteras vid bokslutet baseras på betalning för slutförd installation samt sex månaders abonnemang, brandskydd och mobiltjänst för 20 stycken användare.

Tabell 15: Balansräkning Säker AB år 2 vid IFRS 15

Balansräkning 31/3 år 2 IFRS 15 (kr)			
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 637 272
Likvida medel	151 000	Eget kapital	509 591
		Årets resultat	4 137
Totalt	2 151 000	Totalt	2 151 000

I tabell 15 presenteras Säker ABs balansräkning år 2 vid IFRS 15. Likvida medel uppgår nu i samma belopp som totalt överenskommit transaktionspris, 151 000 kronor.

4.3.2 Intäktsredovisning enligt K3

Vid tillämpning av K3 ska recognition av intäkter ske om inkomsterna och utgifterna kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och om det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer tillfalla företaget. Ett tjänsteuppdrag kan ske på löpande räkning eller till fast pris. I detta fall sker tjänsteuppdraget till fast pris eftersom Säker ABs ersättning inte grundar sig på tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna (BFNAR 2012:1 p. 23.11).

Därefter ska en lämplig metod för att fastställa färdigställandegraden tillämpas. Säker AB väljer att tillämpa successiv vinstavräkning för recognition av intäkterna. Det innebär att inkomsten och utgifterna hänförliga till varje uppdrag ska redovisas som intäkt och kostnad utifrån färdigställandegraden på balansdagen (BFNAR 2012:1 p. 23.18).

Vidare ska företaget avgöra om installationen, abonnemanget, brandskyddstillägget och mobiltjänsten ska ses som ett uppdrag eller flera. Installation av kameror och abonnemang bör ses som ett och samma uppdrag eftersom inget separat anbud har lämnats för dessa delar. Kund AB har inte heller haft möjlighet att anta eller förkasta installationen utan det ingår som startavgift. Varje transaktion som hänförs till avtalet ska redovisas för sig (BFNAR 2012:1 p. 23.7). Recognition av intäkter för installationen kan ske när den är fullgjord den 30 september år 1. Abonnemanget får lämpligen periodiseras över en tolv månadersperiod enligt avtalet vilket innebär 6 250 kronor per månad.

Brandskyddstillägget och mobiltjänsten har varit föremål för separat förhandling och kunnat antas eller förkastas av Kund AB vid tecknande av avtal samt att utgifterna och inkomsterna är identifierbara (BFNAR 2012:1 p. 23.14). Det innebär att avtalet innefattar flera uppdrag som ska behandlas separat. Säker AB bör hantera dessa tillägg på samma sätt som abonnemanget, genom successiv vinstavräkning, och därefter sker periodisering av intäkterna över tolv månadersperioden. För brandskyddet blir det 833 kronor per månad, och för mobiltjänsten blir det 500 kronor per månad.

Avtalet mellan parterna tecknades den 1 september år 1. Eftersom Säker ABs räkenskapsår löper mellan 1 april - 31 mars ska därför intäkterna periodiseras över åren. Totalt ska recognition av 105 500 kronor ske år 1 och 45 500 kronor ske år 2 (se tabell 16).

Tabell 16: Resultaträkning Säker AB vid K3

Resultaträkning K3 (kr)	31/3 år 1	31/3 år 2
Intäkter	105 500	45 500
Kostnader	- 95 909	- 41 363
Resultat före skatt	9 591	4 137
Skatt 25 %	- 2 398	- 1 034
Resultat efter skatt	7 193	3 103
Utdelning 20 %	1 439	621

I tabell 16 presenteras Säker ABs resultaträkning för år 1 och år 2 vid K3.

Tabell 17: Balansräkning Säker AB år 1 vid K3

Balansräkning 31/3 år 1 K3 (kr)			
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 595 909
Likvida medel	105 500	Eget kapital	500 000
		Årets resultat	9 591
Totalt	2 105 500	Totalt	2 105 500

I tabell 17 presenteras Säker ABs balansräkning år 1 vid K3.

Tabell 18: Balansräkning Säker AB år 2 vid K3

Balansräkning 31/3 år 2 K3 (kr)			
Tillgångar	2 000 000	Skulder	1 637 272
Likvida medel	151 000	Eget kapital	509 591
		Årets resultat	4 137
Totalt	2 151 000	Totalt	2 151 000

I tabell 18 presenteras Säker ABs balansräkning år 2 vid K3.

4.3.3 Analys av typfall 2

Vid detta tjänsteuppdrag kan vi se att utfallet avseende intäkter, kostnader och resultat blir detsamma oavsett val av regelverk. Vid tillämpning av både RFR 2 och K3 kan recognition av de intäkter som härleds till installationen ske den 30 september år 1 då installationen har fullgjorts. För K3 kan recognition av intäkter ske vid denna tidpunkt eftersom varje transaktion i avtalet ska redovisas för sig (BFNAR 2012:1 p. 23.7). Det är i linje med IFRS 15 där recognition av intäkter för installationen sker vid samma tidpunkt med anledning av att prestationsåtagandet då anses uppfyllt. Resterande delar av uppdraget periodiseras över en tolv månadersperiod. Detta eftersom intäkter och kostnader ska tas upp det beskattningsår de tillhör i enlighet med god redovisningssed (IL kap. 14 2 §). Vid boksluten år 1 och år 2 kommer således resultaträkningarna att vara lika mellan båda regelverken. Däremot kommer balansräkningarna skilja sig åt år 1 eftersom att IFRS 15 tar upp kontraktstillgång och kontraktsskuld i enlighet med balansräkningsansatsen (se tabell 14).

De väsentliga skillnader vilka vi kan se, trots att utfallet blir detsamma, är hur recognition av intäkter fastställs. I enlighet med IFRS 15 görs bedömningen utifrån huruvida uppfyllandet av respektive prestationsåtagande görs *över tid* eller *vid viss tidpunkt*. Kriterierna för att ett prestationsåtagande ska uppfyllas över tid följer av IFRS 15 p. 35, vilket uppdraget uppfyller i detta typfall. Vid recognition av intäkter över tid kan produktions- eller inputmetoder väljas. I Säker ABs fall väljs inputmetoden samt tillhörande linjär periodiseringsmetod för intäktsredovisning. Vid tillämpning av K3 används istället en successiv vinstavräkning för samtliga delar av uppdraget exkluderat installationen. De två tillvägagångssätten som respektive regelverk tillämpar kan likställas eftersom beräkningarna baseras på förbrukade resurser i förhållande till totala förbrukade resurser i båda fallen (BFNAR 2012:1 p. 23.18, 23.22; IFRS 15 B18).

Både RFR 2 och K3 är principbaserade regelverk. Det innebär att det inte finns information om hur man ska gå tillväga utan istället förklaring på vad som behöver göras (Alexander & Jermakowicz 2006, s. 134). Sett utifrån vägledningen i dessa regelverk för recognition av intäkterna finns emellertid skillnader. Företaget måste göra avväganden och bedömningar utifrån situationen. Exempelvis kan Säker AB enligt IFRS 15 B14 välja mellan produktions- och inputmetoden vid fastställandet av färdigställandegraden, medan det i K3 enligt p. 23.22 (BFNAR 2012:1) ges vägledning att ett företag ska fastställa färdigställandegraden genom tillämpning av den metod som på ett tillförlitligt sätt mäter det utförda arbetet. Med detta som grund ger K3 mer utrymme för egen bedömning över färdigställandegraden än IFRS 15. Eftersom abonnemanget för detta typfall löper under 12 månader finns det dock inte något större utrymme för att förkorta eller förlänga färdigställandegraden på uppdraget.

4.3.4 Nyckeltalsanalys

För Säker AB gav respektive regelverk följande nyckeltal:

Tabell 19: Nyckeltal år 1 vid RFR 2 och K3

Nyckeltal år 1	RFR 2	K3
Soliditet	24,2%	24,2%
Skuldsättningsgrad	3,2 ggr	3,2 ggr
Räntabilitet på totalt kapital	0,5%	0,5%
Räntabilitet på eget kapital	1,9%	1,9%

I tabell 19 presenteras de nyckeltal som en tillämpning av regelverken ger år 1.

Tabell 20: Nyckeltal år 2 vid RFR 2 och K3

Nyckeltal år 2	RFR 2	K3
Soliditet	23,9%	23,9%
Skuldsättningsgrad	3,2 ggr	3,2 ggr
Räntabilitet på totalt kapital	0,2%	0,2%
Räntabilitet på eget kapital	0,8%	0,8%

I tabell 20 presenteras de nyckeltal som en tillämpning av regelverken ger år 1.

Utifrån tabell 19 och tabell 20 kan det konstateras att inga skillnader i nyckeltalen finns mellan regelverken baserat på *tjänsteuppdrag*. Detta eftersom recognition av intäkter sker på samma sätt under båda åren för båda regelverken. Likväl görs ingen skillnad i balansräkningarna vid tillämpning av respektive regelverk.

4.3.5 Analys utifrån den modifierade intressentmodellen

För intressenterna i den modifierade intressentmodellen blir situationen i detta typfall oförändrad oavsett vilket regelverk som tillämpas. Staten kommer samla in lika mängd skatt baserat på årets resultat under både år 1 och 2 oavsett regelverk (år 1: 2398 kronor, år 2: 1034 kronor). Ur företagsledningens perspektiv finns ingen möjlighet att justera resultatet i någon riktning baserat på valet av regelverk.

Vid valet av regelverk ur ett aktieägarperspektiv talar man ofta om utdelningsmöjligheter eftersom det är en av de vanligaste ägarrelaterade transaktionerna i ett företag (Smith, Brännström & Jansson 2015, s. 114). I detta fall kan inte valet av regelverk påverka utdelningen eftersom det redovisade resultatet blir densamma. Eftersom företaget är relativt nystartat kan även utdelningsmöjligheterna vara begränsade enligt den finansiella livscykeln. Detta eftersom de finansiella resurserna ofta är knappa i förhållande till dess investeringsmöjligheter (DeAngelo, DeAngelo & Stultz 2006; Rafique & Javaid 2017, s. 30). Det kan därför vara av intresse att bevara de utdelningsmöjligheter som ges och som i detta typfall är av liten mängd vid utdelning om 20 procent (år 1: 1439 kronor och år 2: 621 kronor). Vidare är räntabiliteten, som motsvarar avkastningen, av intresse för aktieägarna (Greve 2009, s. 85). Räntabiliteten på totalt respektive eget kapital blir 0,5 procent och 1,9 procent under år 1 och 0,2 procent och 0,8 procent.

Långgivare ser en hög soliditet som trygghet eftersom motståndskraften för företaget är högre vid större förluster (Greve 2009, s. 87). I detta typfall är soliditeten för båda regelverken 24,2 procent. Skuldsättningsgraden är beroende av soliditeten (Lönnqvist 2012, s. 245) och uppgår till 3,2 gånger år 1 och år 2.

4.4 Typfall 3

Accessoar AB har 1 november år 1 erhållit en beställning på 700 stycken plånböcker och 400 stycken väskor från den återkommande beställaren Kund AB. Enligt avtalet ska Kund AB förskottsbeta 50 procent i den 1 december år 1 och resterande 50 procent när slutgiltig leverans har skett. Leverans av plånböckerna förväntas ske per den 31 december år 1 och leverans av väskorna förväntas ske i mars år 2. Tillverkningskostnaderna för plånböckerna är 50 kronor/styck och vinstpålägget är 60 procent. För väskorna är tillverkningskostnaderna 100 kronor/styck och vinstpålägget är 50 procent.

Accessoar AB har av misstag köpt in för mycket material till plånbokstillverkningen som de inte har möjlighet att lagerhålla varpå de erbjuder 10 kronor rabatt per plånbok vid köp av minst 1 000 stycken. Kund AB överväger rabatterbjudandet och ändrar sin beställning till 1 000 stycken plånböcker. I avtalet ingår fraktkostnader à 100 kronor per sändning. Totalt försäljningspris blir därmed 130 200 kronor.

Accessoar AB uppvisar följande balansräkning vid ingåendet av balansräkningen år 1:

Tabell 21: Ingående balansräkning Accessoar AB

Balansräkning 1/1 år 1 (kr)			
Tillgångar	12 000 000	Skulder	10 000 000
		Eget kapital	2 000 000
Totalt	12 000 000	Totalt	12 000 000

4.4.1 Intäktsredovisning enligt IFRS 15

Steg 1 Identifiera avtal

Parterna bedöms ha godkänt avtalet enligt affärspraxis genom Kund ABs beställning av varorna. Det framgår även vilka rättigheter samt vilka betalningsvillkor som finns i avtalet. Vidare finns det en kommersiell innebörd eftersom Accessoar AB förväntas få ett ökat kassaflöde till följd av försäljningen. Eftersom Kund AB är en återkommande kund bedöms sannolikheten att erhålla ersättning vara god. Därmed uppfylls samtliga kriterier för att redovisa ett avtal enligt IFRS 15 p. 9 a-e.

Steg 2 Identifiering av prestationsåtaganden

Accessoar AB bedömer att avtalet innehåller två uppsättningar av distinkta varor enligt IFRS 15 p. 22 a och p. 27 a-b. prestationsåtagande 1 inkluderar tillverkning och leverans av plånböcker och prestationsåtagande 2 inkluderar tillverkning och leverans av väskor.

Steg 3 Fastställande av transaktionspriset

Genom avtalet är Accessoar AB berättigad en ersättning om 130 200 kronor. Eftersom Kund AB är en återkommande beställare av varor görs bedömningen att ersättning mest sannolikt kommer erhållas till fullo vid betalning (IFRS 15 p. 49). Därmed motsvarar ersättningen om 130 200 kronor det totala transaktionspriset (IFRS 15 p. 47). Det föreligger inte någon rörlig ersättning till följd av prestationsbonusar, returer eller liknande i avtalet och ersättningen ska därför betraktas som fast (IFRS 15 pp. 51–52 a-b).

Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

I avtalet ingår en rabatt som ska allokeras över prestationsåtagandena i enlighet med IFRS 15 pp. 81–83. Vid bedömning huruvida rabatt ska fördelas proportionerligt eller till ett, eller flera, prestationsåtaganden ska IFRS 15 p. 82 beaktas. I detta fall har Kund AB fått en rabatt för enbart prestationsåtagande 1, det vill säga plånböckerna, och uppfyller även samtliga av kriterierna under IFRS 15 p. 82. Accessoar AB kan därför inte fördela rabatten proportionerligt enligt IFRS 15 p. 81. Fristående försäljningspris avseende båda försäljningarna räknas ut med *Metoden med förväntade kostnader plus vinstmarginal* (IFRS 15 p. 79 b). Därmed uppgår det fristående försäljningspriset för plånboksförsäljningen och väskförsäljningen till 70 100 kronor respektive 60 100 kronor.

Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden

En bedömning ska göras när *kontrollen* överförs till kunden (IFRS 15 p. 31). Kontrollen bedöms i detta fall övergå när Accessoar AB fullgör sina åtaganden och Kund AB har förmågan att kontrollera och erhålla i stort sett alla återstående fördelar från tillgången (IFRS 15 p. 33). I detta fall övergår kontrollen över plånböckerna år 1 och för väskorna år 2. I enlighet med IFRS 15 p. 32 ska företaget göra en bedömning om uppfyllande av prestationsåtaganden *över tid* eller vid *viss tidpunkt* föreligger. För att avgöra om prestationsåtagandena uppfylls över tid beaktas kriterierna i IFRS 15 p. 35 a-c. Minst ett av följande kriterier måste uppfyllas för att prestationsåtagandena ska uppfyllas över tid:

- a) Kund AB erhåller och förbrukar samtidigt de fördelar som tillhandahålls genom Accessoar ABs prestation när de fullgör sina åtaganden.
- b) Accessoar ABs prestation skapar eller förbättrar en tillgång som Kund AB kontrollerar när tillgången skapas eller förbättras.
- c) Accessoar ABs prestation skapar inte en tillgång med alternativ användning för Kund AB och har rätt till betalning för prestation som uppnåtts till dato.

Inget av kriterierna uppfylls för plånboks- och väskförsäljningen och därför ska prestationsåtagandena anses vara uppfyllda vid viss tidpunkt. Accessoar AB skapar en tillgång som har en alternativ användning för kunden, men före leverans har företaget inte rätt till ersättning för den prestation som har uppnåtts till dato.

Den 31 december år 1 levereras plånböckerna vilket innebär att det första prestationsåtagandet är uppfyllt. Recognition av de 70 100 kronor som motsvarar det allokerade transaktionspriset om 70 100 kronor kan tas upp som intäkt vid denna tidpunkt. Eftersom en förskottsbetalning mottagits sedan tidigare om 65 100 kronor blir mellanskillnaden om 5 000 kronor en kontraktstillgång i balansräkningen. Vid leverans av väskorna i mars år 2 har prestationsåtagande 2 fullgjorts och resterande ersättningsbelopp mottas. Kontraktstillgången regleras vid denna tidpunkt och recognition av intäkter tas upp om 60 100 kronor.

Tabell 22: Fördelning av prestationsåtaganden vid IFRS 15

Vara/tjänst	PRÅ	Allokerat transaktionspris	Uppfyllt PRÅ
Plånböcker	1	70 100 kr	100 % år 1
			0 % år 2
Väskor	2	60 100 kr	0 % år 1
			100 % år 2
Totalt transaktionspris		130 200 kr	

I tabell 22 sammanfattas Accessoar ABs identifierade prestationsåtaganden vid IFRS 15.

Tabell 23: Resultaträkning Accessoar AB vid IFRS 15

Resultaträkning IFRS 15 (kr)	År 1	År 2
Intäkter	70 100	60 100
Kostnader	- 50 000	- 40 000
Resultat före skatt	20 100	20 100
Skatt 25 %	- 5 025	- 5 025
Resultat efter skatt	15 075	15 075
Utdelning 20 %	3 015	3 015

I tabell 23 presenteras Accessoar ABs resultaträkning för år 1 och år 2 vid IFRS 15.

Tabell 24: Balansräkning Accessoar AB år 1 vid IFRS 15

Balansräkning 31/12 år 1 IFRS 15 (kr)			
Tillgångar	12 000 000	Skulder	10 050 000
Likvida medel	65 100	Eget kapital	2 000 000
Kontraktstillgång	5 000	Årets resultat	20 100
Totalt	12 070 100	Totalt	12 070 100

I tabell 24 presenteras Accessoar ABs balansräkning år 1 vid IFRS 15. Kontraktstillgången motsvarar skillnaden mellan upparbetade, ej fakturerade intäkter och förskottsbetalningen.

Tabell 25: Balansräkning Accessoar AB år 2 vid IFRS 15

Balansräkning 31/12 år 2 IFRS 15 (kr)			
Tillgångar	12 000 000	Skulder	10 090 000
Kontraktstillgång	0	Kontraktsskuld	0
Likvida medel	130 200	Eget kapital	2 020 100
		Årets resultat	20 100
Totalt	12 130 200	Totalt	12 130 200

I tabell 25 presenteras Accessoar ABs balansräkning år 2 vid IFRS 15. Kontraktstillgången regleras eftersom företaget fått betalt och likvida medel uppgår till transaktionspriset belopp.

4.4.2 Intäktsredovisning enligt K3

Accessoar AB ska intäktsredovisa försäljning av plånböckerna och väskorna när kriterierna enligt p. 2.18 och p. 23.8 a-c (BFNAR 2012:1) är uppfyllda. Accessoar AB måste därmed göra en bedömning kring när de väsentliga riskerna och fördelarna som är förknippade med varorna har överförts till Kund AB. Dessa bedöms först vara överförda i samband med när den sista leveransen sker, vilket är i mars år 2. Vidare innebär det att den reella kontrollen över varorna har överförts till kunden och Accessoar AB inte har något vidare engagemang kring dem. Ingen recognition av intäkter sker därför under år 1 utan först i mars år 2. Intäkterna från respektive vara ska värderas till verkligt värde (BFNAR 2012:1 p. 23.26), vilket är det avtalade försäljningspriset på 130 200 kronor. Angående förskottsbetalningen som erhålls i december år 1 ska Accessoar AB redovisa en skuld på 65 100 kronor i balansräkningen och likvida medel ökar med samma belopp.

Tabell 26: Resultaträkning Accessoar AB vid K3

Resultaträkning K3 (kr)	År 1	År 2
Intäkter	0	130 200
Kostnader	0	- 90 000
Resultat före skatt	0	40 200
Skatt 25 %	0	- 10 050
Resultat efter skatt	0	30 150
Utdelning 20 %	0	6 030

I tabell 26 presenteras Accessoar ABs resultaträkning för år 1 och år 2 vid K3.

Tabell 27: Balansräkning Accessoar AB år 1 vid K3

Balansräkning 31/3 år 1 K3 (kr)			
Tillgångar	12 000 000	Skulder	10 000 000
Likvida medel	65 100	Förskottsbetalning	65 100
		Eget kapital	2 000 000
		Årets resultat	0
Totalt	12 065 100	Totalt	12 065 100

I tabell 27 presenteras Accessoar ABs balansräkning för år 1 vid K3.

Tabell 28: Balansräkning Accessoar AB år 2 vid K3

Balansräkning 31/3 år 2 K3 (kr)			
Tillgångar	12 000 000	Skulder	10 090 000
Likvida medel	130 200	Eget kapital	2 000 000
		Årets resultat	40 200
Totalt	12 130 200	Totalt	12 130 200

I tabell 28 presenteras Accessoar ABs balansräkning för år 2 vid K3.

4.4.3 Analys av typfall 3

I detta typfall skiljer sig utfallet åt mellan regelverken vid recognition av intäkter. Eftersom intäktsredovisning är komplext område att hantera (Schipper et al. 2009, s. 57) är det av stort intresse att se vidare på de konkreta skillnader som uppkommit avseende försäljning av varor.

Vid tillämpning av RFR 2 och IFRS 15 sker recognition av intäkter under båda åren medan recognition i enlighet med K3 sker först under år 2. Skillnaden har sin grund i när *kontrollen* har överförs till köparen. I IFRS 15 övergår kontrollen i samband med att respektive prestationsåtagande uppfylls (IFRS 15 p. 31) vilka i detta typfall har identifierats som två stycken. Därför redovisas försäljningen av väskorna och plånböckerna separat vid olika tidpunkter vilket ger möjlighet till tidigare recognition av intäkter. Det leder till att recognition kan ske under både år 1 och år 2 vid RFR 2. Vid tillämpning av K3, å andra sidan, sker överföringen av kontrollen till köparen i samband med att både väskorna och plånböckerna levereras till kunden, det vill säga, när den *juridiska äganderätten* och det *fysiska innehavet* av samtliga varor har övergått (BFNAR 2012:1 p. 23.8). Eftersom kontrollen överförs först när båda leveranserna fullgjorts sker således ingen recognition av intäkter förrän år 2.

En viktig ståndpunkt som Wagenhofer (2014, s. 359) benämner är dilemmat kring tidig, kontra sen, recognition av intäkter. En tidig recognition kan enligt Wagenhofer ge indikation på hög grad av osäkerhet, samtidigt som sen recognition är intäkter som är mindre aktuella. Detta blir således ett dilemma vid avgörandet om vilket regelverk som ska tillämpas utifrån detta typfall. Tidig recognition i enlighet med IFRS 15 ger möjlighet för Accessoar AB att redovisa ett resultat under år 1 även om samtliga prestationsåtaganden ännu inte är fullgjorda. Risken kvarstår vid år 1 att inte företaget får ersättning för det nedlagda arbetet även om ett åtagande anses fullgjort. Vid K3, å andra sidan sker sen recognition vilket ger företaget mer säkerhet eftersom företaget fått ersättning för dess nedlagda arbete. Däremot fullgjordes plånboksförsäljningen under första året och är därför mindre aktuell vid den tidpunkt som recognition sker i redovisningen. Samtidigt ger K3 också upphov till ett nollresultat på grund av en sen recognition. Denna typ av metod följer av resultaträkningsansatsen som säger att recognition av intäkter får ske först när de har intjänats och realiserats, alternativt är realiserbara (Riahi-Belkoui 2004, s. 219).

Avseende förskottsbetalningen blir det också skillnader i redovisningen mellan regelverken. I enlighet med RFR 2 och IFRS 15 som tillämpar balansräkningsansatsen tas en kontraktstillgång om 5 000 kronor upp i balansräkningen år 1. Kontraktstillgången motsvarar skillnaden mellan förskottsbetalningen och det allokerade transaktionspriset för plånboksförsäljningen (Holtzmann 2011, s. 91). Vid K3, vars intäktsredovisning följer av resultaträkningsansatsen, blir förskottsbetalningen en kostnad som sedan visar sig som en skuld i balansräkningen år 1.

4.4.4 Nyckeltalsanalys

Tabellerna nedan visar de nyckeltal som tillämpning av RFR 2 och K3 resulterade i.

Tabell 29: Nyckeltal år 1 vid RFR 2 och K3

Nyckeltal år 1	RFR 2	K3
Soliditet	16,7%	16,6%
Skuldsättningsgrad	5 ggr	5 ggr
Räntabilitet på totalt kapital	0,2%	-
Räntabilitet på eget kapital	1%	-

I tabell 29 presenteras de nyckeltal som en tillämpning av regelverken ger år 1.

Tabell 30: Nyckeltal år 2 vid RFR 2 och K3

Nyckeltal år 2	RFR 2	K3
Soliditet	16,8%	16,8%
Skuldsättningsgrad	4,9 ggr	4,9 ggr
Räntabilitet på totalt kapital	0,2%	0,3%
Räntabilitet på eget kapital	1%	2%

I tabell 30 presenteras de nyckeltal som en tillämpning av regelverken ger år 2.

I tabell 29 och tabell 30 belyses de skillnader som uppkommer avseende nyckeltal under år 1 och år 2 vid tillämpning av respektive regelverk baserat på *försäljning av varor*. I enlighet med K3 sker recognition av intäkter först under år 2 och inget resultat finns därmed under år 1. I enlighet med IFRS sker dock recognition av intäkter under båda åren vilket ger upphov till att nyckeltalen skiljer sig åt. Soliditeten är högre för RFR 2 under båda åren, vid tillämpning av K3 sjunker soliditeten år 2. Gällande nyckeltalen räntabilitet på totalt och eget kapital kan de bara räknas ut för RFR 2 under år 1 eftersom inget resultat finns att tillgå för K3. Å andra sidan ges mer avkastning på både eget och totalt kapital vid tillämpning av K3 under andra året eftersom den totala vinsten redovisas först denna tidpunkt och påverkar således räntabiliteten.

4.4.5 Analys utifrån den modifierade intressentmodellen

För intressenterna i den modifierade intressentmodellen blir situationen i detta typfall annorlunda baserat på val av regelverk. Ur ett skatteperspektiv påverkas regleringen av redovisning den skattepliktiga inkomsten (Marton 2017, s. 208). Med anledning av de skillnader som en tillämpning av respektive regelverk ger påverkas den inkomst som skatten baseras på. Vid en tillämpning av K3 kommer den beskattningsbara inkomsten att generera noll i skatteintäkter för staten under första året. En tillämpning av RFR 2, å andra sidan, kommer ge skatteintäkter eftersom företaget kan intäktsredovisa utifrån ett av de identifierade prestationsåtagandena. Accessoar AB kan för sin räkning välja det regelverk som är mest fördelaktigt ur just ett skatteperspektiv ur flera synvinklar. En mer jämn skatt betalas vid RFR 2 eftersom vinst redovisas båda åren, men underlättas skatt under första året vid tillämpning av K3.

Utifrån företagsledningens perspektiv kan valet av regelverk baseras på vilken som möjliggör prestationsbonus i enlighet med bonusplanhypotesen (Riahi-Belkaoui 2004, s. 447). Huruvida regelverken ger upphov till prestationsbonus beror på vilket resultat som krävs. Företagsledningen kan således önska att tidigare- eller senarelägga intäktsredovisningen. Eftersom IFRS 15 resulterar i ett mer jämt fördelat resultat för detta typfall kan RFR 2 således vara till företagsledningens fördel om bonusnivån ligger något lägre. K3 kan dock vara att föredra om bonusnivån är lite högre och svårare att uppnå.

Ur aktieägarnas perspektiv är räntabilitet och utdelning av intresse. Vid tillämpning av RFR 2 förändras inte räntabiliteten på varken totalt eller eget kapital mellan åren. Räntabiliteten på totalt kapital är 0,2 procent och räntabiliteten på eget kapital är 1 procent. Aktieägarna kan således förvänta sig en jämn utdelning under båda åren om 3 015 kronor per år. Vid tillämpning av K3 däremot, är räntabiliteten noll eftersom varken intäkter eller resultat redovisas. Det innebär att ingen utdelning kan ske under detta år. Under år 2 däremot, uppgår räntabiliteten på totalt och eget kapital till 0,3 procent respektive 2 procent. Detta år kan aktieägarna förvänta sig utdelningsmöjligheter om 6 030 kronor.

För långivare vars intresse finns i företags soliditet och skuldsättningsgrad önskas en så hög soliditet som möjligt. Ur detta perspektiv är RFR 2 mest lämpligt. Skuldsättningsgraden är enligt båda regelverken 5 gånger. Om det föreligger ett lånekontrakt, i enlighet med positiv redovisningsteori (Watts & Zimmerman 1990, s. 139), mellan Accessoar AB och en långivare kan även företaget ha som intresse att välja det regelverk som visar nyckeltal som gynnar denna intressent. Accessoar AB kan enligt teorin således välja RFR 2 som regelverk med anledning av att de vill öka det redovisade resultatet med långivarens intressen som bakgrund.

4.5 Sammanfattande analys utifrån modifierade intressentmodell

4.5.1 Inledning

Utifrån de ovanstående typfallen exemplifieras de skillnader som uppkommer avseende intäktsredovisning vid tillämpning av RFR 2 och K3 som regelverk. Trots att det uppkom en situation³ då utfallen blev lika oavsett regelverk skiljer sig processen för recognition åt. Intresset för valet kring vilket regelverk som ska tillämpas finns hos flera parter vilka har analyserats utifrån varje fall. Nedan följer en sammanfattande analys utifrån den modifierade intressentmodellen och de tre typfallen som grund.

4.5.2 Staten

Staten som intressent inriktar sig på den skatt som företagen betalar in. IFRS 15 identifierar prestationsåtaganden och recognition av intäkter sker allt eftersom varje prestationsåtagande uppfylls. Det möjliggör att recognition av intäkter kan ske i ett tidigare stadie vid tillämpning av RFR 2 som regelverk vilket i sin tur påverkar skatten som betalas. Vid K3 måste samtliga delar i avtalet med kund vara uppfyllda och recognition av intäkter ska ske först när kontrollen överförs till köparen. Det innebär att recognition av intäkter inte kan ske förrän vid en senare tidpunkt i försäljningsprocessen. Därför kan den skatt som betalas in till staten i vissa fall förskjutas vilket exemplifieras i typfall 3. Om fokus istället riktas på typfall 1 ger K3 en högre färdigställandegrad under första året än RFR 2 eftersom avtalet ses som en helhet. I denna situation blir utfallet annorlunda och K3 ger högre intäkter. Vid typfall 2 blir skattesituationen oförändrad eftersom båda regelverken redovisar samma resultat.

4.5.3 Företagsledningen

Företagsledningen som intressent kan göra valet att tillämpa ett av dessa regelverk baserat på om målet är att höja eller sänka resultatet. Utifrån positiv redovisningsteori kan valet förklaras utifrån Bonusplanhypotesen, det vill säga, om det finns ett bonuskontrakt kopplat till resultatet. Ett bonuskontrakt har som syfte att motivera företagsledningens intresse för företagets eget kapital (Deegan & Unerman 2015, ss. 277–278). Framförallt kan detta val vara av betydelse i typfall 3 där det under år 1 vid tillämpning av K3 inte sker någon recognition av intäkter alls, utan istället redovisas samtliga intäkter under år 2. Vid RFR 2 sker recognition istället jämt båda åren. Skulle det finnas en prestationsbonus kopplat till resultatet och företagsledningen kommer uppnå miniminivån av bonusen båda åren vid tillämpning av RFR 2 som regelverk skulle detta regelverk med största sannolikhet tillämpas. Skulle fallet däremot vara att företaget inte kommer att uppnå miniminivån trots att recognition av intäkter sker båda åren kommer företagsledningen med största sannolikhet att välja K3 för att vara säker på en utbetald bonus under år 2. Om det inte finns någon prestationsbonus kopplat till resultatet kan företagsledningen välja en metod som sänker resultatet. Samma situation uppstår i typfall 1 där beräkningen av färdigställandegraden skiljer sig åt mellan regelverken. I typfall 2 kan företagsledningen inte göra val av regelverk som påverkar intäktsredovisningen i någon riktning.

³ Se typfall 2 avsnitt 4.3 avseende tjänsteuppdrag

4.5.4 Aktieägare

I enlighet med positiv redovisningsteori anses en del av företagets finansiella rapportering vara att få företagsledningen att agera i aktieägarnas intressen (Watts & Zimmerman 1978, s. 113). För aktieägare är avkastningen, det vill säga, räntabiliteten av primärt intresse vilket tidigare konstaterats (Greve 2009, s. 85; Lönnqvist 2012, ss. 247, 249). Utifrån detta nyckeltal kan vi se att RFR 2 genererar en jämnare nivå av räntabilitet tack vare att recognition av intäkter kan ske vid ett tidigare stadie. Det exemplifieras särskilt i typfall 3 där företaget kunde göra recognition av intäkter för ett av prestationsåtagandena under första året, något som inte var möjligt under K3. Under typfall 1 och 2 däremot, ges en relativ jämn räntabilitet vid båda regelverken eftersom företagen använder samma metoder för recognition.

4.5.5 Långgivare

För långgivare önskar företag visa så låg skuldsättningsgrad som möjligt och öka det redovisade resultatet i enlighet med positiv redovisningsteori. Särskilt framgår det vid lånekontrakt om företaget är på väg att överskrida de gränser som avtalet påtalar enligt Kostnadshypotesen (Watts & Zimmerman 1990, s. 139). Ur de presenterade typfallen kan vi se att det vid tillämpning av båda regelverken ges en relativt jämn nivå av de mest representativa nyckeltalen, soliditet och skuldsättningsgrad, från år till år. Vid entreprenadavtal, som exemplifieras i typfall 1 fluktuerar dock soliditet och skuldsättningsgrad mer vid tillämpning av IFRS 15 som standard än vid K3 eftersom färdigställandegraden baseras på respektive prestationsåtagande.

5 Slutsats och diskussion

5.1 Inledning

Studien syftade till att redogöra för de skillnader som kan uppstå vid tillämpning av två olika regelverk avseende intäktsredovisning. Vidare syftade studien till att undersöka hur en tillämpning av respektive regelverk påverkar aktiebolagets nyckeltal, beskattning och utdelningsmöjligheter utifrån ett intressentperspektiv. I detta kapitel presenteras de slutsatser som studien har resulterat i, studiens praktiska bidrag samt förslag till vidare forskning inom det aktuella området.

5.2 Slutsats och avslutande diskussion

Det finns flera skillnader som uppkommit i studien avseende tillämpning av RFR 2 och K3 vid recognition av intäkter. RFR 2, som följer den nya standarden IFRS 15, gör ingen åtskillnad mellan entreprenadavtal, tjänsteuppdrag eller försäljning av varor. För samtliga avtal tillämpas en femstegsmodell vars syfte är att recognition av intäkter ska ske allt eftersom varje prestationsåtagande är uppfyllt. I femstegsmodellen identifieras således varje prestationsåtagande som ingår i avtalet med kund och det totala transaktionspriset allokeras för respektive åtagande. Processen ser emellertid annorlunda ut för företag som tillämpar K3 som regelverk där åtskillnad görs för olika typer av avtal. Den slutsats som kan dras utifrån studiens typfall är att processen för recognition av intäkter är mer omfattande vid tillämpning av IFRS 15 än vid K3. En tydlig exemplifiering görs vid typfall 2 då både RFR 2 och K3 redovisar samma resultat under båda åren, men där IFRS 15 kräver att samtliga steg i femstegsmodellen uppfylls för recognition. Vidare kan det konstateras att IFRS 15 ger mer vägledning i dess femstegsmodell än K3 för recognition av intäkter.

Det kan konstateras att *kontroll* är ett centralt begrepp vid tillämpning av båda regelverken. För IFRS 15, som tillämpas genom RFR 2, kan kontrollen anses övergå *över tid* eller vid *viss tidpunkt* oberoende av avtalsform. Vid tillämpning av K3 anses kontrollen vid försäljning av varor övergå i samband med att den juridiska äganderätten och det fysiska innehavet har överfört till köparen. Vid entreprenad- och tjänsteuppdrag får recognition ske utifrån färdigställandegraden på balansdagen. Det vill säga, kontrollen anses i dessa fall övergå successivt. Recognition av intäkter får, i enlighet med K3, endast ske om de ekonomiska fördelarna som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget och om den tillhörande inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Då kontrollen i vissa fall övergår vid olika tidpunkter kan slutsatsen dras att tidpunkten för recognition kan ge olika utfall beroende på vilket regelverk som tillämpas.

Eftersom IFRS 15 tillåter uppdelning av flera prestationsåtaganden och kontrollen baseras på respektive åtagande kan tidigare recognition möjliggöras i kontrast till K3. Vid tillämpning av K3 krävs att samtliga åtaganden är fullgjorda för att en recognition ska bli aktuell. En exemplifiering av detta presenterades i typfall 3 vid försäljning av varor där tillämpning av IFRS 15 ger möjlighet till recognition av intäkter under båda åren och K3 endast under det sista året. Vid tjänsteuppdrag kan det däremot konstateras att inga skillnader föreligger avseende recognition mellan regelverken, även om IFRS 15 innehåller fler avgörande moment. Beroende på vilken bransch det rör sig om är vår slutsats att skillnaderna mellan regelverken blir olika stora i omfattning.

Eftersom recognition av intäkter i vissa fall sker vid olika tidpunkter beroende på när kontrollen övergår till köparen påverkas både nyckeltal, den inkomstskatt som betalas och möjlighet till utdelning. Det ger i sin tur påverkan ur ett intressentperspektiv. Avseende skatt uppkommer det skillnader vid entreprenadavtal och försäljning av varor eftersom regelverken tillåter tidigare- och senareläggning av intäkter. Vid tjänsteuppdrag blir det däremot inga skillnader i den skatt som betalas eftersom recognition av intäkter sker på samma sätt. Således är slutsatsen att det blir skillnader i bolagets nyckeltal, inkomstskatt som betalas och möjlighet till utdelning beroende på vilket regelverk som tillämpas vid vissa typer av avtal.

Särskilt påverkas soliditet, skuldsättningsgrad och räntabilitet på totalt kapital vid valet av regelverk. Anledningen är att IFRS 15 tar upp en kontraktstillgång och kontraktsskuld i balansräkningen vilket påverkar det totala kapitalet i jämförelse med K3 som följer av resultaträkningsansatsen. Möjligheterna till utdelning under åren varierar mellan regelverken vid entreprenadavtal och försäljning av varor. Eftersom utdelningsmöjligheterna följer av det redovisade resultatet visar typfallens utfall och vår slutsats att RFR 2 ger lägre utdelningsmöjligheter än K3 vid entreprenadavtal under första året. Vid försäljning av varor ger däremot RFR 2 möjlighet till utdelning i ett tidigare skede i jämförelse med K3 vilket exemplifieras i typfall 3, år 1. Vid tjänsteuppdrag är vår slutsats att utdelningsmöjligheterna och företagets nyckeltal inte påverkas beroende på valet av regelverk.

5.3 Studiens praktiska bidrag

Syftet med studien var att belysa de skillnader som uppstår vid recognition av intäkter vid tillämpning av två regelverk, RFR 2 och K3. Detta ansågs vara av intresse eftersom RFR 2 från och med 2018 tillämpar den nya standarden för intäktsredovisning; IFRS 15, vilken i vissa delar skiljer sig från K3. Studien ämnade således att ge en insikt för intressenter om skillnader som eventuellt kan uppstå vid olika typer av avtal avseende intäkter samt hur det påverkar nyckeltal, beskattning och utdelningsmöjligheter. Studiens praktiska bidrag är till intressentgrupperna som identifierats i avsnitt 3.17 som vill se de effekter och konsekvenser som den nya standarden IFRS 15 har på dess intressen.

5.4 Förslag till vidare forskning

För vår studie har det uppmärksammats en del aspekter som ansetts vara av både intresse och aktuella för vidare forskning. Eftersom vår studie inte beaktar ränta, royalty och utdelning som är en form av intäkt K3 regelverket kan detta vara ett relevant område att studera vidare. En tillämpning av den nya standarden IFRS 15 har precis påbörjats och det kan därför vara av intresse att studera de praktiska skillnader som förändring från IAS 11 och 18 har inneburit för de företag som tidigare tillämpat dessa standarder. Vidare är det aktuellt att analysera hur redovisningen har förändrats i företagens finansiella rapporter vid tillämpning av IFRS 15.

Litteraturförteckning

Agoglia, C. P., Douplik, T. S. & Tsakumis, G.T. (2011). Principles-based versus rules-based accounting standards the influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions. *The accounting review: a journal of the American Accounting Association*, 86(3), ss. 747–767. doi: 10.2308/accr.00000045

Ahrne, G. & Svensson, P. (red.) (2016). *Handbok i kvalitativa metoder*. 2. uppl., Stockholm: Liber AB.

Alexander, D. & Jermakowicz, E. (2006.) A true and fair view of the principles/rules debate. *Abacus*, 42(2), ss. 132–164. doi: 10.1111/j.1467-6281.2006.00195.x

Allwood, C. M. (Red.) (2004). *Perspektiv på kvalitativ metod*, Lund: Studentlitteratur.

Alvesson, M. & Sköldberg, K. (2017). *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Lund: Studentlitteratur.

Andon, P., Baxter, J. & Chua, W.F. (2015) Accounting for Stakeholders and Making Accounting Useful. *Journal of Management Studies*, 52(7), ss. 986–1002.

Anjou, U. (2014). IFRS 15 – Revenue from contracts with customers, - framtidens intäktsredovisning är här!. *Balans fördjupning*, (4).
<https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/IFRS15-Revenue-from-contracts-with-costumers.pdf> [2018-01-28]

Artsberg, K. (1996). The link between commercial accounting and tax accounting in Sweden. *European Accounting Review*, 5(1), ss. 795–814.

BAS nyckeltal: *för bättre analys och effektivare ekonomistyrning*, (2016). 5. uppl., Stockholm: Wolters Kluwer.

Berchowitz, G. & Whitehead, S. (2014). IFRS 15: REVENUE RECOGNITION WILL NEVER BE THE SAME AGAIN. *Accountancy SA*, Jul 2014, ss. 27–29.

Bjereld, U., Demker, M. & Hinnfors, J. (2009). *Varför vetenskap?* 3. uppl., Lund: Studentlitteratur.

Blake, J., Akerfeldt K., Fortes, H. J. & Gowthorpe, C. (1997). The relationship between tax and accounting rules - the Swedish case. *European Business Review*, 97(2), ss. 85–91. doi: 10.1108/09555349710162599

Bokföringsnämnden (2016) *Vår normgivning*
<http://www.bfn.se/sv/om-bokforingsnamnden/var-normgivning> [2018-03-19]

Bokföringsnämnden (2017 a) *Redovisningsrådets rekommendationer*
<http://www.bfn.se/sv/redovisningsregler/redovisningsradets-rekommendationer>
[2018-02-19]

Bokföringsnämnden (2017 b) *K-regelverk*
<http://www.bfn.se/sv/redovisningsregler/vagledningar/k-regelverk> [2018-02-19]

Bokföringsnämnden (2017 c) *Allmänna bokföringsfrågor*
<http://www.bfn.se/sv/fragor-och-svar/bokforing/allmanna-bokforingsfragor> [2018-02-20]

Bokföringsnämndens vägledning Årsredovisning och koncernredovisning (K3).

Bryman, A. & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder*. 3. uppl., Stockholm: Liber.

Bøhren Ø., Josefsen, Morten. & Steen P. E. (2012). Stakeholder conflicts and dividend policy. *Journal of Banking and Finance*, 36(10), ss. 2852–2864. doi: 10.1016/j.jbankfin.2012.06.007

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

Clarkson, M. B. E. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 20(1), ss. 92–117.

DeAngelo, H., DeAngelo, L., & Stulz, R. M. (2006). Dividend policy and the earned/contributed capital mix: a test of the life-cycle theory. *Journal of Financial Economics*, 81(2), ss. 227–254. doi: 10.1016/j.jfineco.2005.07.005

Deegan, C. & Unerman, J. (2015). *Financial accounting theory*. 2. uppl. European., Maidenhead: Mc Graw-Hill Education.

Dichev, Ilia D. (2008). On the balance sheet-based model of financial reporting. (Report). *Accounting Horizons*, 22(4), ss. 453–470.

Drisko, J. W. & Maschi, T. (2015). *Content Analysis*. Oxford: Oxford University Press. doi: 10.1093/acprof:oso/9780190215491.001.0001

Ejvegård, R. (2009). *Vetenskaplig metod*. 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.

Ericsson J. (2014) *Skillnader mellan K3 och RFR 2*
<https://www.pwc.se/sv/redovisning/skillnader-mellan-k3-och-rfr2.html> [2018-01-28]

Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder (EUT L 243, 11.9.2002, s. 1–4).

Falkman P. & Lundquist P. (2016) IFRS 15 Revenue from contract with Customers - ny grund för intäktsredovisning. *Balans fördjupning*, (2) <https://www.tidningenbalans.se/wp-content/uploads/2014/10/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers---ny-grund-for-intaktsredovisning.pdf> [2018-02-03]

Freeman, E. R. (2010). Managing for stakeholders: trade-offs or value creation. *Journal of business ethics*, 96(supplement 1), ss. 7–9.

- Freeman, E. R., Harrison, J. S., Wicks, A. C., Parmar, B. L. & de Colle, S. (2010). *Stakeholder Theory: The State of the Art*. Cambridge University Press.
- Freeman, E. R. & Reed, D.L. (1983). Stockholders and Stakeholders: A New Perspective on Corporate Governance, *California Management Review*, 25(3), ss. 88–106. doi: 10.2307/41165018
- Freeman, E. R., Wicks, A. C. & Parmar, B. L (2004). Stakeholder Theory and “The Corporate Objective Revisited”. *Organization Science*, 15(3), ss. 364–369. doi: 10.1287/orsc.1040.0066
- Friedman, A. L. & Miles, S. (2006). *Stakeholders theory and practice*. Oxford: Oxford University Press.
- Greve, J. (2009). *Ekonomistyrning: principer och praxis*. Lund: Studentlitteratur.
- Harrison, J. S. & van der Laan Smith, J. (2015). Responsible Accounting for Stakeholders. *Journal of Management Studies*, 52(7), ss. 935–960. doi: 10.1111/joms.12141
- Hilling, A. (2007) *Income Taxation of Derivatives and other Financial Instruments – Economic Substance versus Legal Form*. Diss. Jönköping: Jönköping International Business School.
- Holzmann, O. J. (2011). Revenue recognition convergence: The contract-based model. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 22(6), ss. 87–92. doi: 10.1002/jcaf.20727
- Hultén, P., Hultman, J. & Eriksson, L. T. (2007). *Kritiskt tänkande*. 2. uppl., Malmö: Liber.
- IFRS (2018) *European Union*
<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/european-union/#commitment> [2018-02-11]
- IFRS (u.å.) *Why global accounting standards?*
<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/> [2018-02-11]
- IFRS Foundation (2014 a) IFRS 15 Revenue from contracts with customers.
- IFRS Foundation (2014 b). Basis for Conclusions on Exposure Draft: Revenue from Contracts with Customers.
- IFRS Foundation (2015) IFRS for SMEs.
- International Accounting Standards Board (2001). Föreställningsramen för utformning av finansiella rapporter.
- Jacobsson, K. (2008). Den svårfångade kvaliteten. I Sjöberg, K. & Wästerfors, D. (red.), *Uppdrag forskning: Konsten att genomföra kvalitativa studier*. Malmö: Liber, ss. 162–183.
- Johansson, K. (2010). *Substance over form: en redovisningsrättslig studie*. Diss. Göteborg: Göteborgs universitet.

- Jones, J. P. & Pagach, D. (2013). The next step for revenue recognition: examining the new principles-based five-step model, (accounting). *The CPA Journal*, 83(10), ss. 30–34.
- Kabir, M. H. (2010). Positive Accounting Theory and Science, *Journal of Centrum Cathedra*, 3(2), ss. 136-149.
- Lönnqvist, R. (2012). *Årsredovisning i koncerner*. 6. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Marton, J. (2017). The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules – Evidence from Sweden. *Accounting in Europe*, 14(1–2), ss. 207–216. doi: 10.1080/17449480.2017.1301672
- Mintz, S. M. (2011). Ethics, professional judgment, and principles-based decision making under IFRS. *The CPA Journal*, 81(1), ss. 68–72.
- Nationalencyklopedin (u.å.). *Kvantitativ metod*
<http://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/lång/kvantitativ-metod> [2018-03-24]
- Olsson, H. & Sörensen, S. (2011). *Forskningsprocessen*. 3. uppl., Stockholm: Liber AB.
- Oncioiu, I. & Tănase, A-E. (2016). Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: New Perspectives on Practice, *EuroEconomica*, 35(2), ss. 31–40.
- Patel, R. & Davidson, B. (2011) *Forskningsmetodikens grunder: Att planera, genomföra och rapportera en undersökning*. 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.
- Rafique, S. & Javaid, F. (2017). Dividend Payment Decision and Earned/Contributed Capital Mix: A Test of Life Cycle & Catering Theory, *The Journal of Applied Business and Economics*, 19(5), ss. 29–42.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting theory* 5. uppl., London: Thomson.
- RFR 2 (2018) Redovisning för juridiska personer.
- Rådet för finansiell rapportering (2018) *Förord till rekommendationer och uttalanden från Rådet för finansiell rapportering*
http://www.radetforfinansiellrapportering.se/Userfiles/Forord_januari_2018.pdf [2018-03-30]
- Rådet för finansiell rapportering (u.å.) *Kommande ändringar av RFR 2*
http://radetforfinansiellrapportering.se/Userfiles/Kommande_andringar_av_RFR_2.pdf
 [2018-03-30]
- Schipper, K. A., Schrand, C. M., Shevlin, T. & Wilks, T. J. (2009). Reconsidering revenue recognition. *Accounting horizons*, 23(1), ss. 55–68. doi: 10.2308/acch.2009.23.1.55
- Schreier, M. (2014). Varianten qualitativer Inhaltsanalyse: Ein Wegweiser im Dickicht der Begrifflichkeiten. *Forum Qualitative Sozialforschung/Forum: Qualitative Social Research*, 15(1). doi: 10.17169/fqs-15.1.2043
- SFS 1976:125. *Bokföringslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 1999:1229. *Inkomstskattelag*. Stockholm: Finansdepartementet.

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 2017:153. *Förordning om instruktion för Bokföringsnämnden*. Stockholm: Finansdepartementet.

SFS 1995:1554. *Årsredovisningslag*. Stockholm. Justitiedepartementet.

Skatteverket (u.å.) *Redovisningens syfte*

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2018.1/3200.html> [2018-04-11]

Smith, D., Brännström, D. & Jansson, A. (2015). *Redovisningens språk* 4. uppl., Lund: Studentlitteratur.

Toppe Shortridge, R. & Myring, M. (2004). Defining Principles-Based Accounting Standards. *The CPA Journal*, 74(8), ss. 34–37.

Vetenskapsrådet (2018). *Forskare granskar forskare*

<https://www.vr.se/forskningsfinansiering/beredning/beredningsprocessen/forskaregranskarforskare.4.4a7ccdbc1082f2c9c1d80007266.html> [2018-03-21]

Wagenhofer, A. (2014). The role of revenue recognition in performance reporting. *Accounting and Business Research*, 44(4), ss. 349–379. doi: 10.1080/00014788.2014.897867

Watts, R. L. & Zimmerman, J.L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 53(1), ss. 112–134.

Watts, R. L. & Zimmerman, J.L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. *The Accounting Review*, 65(1), ss. 131–156.

Widerberg, K. (2002). *Kvalitativ forskning i praktiken*. Lund: Studentlitteratur.

Wüstemann, J. & Kierzek, S. (2005). Revenue Recognition under IFRS Revisited: Conceptual Models, Current Proposals and Practical Consequences. *Accounting in Europe*, 2(1), 69–106. doi: 10.1080/09638180500379111

Yin, R. K. (2013). *Kvalitativ forskning från start till mål*. Lund: Studentlitteratur.

Zmijewski, M. E & Hagerman, R. L. (1981). An income strategy approach to the positive theory of accounting standard setting/choice. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), ss. 129–149. doi: 10.1016/0165-4101(81)90010-0

Åberg E. & Strahlström C. (2016) *Väsentliga skillnader mellan K3 och IFRS*

<https://www.pwc.se/sv/finansuell-rapportering/vasentliga-skillnader-mellan-k3-ifrs.html> [2018-02-11]

Bilagor

Bilaga 1 Beräkningar typfall

Typfall 1

RFR 2

Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

Vald metod för beräkning av fristående försäljningspris:

Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal

Ombyggnationens fristående försäljningspris:

10 000 000 (kostnader) * 1,60 (vinstmarginal) = 16 000 000 kronor

Staketets fristående försäljningspris:

2 000 000 (kostnader) * 2,00 (vinstmarginal) = 4 000 000 kronor

Uppdragets rabatt är 5 procent på 20 miljoner kronor:

20 000 000 * 0,05 = 1 000 000 kronor

Rabatten fördelas proportionellt på basis av uppdragens fristående försäljningspris:

Ombyggnationens fristående försäljningspris står för 80 % av totalt belopp: 16 000 000 / 20 000 000 = 0,8

Staketets fristående försäljningspris står för 20 % av totalt belopp: 4 000 000 / 20 000 000 = 0,2

80 procent av rabatten:

0,8 * 1 000 000 = 800 000 kronor

20 procent av rabatten:

0,2 * 1 000 000 = 200 000 kronor

Ombyggnationens kvarvarande intäkt efter avdrag för proportionellt fördelad rabatt:

16 000 000 – 800 000 = 15 200 000 kronor

Staketets kvarvarande intäkt efter avdrag för proportionellt fördelad rabatt:

4 000 000 – 200 000 = 3 800 000 kronor

Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden

Vald metod för att mäta förloppet mot ett uppfyllande av prestationsåtagandet:

Inputmetod (företagets insats för att uppfylla ett prestationsåtagande i förhållande till totala insatser för prestationsåtagandet)

Ombyggnationens färdigställandegrad år 1:

$7\,500\,000$ (antagande nedlagda kostnader) / $10\,000\,000$ (totala kostnader ombyggnationen) = $0,75$

Recognition av intäkter år 1 för ombyggnationen på basis av färdigställandegraden:

$0,75 * 15\,200\,000$ (ombyggnationens totala intäkter) = $11\,400\,000$ kronor

Staketets färdigställandegrad år 1:

Ej påbörjat.

Recognition av intäkter år 1 för staket på basis av färdigställandegraden:

Ej påbörjat, ingen recognition av intäkter sker.

Ombyggnationens färdigställandegrad år 2:

$2\,500\,000$ (antagande on nedlagda kostnader) / $10\,000\,000$ (totala kostnader ombyggnation) = $0,25$

Recognition av intäkter år 2 för ombyggnationen på basis av färdigställandegraden:

$0,25 * 15\,200\,000$ (ombyggnationens totala intäkter) = $3\,800\,000$ kronor

Staketets färdigställandegrad år 2:

$2\,000\,000$ (nedlagda kostnader) / $2\,000\,000$ (totala kostnader) = $1,00$

Recognition av intäkter år 2 för staketet på basis av färdigställandegraden:

$1,00 * 3\,800\,000$ (staketets totala intäkter) = $3\,800\,000$ kronor

K3**Intäktsberäkning enligt K3****Beräkning av färdigställandegraden:**

Totala nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete i förhållande till de beräknade totala utgifterna för hela uppdraget.

Recognition av intäkter år 1 för hela uppdraget på basis av färdigställandegraden:

$7\,500\,000$ (antagande nedlagda kostnader år 1) / $12\,000\,000$ (totala kostnader) = $0,625$

$0,625$ (färdigställandegraden år 1) * $19\,000\,000$ (totala intäkter) = $11\,875\,000$ kronor

Recognition av intäkter år 2 för hela uppdraget på basis av färdigställandegraden:

$4\,500\,000$ (antagande nedlagda kostnader år 2) / $12\,000\,000$ (totala kostnader) = $0,375$

$0,375$ (färdigställandegraden år 2) * $19\,000\,000$ (totala intäkter) = $7\,125\,000$ kronor

Beräkningar typfall 2

RFR 2

Steg 3 Fastställande av transaktionspriset

Totalt transaktionspris:

60 000 (installation) + 75 000 (abonnemang) + 10 000 (brandskydd) + (300 * 20) (mobiltjänst) = 151 000 kronor

Steg 5 Uppfyllelse av prestationsåtaganden

Abonnemang, brandskydd och mobiltjänst uppfylls över tid och recognition av intäkter sker med linjär metod. Fakturering sker månadsvis.

Totalt transaktionspris för abonnemang, brandskydd och mobiltjänst:

75 000 + 10 000 + 6 000 = 91 000 kronor

Recognition av intäkt för abonnemang, brandskydd och mobiltjänst per månad:

91 000 / 12 månader = 7 583,33 kronor, vilket avrundas till 7 583 kronor

Recognition av intäkter år 1 för abonnemang, brandskydd och mobiltjänst:

7 583 (recognition per månad) * 6 månader (oktober till och med mars) = 45 500 kronor (avrundning har skett)

Recognition av intäkter år 1 för installationen på basis av färdigställandegraden:

Installationen påbörjas och avslutas under år 1 varpå recognition av intäkter på 60 000 kronor sker vid fast tidpunkt.

Recognition av intäkter år 2 för abonnemang, brandskydd och mobiltjänst:

7 583 (recognition per månad) * 6 månader (april till och med september) = 45 500 kronor (avrundning har skett)

Recognition av intäkter år 2 för installationen:

Färdigställande sker under år 1 varpå ingen recognition sker under år 2.

K3

Intäktsberäkning enligt K3

Recognition av intäkter för abonnemanget per månad:

$75\,000 / 12 \text{ månader} = 6\,250 \text{ kronor}$

Recognition av intäkter för brandskyddet per månad:

$10\,000 / 12 \text{ månader} = 833,33 \text{ kronor}$, vilket avrundas till 833 kronor

Recognition av intäkter för mobiltjänsten per månad:

$6\,000 / 12 \text{ månader} = 500 \text{ kronor}$

Recognition av intäkter år 1 för installationen på basis av färdigställandegraden:

Installationen påbörjas och avslutas under år 1 varpå recognition av intäkter på 60 000 kronor sker.

Recognition av intäkter år 1 för abonnemanget:

$6\,250 \text{ (recognition per månad)} * 6 \text{ månader (oktober till och med mars)} = 37\,500 \text{ kronor}$

Recognition av intäkter år 1 för brandskyddet:

$833 \text{ (recognition per månad)} * 6 \text{ månader (oktober till och med mars)} = 5\,000 \text{ kronor}$ (avrundning har skett)

Recognition av intäkter år 1 för mobil:

$500 \text{ (recognition per månad)} * 6 \text{ månader (oktober till och med mars)} = 3\,000 \text{ kronor}$

Total recognition av intäkter år 1:

$60\,000 + 37\,500 + 5\,000 + 3\,000 = 105\,500 \text{ kronor}$

Recognition av intäkter år 2 för installationen på basis av färdigställandegraden:

Färdigställande sker under år 1 varpå ingen recognition sker under år 2.

Recognition av intäkter för abonnemang år 2:

$6\,250 \text{ (recognition per månad)} * 6 \text{ månader (april till och med september)} = 37\,500 \text{ kronor}$

Recognition av intäkter för brandskyddet år 2:

$833 \text{ (recognition per månad)} * 6 \text{ månader (april till och med september)} = 5\,000 \text{ kronor}$ (avrundning har skett).

Recognition av intäkter för brandskyddet år 2:

$500 \text{ (recognition per månad)} * 6 \text{ månader (april till och med september)} = 3\,000 \text{ kronor}$

Total recognition av intäkter år 2:

$37\,500 + 5\,000 + 3\,000 = 45\,500 \text{ kronor}$

Beräkningar typfall 3

RFR 2

Steg 4 Allokering av transaktionspriset till prestationsåtaganden

Vald metod för beräkning av fristående försäljningspris:

Metoden med förväntade kostnader plus en vinstmarginal

Plånböckernas fristående försäljningspris:

$((1\,000 \text{ (plånböcker)} * 50 \text{ (kostnader)}) * 1,60 \text{ (vinstpålägg)}) + 100 \text{ (frakt)} = 80\,100 \text{ kronor}$

Avdrag för rabatt allokerat till enbart plånböckerna:

$10 \text{ (rabatt per plånbok)} * 1000 \text{ (plånböcker)} = 10\,000 \text{ kronor}$

$80\,100 \text{ (fristående försäljningspris för plånböckerna)} - 10\,000 \text{ (rabatt)} = 70\,100 \text{ kronor}$

Väskornas fristående försäljningspris:

$((400 \text{ (väskor)} * 100 \text{ (kostnader)}) * 1,50 \text{ (vinstpålägg)}) + 100 \text{ (frakt)} = 60\,100 \text{ kronor}$

Bilaga 2 Beräkningar nyckeltal

Typfall 1

RFR 2 år 1

Soliditet	$(2\,500\,000 + 3\,900\,000) / 22\,400\,000 = 0,286$
Skuldsättningsgrad	$16\,000\,000 / (2\,500\,000 + 3\,900\,000) = 3,7$
Räntabilitet på totalt kapital	$3\,900\,000 / 22\,400\,000 = 0,174$
Räntabilitet på eget kapital	$3\,900\,000 / (2\,500\,000 + 3\,900\,000) = 0,609$

K3 år 1

Soliditet	$(2\,500\,000 + 4\,375\,000) / 22\,875\,000 = 0,30$
Skuldsättningsgrad	$(8\,500\,000 + 7\,500\,000) / (2\,500\,000 + 4\,375\,000) = 2,3$
Räntabilitet på totalt kapital	$4\,375\,000 / 22\,875\,000 = 0,19$
Räntabilitet på eget kapital	$4\,375\,000 / (2\,500\,000 + 4\,375\,000) = 0,636$

RFR 2 år 2

Soliditet	$(6\,400\,000 + 3\,100\,000) / 30\,000\,000 = 0,317$
Skuldsättningsgrad	$(8\,500\,000 + 12\,000\,000) / (6\,400\,000 + 3\,100\,000) = 2,2$
Räntabilitet på totalt kapital	$3\,100\,000 / 30\,000\,000 = 0,103$
Räntabilitet på eget kapital	$3\,100\,000 / (6\,400\,000 + 3\,100\,000) = 0,33$

K3 år 2

Soliditet	$(6\,875\,000 + 2\,625\,000) / 30\,000\,000 = 0,317$
Skuldsättningsgrad	$(8\,500\,000 + 12\,000\,000) / (6\,875\,000 + 2\,625\,000) = 2,2$
Räntabilitet på totalt kapital	$2\,625\,000 / 30\,000\,000 = 0,088$
Räntabilitet på eget kapital	$2\,625\,000 / (6\,875\,000 + 2\,625\,000) = 0,276$

Typfall 2

RFR 2 år 1

Soliditet	$(500\,000 + 9\,591) / 2\,105\,500 = 0,242$
Skuldsättningsgrad	$1\,595\,909 / (500\,000 + 9\,591) = 3,1$
Räntabilitet på totalt kapital	$9\,591 / 2\,151\,000 = 0,00445$
Räntabilitet på eget kapital	$9\,591 / (500\,000 + 9\,591) = 0,019$

K3 år 1

Soliditet	$(500\,000 + 9\,591) / 2\,105\,000 = 0,242$
Skuldsättningsgrad	$1\,595\,909 / (500\,000 + 9\,591) = 3,1$
Räntabilitet på totalt kapital	$9\,591 / 2\,105\,000 = 0,00455$
Räntabilitet på eget kapital	$9\,591 / (500\,000 + 9\,591) = 0,019$

RFR 2 år 2

Soliditet	$(509\,591 + 4\,137) / 2\,151\,000 = 0,239$
Skuldsättningsgrad	$1\,637\,272 / (509\,591 + 4\,137) = 3,2$
Räntabilitet på totalt kapital	$4\,137 / 2\,151\,500 = 0,002$
Räntabilitet på eget kapital	$4\,137 / (509\,591 + 4\,137) = 0,008$

K3 år 2

Soliditet	$(509\,591 + 4\,137) / 2\,151\,000 = 0,239$
Skuldsättningsgrad	$(1\,500\,000 + 137\,272) / (509\,591 + 4\,137) = 3,2$
Räntabilitet på totalt kapital	$4\,137 / 2\,151\,000 = 0,002$
Räntabilitet på eget kapital	$4\,137 / (509\,591 + 4\,137) = 0,008$

Typfall 3

RFR 2 år 1

Soliditet	$(2\,000\,000 + 20\,100) / 12\,070\,100 = 0,167$
Skuldsättningsgrad	$10\,050\,000 / (2\,000\,000 + 20\,100) = 5$
Räntabilitet på totalt kapital	$20\,100 / 12\,070\,100 = 0,002$
Räntabilitet på eget kapital	$20\,100 / (2\,000\,000 + 20\,100) = 0,01$

K3 år 1

Soliditet	$2\,000\,000 / 12\,065\,100 = 0,166$
Skuldsättningsgrad	$(10\,000\,000 + 65\,100) / 2\,000\,000 = 5$
Räntabilitet på totalt kapital	inget redovisat resultat varpå ingen räntabilitet på totalt kapital
Räntabilitet på eget kapital	inget redovisat resultat varpå ingen räntabilitet på totalt kapital

RFR 2 år 2

Soliditet	$(2\,020\,100 + 20\,100) / 12\,130\,200 = 0,168$
Skuldsättningsgrad	$(10\,000\,000 + 90\,000) / (2\,020\,100 + 20\,100) = 4,9$
Räntabilitet på totalt kapital	$20\,100 / 12\,130\,200 = 0,002$
Räntabilitet på eget kapital	$20\,100 / (2\,020\,100 + 20\,100) = 0,01$

K3 år 2

Soliditet	$(2\,000\,000 + 40\,200) / 12\,130\,200 = 0,168$
Skuldsättningsgrad	$(10\,000\,000 + 90\,000) / (2\,000\,000 + 40\,200) = 4,9$
Räntabilitet på totalt kapital	$40\,200 / 12\,130\,200 = 0,003$
Räntabilitet på eget kapital	$40\,200 / (2\,000\,000 + 40\,200) = 0,02$



HÖGSKOLAN I BORÅS

Besöksadress: Allégatan 1 · Postadress: 501 90 Borås · Tfn: 033-435 40 00 · E-post: registrator@hb.se · Webb: www.hb.se